



L'IRAP AL "TAGLIANDO": LE SEZIONI UNITE FANNO IL PUNTO SULLA IMPOPOLARE IMPOSTA

Mario Cicala

Già Presidente di sezione della sezione tributaria della Cassazione

Sommario: 1. Premessa. – 2. Autonoma organizzazione e presenza di un dipendente: la sentenza n. 9451/2016. Autonoma organizzazione e apporto di strutture materiali. – 2.1. Autonoma organizzazione ed apporto del lavoro altrui: l'apporto di un collaboratore. – 2.2. Autonoma organizzazione ed apporto del lavoro altrui: altre ipotesi. – 2.3. Autonoma organizzazione ed apporto delle strutture materiali. – 3. Autonoma organizzazione e studi associati: la sentenza n. 7371/2016. – 3.1 Osservazioni pratiche: contestare le tesi accolte dalla sentenza n. 7371/2016? – 3.2. Osservazioni pratiche: quale è la reale portata della sentenza 7371/2016? – 3.3. L'utilizzo di una struttura altrui. – 3.4. Autonoma organizzazione e servizi forniti da apposite strutture (outsourcing). – 3.5. Postilla: IRAP e impresa familiare. – 4. IRAP e medicina di gruppo: la sentenza n. 7291/2016.

1. Premessa

Da tempo si parla di una revisione dell'IRAP, in quanto viene considerata un'imposta che frena lo sviluppo economico del Paese.

Da ultimo la legge 11 marzo 2014, n. 23, aveva delegato al Governo la emanazione di norme volte a "chiarire la definizione di autonoma organizzazione, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, ai fini della non assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive"¹ (art. 11 secondo comma). Ed in questa disposizione si poteva scorgere il recepimento di una linea interpretativa giurisprudenziale che tende a sottrarre all'imposta "i professionisti, gli artisti e i piccoli imprenditori".

La portata della norma non era scontata, il risultato doveva essere una esclusione totale dall'IRAP di professionisti ed artisti, oppure tale esclusione doveva essere limitata al caso di artisti e professionisti che dispongano di una struttura minima, limitata ad un solo dipendente?

Vi è da aggiungere che l'utilizzazione del verbo "chiarire" suggeriva l'impressione che non si trattasse di una riforma "innovativa" ma della più nitida enunciazione di un "qualcosa" che già è presente nella legge in vigore.

Resta comunque il fatto che qui, come nella questione relativa all'affermazione o meno di un obbligo della Amministrazione di interpellare l'interessato prima della emissione di un avviso di accertamento, il legislatore delegato ha preferito non "attivare" la delega. E la spinta verso un "ammorbidente" dell'IRAP è stata vagliata non dal legislatore, ma dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

¹ Appare superato il comma 515 dell'articolo unico della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (c.d. legge di stabilità 2013), che prevede la possibilità di istituire forme di esenzione dall'IRAP per chi "si avvalga di lavoratori dipendenti o assimilati"

In questa prima esposizione della situazione del “diritto vivente” dopo le tre sentenze delle Sezioni Unite, tutte pronunciate nella udienza del 6 ottobre 2016, si è ritenuto di procedere attraverso un commento tripartito, sentenza per sentenza.

Vi sarà tempo per una esposizione organica della materia e delle questioni di legittimità costituzionale che essa solleva, con una impostazione più scientificamente coerente, ma forse meno utile per i profili pratici.

2. Autonoma organizzazione e presenza di un dipendente: la sentenza 9451/2016. Autonoma organizzazione e apporto di strutture materiali

La sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 9451 del 10 maggio 2016, enuncia la seguente massima:

Con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione – previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 446 -, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorrere quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive .

Si ritiene opportuno riportare per esteso la sentenza:

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con un unico, illustrato con successiva memoria, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania che, rigettandone l'appello, ha riconosciuto a N. C., avvocato, il diritto al rimborso dell'IRAP versata per gli anni dal 2000 al 2004.

Il giudice d'appello, rilevato che nello svolgimento dell'attività professionale il contribuente si avvaleva "solo di un lavoratore dipendente con mansioni di segretario e di beni strumentali minimi", ha ritenuto che "la presenza minimale (di strumenti e di collaborazione non costituiva autonoma organizzazione" ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 446).

N. C. resiste con controricorso, illustrato con successiva memoria.

Con l'unico motivo .. denunciando "violazione e falsa applicazione degli artt. 2, comma 1, e 3, lettera c), del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 447", l'amministrazione ricorrente critica la sentenza impugnata perché, pur avendo riconosciuto la presenza di un dipendente e di beni strumentali ha escluso il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini dell'IRAP, laddove, secondo le disposizioni in rubrica, tale requisito ricorrerebbe allorché il contribuente sia, sotto qualsiasi forma il responsabile dell'organizzazione e si avvalga del lavoro anche di un solo dipendente".

Il contribuente resiste con controricorso, illustrato con successiva memoria.

Fissato per la discussione, a seguito di ordinanza interlocutoria della sezione tributaria (ord. 5040/15), il ricorso è stato rimesso a queste Sezioni unite per l'esame di questione di massima di particolare importanza.

L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.- Con l'ordinanza del gennaio 2015 la sezione tributaria ha ravvisato nella giurisprudenza della Corte di cassazione, con riguardo al presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive,

fissato dall'art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e segnatamente al concetto di "autonoma organizzazione", un contrasto fra un orientamento più radicato - di cui costituisce espressione Cass. n. 3676 del 2007 -, secondo cui la presenza anche di un solo dipendente, anche se part time ovvero addetto a mansioni generiche, determinerebbe di per sé l'assoggettamento all'imposta, ed un orientamento più recente, secondo cui sarebbe invece necessario accertare in punto di fatto l'attitudine del lavoro svolto dal dipendente a potenziare l'attività produttiva al fine di verificare la ricorrenza del presupposto stesso.

Osserva il Collegio che la sentenza n. 3676 del 2007, menzionata come significativa dell'indirizzo più risalente, e decisamente maggioritario, rappresenta, con alcune pronunce coeve, il punto di approdo di una prima fase dell'elaborazione giurisprudenziale di questa Corte sull'IRAP, incentrata sul presupposto dell'imposta, regolato dagli artt. 2 e 1 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo del tributo, mentre la seconda fase è stata piuttosto caratterizzata dalla definizione dei contorni della platea dei soggetti passivi.

2.- Con la sentenza 16 febbraio 2007, n. 3676, dunque, la sezione tributaria aveva in primo luogo posto in luce che il d.lgs. n. 446 del 1997 aveva stabilito all'art. 2 che il presupposto del tributo è costituito dall'esercizio di un'attività "autonomamente organizzata" (così dopo la novella recata dal d.lgs. 10 aprile 1998, n. 137) diretta alla produzione o allo scambio di beni o servizi, ribadendo al successivo art. 3 che i soggetti passivi dell'IRAP sono quelli che svolgono una delle attività di cui all'art. 2 e, "pertanto", anche le persone fisiche e le società semplici (od equiparate) che esercitano un'arte o una professione ai sensi dell'art. 49, comma 1 (nella vecchia numerazione) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che, come chiarito dalla lettera a) del comma 2 all'epoca vigente, ricomprendeva nella categoria tutti coloro che, per professione abituale, svolgevano un'attività di lavoro autonomo non classificabile come impresa o come collaborazione coordinata o continuativa e, cioè, come prestazione di servizi senza impiego di organizzazione propria.

Aveva quindi rilevato come la Corte costituzionale, con la sentenza n. 156 del 2001 avesse puntualizzato che l'IRAP non operava nessuna indebita equiparazione dei redditi di lavoro autonomo a quelli d'impresa, essendo un'imposta volta ad incidere su di un fatto economico diverso dal reddito, ossia sul valore aggiunto prodotto dalle singole unità organizzative, che ove sussistente, costituiva un indice di capacità contributiva capace di giustificare l'imposizione sia nei confronti delle imprese che dei lavoratori autonomi: ciò non voleva certamente dire che questi ultimi rientravano sempre tra i soggetti passivi dell'imposta perché se quello organizzativo costituiva un elemento connaturato alla nozione stessa d'impresa, non altrettanto poteva dirsi per le arti e le professioni, riguardo alle quali non era impossibile escludere in assoluto che l'attività potesse essere svolta anche in assenza di un'organizzazione di capitali e/o lavoro altrui.

Ma la ipotizzabilità di un'evenienza del genere, il cui accertamento costituiva una questione di mero fatto, non valeva a dimostrare la denunciata illegittimità dell'IRAP, ma soltanto la sua inapplicabilità per quei lavoratori autonomi che non si fossero giovati di alcun supporto organizzativo.

In tal modo. La Corte costituzionale aveva in definitiva affermato che l'IRAP può ed, anzi, deve essere applicata pure ai lavoratori autonomi, tenendo però presente che non si tratta di una regola assoluta, ma solo dell'ipotesi ordinaria, nel senso che l'assoggettamento all'imposta costituisce la regola per ogni tipo di professionista, mentre l'esenzione rappresenta l'eccezione valevole soltanto per quelli privi di qualunque apparato produttivo. Vero è che l'interpretazione che di una norma sottoposta a scrutinio di costituzionalità offre la Corte costituzionale in una sentenza di non fondatezza non costituisce un vincolo per il giudice chiamato successivamente ad applicarla, ma è altrettanto vero che quella interpretazione, se non altro per l'autorevolezza della fonte da cui proviene, rappresenta un fondamentale contributo ermeneutico che non può essere disconosciuto senza l'esistenza di una valida ragione"

Secondo la sezione tributaria, "l'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, richiede unicamente la presenza di un'organizzazione autonoma senza fissare alcun limite quantitativo diverso da quello insito nel concetto stesso evocato dalle parole usate che, a loro volta, postulano soltanto l'esistenza di uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità.

Non occorre, quindi, che si tratti di una struttura d'importanza prevalente rispetto al lavoro del titolare o addirittura in grado di generare profitti anche senza di lui, ma è sufficiente che vi sia un

insieme tale da porre il professionista in una condizione più favorevole di quella in cui si sarebbe trovato senza di esso. La maggiore o minore consistenza di tale insieme non è dunque importante purché, ben s'intende, si tratti di fattori che non siano tutto sommato trascurabili, bensì capaci di fornire un effettivo qualcosa in più al lavoratore autonomo. L'indagine sull'esistenza di tale qualcosa in più costituisce senza dubbio un accertamento di fatto che il giudice di merito dovrà compiere caso per caso sulla base di una valutazione di natura non soltanto logica, ma anche socio-economica perché l'assenza di una struttura produttiva non può essere intesa nel senso radicale di totale mancanza di qualsiasi supporto, ma neppure in quello di particolare rilevanza o, peggio, di prevalenza dei beni e/o del lavoro altrui su quello del titolare. Per far sorgere l'obbligo di pagamento del tributo basta, infatti, l'esistenza di un apparato che non sia sostanzialmente ininfluenza, o, peggio, di un quid pluris che secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista. Si deve cioè trattare di un qualcosa in più la cui disponibilità non sia, in definitiva, irrilevante perché capace, come lo studio o i collaboratori, di rendere più efficace o produttiva l'attività. Non varrebbe in contrario replicare che così ragionando si giunge a fare dei professionisti una categoria indefettibilmente assoggettata all'IRAP perché, nell'attuale realtà, è quasi impossibile esercitare l'attività senza l'ausilio di uno studio e/o di uno o più collaboratori o dipendenti. È infatti proprio per questo che il d.lgs n. 446 del 1997 ha inserito gli autonomi fra i soggetti passivi dell'imposta, in quanto anch'essi si avvalgono normalmente di quella struttura organizzativa che costituisce il presupposto dell'imposta. Ed è sempre per lo stesso motivo che... il d.lgs n. 446 del 1997 ha, tra l'altro, abrogato l'ICIAP, essendo l'IRAP destinata normalmente a colpire coloro che in precedenza pagavano l'ICIAP che, a sua volta, gravava sui professionisti indipendentemente dalla consistenza della organizzazione da essi predisposta".

In considerazione di quanto sopra, va pertanto enunciato il seguente principio di diritto: "A norma del combinato disposto del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, primo periodo, e art. 3, comma 1, lettera c), l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui all'art. 49, comma 1 (nella versione vigente fino al 31/12/2003), ovvero all'art. 53, comma 1, (nella versione vigente dal 1/1/2004), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, è escluso dall'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata. Il requisito della autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod pleruarue accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell'assenza delle condizioni sopraelencate".

3.- Queste Sezioni unite, con riguardo al requisito dell'autonoma organizzazione nel presupposto dell'IRAP, condividono i principi e, più complessivamente, l'impianto ricostruttivo fornito allora con la sentenza capofila dell'orientamento maturato nel 2007 nella sezione tributaria, della quale si è dato conto supra, e tuttavia ritengono che essi meritino, più che una rivalutazione, delle precisazioni concernenti il fattore lavoro.

Se fra "gli elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità necessarie", accanto ai beni strumentali vi sono i mezzi "personali" di cui egli può avvalersi per lo svolgimento dell'attività, perché questi davvero rechino ad essa un apporto significativo occorre che le mansioni svolte dal collaboratore non occasionale concorrano o si combinino con quel che è il proprium della specifica (professionalità espressa nella) "attività diretta allo scambio di beni o di servizi", di cui fa discorso l'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, e ciò vale tanto per il professionista che per l'esercente l'arte, corre, più in generale, per il lavoratore autonomo ovvero per le figure "di confine" individuate nel corso degli anni dalla giurisprudenza di questa Corte. E' infatti in tali casi che può parlarsi, per usare l'espressione del giudice delle leggi, di "valore aggiunto" o, per dirla con le pronunce della sezione tributaria del 2007, di "quel qualcosa in più".

Diversa incidenza assume perciò l'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui quando questo si concreti nell'espletamento di mansioni di segreteria o generiche o meramente esecutive, che rechino all'attività svolta dal contribuente un apporto del tutto mediato o, appunto, generico.

Lo stesso limite segnato in relazione ai beni strumentali - "eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione" - non può che valere, armonicamente, per il fattore lavoro, la cui soglia minimale si arresta all'impiego di un collaboratore.

Va pertanto enunciato il seguente principio di diritto: "con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione - previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 446 -, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorrere quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive".

Il ricorso dell'Agenzia delle entrate deve essere rigettato.

Le spese del giudizio vanno compensate fra le parti, in considerazione del carattere controverso della questione in sede di legittimità.

Avvertenza

Scopo di questo primo commento della sentenza 9451/2016, che viene licenziato 36 ore dopo la pubblicazione del provvedimento, è porre a disposizione dell'utente uno strumento pratico per valutare l'impatto di una decisione che coinvolge una casistica molto estesa, e rimuove un peso economico dalle spalle dei professionisti e dei lavoratori autonomi che ove vogliano (come auspicabile in un momento di crisi economica) assumere un dipendente.

Non si procede perciò ad una valutazione critica della sentenza, né a considerare la difficile collocazione della sua massima conclusiva all'interno del sistema di controllo di legittimità demandato alla Corte di Cassazione.

Le Sezioni Unite hanno infatti enunciato un massima piuttosto dettagliata e vincolante, nel timore che i giudici di merito possano giungere, nella valutazione circa la sussistenza nel caso concreto di una autonoma organizzazione, a soluzioni troppo favorevoli ai contribuenti e quindi costose per l'erario.

Tale intento sembra strida, in qualche misura, con la ricorrente affermazione secondo cui spetta al giudice di merito valutare quando l'attività del professionista sia "autonomamente organizzata", e con il ruolo di giudice di (mera) legittimità della Corte di Cassazione; così come delineato anche dalle disposizioni di cui all'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012 (conv. in legge n. 134 del 2012), che hanno ristretto l'ambito del controllo della Corte sull'accertamento dei fatti. Di guisa che il vaglio della Cassazione sulla motivazione delle sentenze è oggi possibile solo quando viene dedotto l'"omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti"; ed anche questo modesto sindacato è escluso in caso di "doppia conforme", cioè ove il giudizio di primo e secondo grado siano identici (si

vedano le novità apportate dal “nuovo” n. 5 dell’art. 360 cod. proc. civ., e dall’ultimo comma dell’ art. 348-ter cod. proc. civ.).

Volgiamo la nostra attenzione sull’affermazione secondo cui la autonoma organizzazione sussiste quando il contribuente

“a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell’organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l’*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell’impiego di un collaboratore che esplichì mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive”.

2.1. Autonoma organizzazione ed apporto del lavoro altrui: l’apporto di un collaboratore.

L’attenzione del lettore si concentra, in primo luogo, su quelle parole che costituiscono la novità della pronuncia, nonché il punto di mediazione fra due indirizzi giurisprudenziali: uno più favorevole ai contribuenti (prevalente nella giurisprudenza della articolazione tributaria della sezione sesta civile) l’altro meno propizio ai contribuenti (prevalente nella quinta sezione della Corte).

Ci si riferisce al punto in cui si concede che l’autonoma organizzazione non sussista ove il contribuente si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui, ma tale apporto non **“superi la soglia dell’impiego di un collaboratore che esplichì mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive”.**

Come già sottolineato si tratta di un’affermazione molto minuziosa, dettagliata ed importante, che quindi richiede un’attenta esegesi.

In primo luogo l’apporto deve provenire da un’unica unità lavorativa; e vien da domandarsi e se sono due che insieme coprono l’orario di lavoro di una persona? Il professionista accorto dovrà pretendere che la segretaria curi anche le pulizie dello studio? o potrà sostituirla per questa mansione (comunemente ritenuta “umile”) con un pulitore ad ore?

E poi, cosa si intende per “mansioni di segreteria o meramente esecutive”, la segretaria brava e capace che magari predisporre qualche semplice atto determina l’applicazione dell’IRAP?

L’esempio che primo balza alla mente è quello dell’infermiere, del tecnico di laboratorio, sono “meri esecutori”? forse no. Ma si deve tener presente che la sentenza n. 7291 del 13 aprile 2016 **afferma** che non determina l’applicazione dell’IRAP la circostanza che. Nell’ambito della “medicina di gruppo” posta in essere da medici di base, la struttura fornisca anche prestazioni infermieristiche. Ed appare difficile ritenere che il ricorso a “servizi infermieristici” sia consentito ai medici inseriti nella “medicina di gruppo” e non ai medici di

base che operano in forma isolata. Mentre è più difficile consentire l'utilizzo di personale infermieristico al medico che operi come privato professionista.

Vi è poi da ricordare che appare scontato che non rilevi ai fini della autonoma organizzazione la presenza di un (vero) praticante la cui funzione fondamentale è imparare, e non potenziare la produttività dello studio, o la retribuzione di un altro professionista che sostituisca il titolare in ferie (circostanza frequente nei medici di base che debbono assicurare un servizio continuativo).

In base alla sentenza n. 8284 del 6 aprile 2009 costituisce principio consolidato, che consente il rigetto in camera di consiglio ex art. 375 e. p.c. del ricorso della Amministrazione, l'affermazione secondo cui non concorre a determinare l'esistenza della "autonoma organizzazione" soggetta ad imposizione IRAP il fatto che un avvocato utilizzi un collaboratore non abilitato all'esercizio della professione. Mentre la severa sentenza n. 21563 del 20 ottobre 2010 aveva affermato che è automaticamente soggetto ad Irap il lavoratore autonomo il professionista, il piccolo imprenditore, che si avvalga di personale dipendente, anche quando tale personale sia costituito da un apprendista part time.

2.2. Autonoma organizzazione ed apporto del lavoro altrui: altre ipotesi.

È praticamente impossibile, per chi non viva come un eremita o come Robinson Crusoe (prima dell'arrivo di Venerdì²), svolgere una qualsiasi attività senza avvalersi dell'opera di altri.

Alcune di queste forme di utilizzo del lavoro altrui non danno luogo ad alcuna forma di inserimento, sia pur labile, del prestatore d'opera nella struttura che fa' capo al committente.

Il professionista che prenda il taxi o anche chieda un parere "pro veritate", un consulto ad un costosissimo luminare non crea una stabile organizzazione

La sentenza n. 27000 del 19 dicembre 2014 esclude che, ai fini della ricorrenza del presupposto dell'autonoma organizzazione del contribuente di cui all'art.2 d.lgs.n.446/97, assumano rilevanza i compensi corrisposti al commercialista non dipendente per la tenuta della contabilità. In quanto l'attività remunerata dal professionista per attività diversa da quella nella quale opera non può incidere sul requisito dell'autonoma organizzazione, semmai qualificandosi come necessaria alla gestione minimale di qualunque attività professionale, soprattutto se correlata alla tenuta della contabilità, per la quale è richiesto necessariamente un apporto tecnico in ragione delle responsabilità che sul professionista incombono anche dal punto di vista fiscale. E la sentenza n. 961 del 21 gennaio 2015 afferma che il giudice di merito non può desumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione dal solo fatto che l'esercente un'attività artistica o (come del caso di specie sportiva quale corridore motociclista) disponga di un agente e stipuli contratti con una società organizzatrice, senza

² Come noto l'arrivo di Venerdì ha cagionato molte seccature al povero Robinson (denunciato tra l'altro per sfruttamento di lavoro minorile), di queste seccature la più lieve è stata un controversia, pendente ancora in Cassazione, relativa alla applicazione dell'Irap.

estendere l'accertamento alla natura, ossia alla struttura ed alla funzione, dei due rapporti giuridici e senza prendere in esame le prove fornite dal contribuente. Non determina quindi automatica sottoposizione ad IRAP il fatto che uno sportivo disponga di contatti con società estere per la cura dell'immagine e dell'attività agonistica e, per loro tramite, stipuli contratti con sponsor e scuderie.

Né assume rilievo decisivo la circostanza che il professionista abbia versato a terzi somme ingenti (sentenza n. 2600 del 11 febbraio 2015: erra il giudice di merito che, per ritenere sussistente il requisito dell'autonoma organizzazione si limitati a valorizzare il riconoscimento di compensi a terzi da parte del professionista senza in alcun modo soffermarsi sulla incidenza delle attività remunerate sull'autonoma organizzazione del professionista. Il giudice deve infatti valorizzare, ai fini del presupposto normativo dell'autonoma organizzazione, un compendio di elementi, apprezzabili dal giudice di merito, capaci di dimostrare, nel loro complesso, la loro incidenza sull'organizzazione del professionista).

In un'ottica diversa (e che ora deve essere vagliata alla luce della giurisprudenza più recente la sentenza n. 4060 del 27 febbraio 2015 afferma: con riguardo specifico all'impiego non occasionale di lavoro altrui, costituente una delle possibili condizioni che configurano l'esistenza di un'autonoma organizzazione, è soggetto ad Irap il professionista che, per prestazioni afferenti l'esercizio della propria attività, eroga elevati compensi a terzi, a nulla rilevando il mancato impiego da parte del contribuente di personale dipendente. Posto che ciò che rileva, agli effetti impositivi Irap, è la sussistenza di una organizzazione imprenditoriale, restando indifferente il mezzo giuridico col quale quest'ultima è attuata (dipendenti ovvero società di servizi ovvero associazione professionale) e che rende possibile lo svolgimento (complesso) della attività (complessa) dei professionisti (nel caso di specie i giudici d'appello non hanno esaurientemente motivato, tenuto conto dei sopra esposti principi di diritto, sulle ragioni della ritenuta sussistenza dell'autonoma organizzazione, avendo dato rilievo ad indici - essenzialmente, l'esistenza di un contiguo ufficio organizzato per l'esercizio dell'attività professionale, forense, da parte dei genitori e l'esercizio promiscuo, da parte del contribuente, dell'attività di commercialista e di amministratore unico di società di capitali, in un immobile concesso in comodato - non rilevanti e decisivi omettendo invece di argomentare in ordine a quegli altri elementi, indicati dalla contribuente sin dal primo grado ed in questa sede riproposti, in ipotesi, rilevanti agli effetti di un diverso percorso decisionale -l'esercizio dell'attività senza l'ausilio di lavoratori dipendenti e l'utilizzo di beni strumentali, per un valore non eccedente l'id quod plerumque accidit).

Nel commentare la sentenza 7371/2016 esamineremo le forme di collaborazione che possono dar luogo ad un rapporto in qualche modo continuativo, come la gestione in comune di qualche profilo della professione. E rinviando alle considerazioni ivi svolte.

2.3. Autonoma organizzazione ed apporto delle strutture materiali

La sentenza 9451/2016 si colloca nella scia della precedente giurisprudenza quando ripete la affermazione secondo cui è soggetto ad IRAP chi **impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione.** Senza che, per altro, il punto formasse specifico oggetto del giudizio.

Ricordiamo che l'autonoma organizzazione che determina l'assoggettamento ad IRAP dei proventi di una attività si compone di elementi personali (il ricorso a dipendenti o assimilati) e di fattori materiali (locali adibiti a luogo di lavoro, mezzi di trasporto, etc.).

L'attenzione dei commentatori si è però prevalentemente concentrata sul profilo personalistico della autonoma organizzazione (in particolare sull'apporto di dipendenti); tanto da rendere necessario l'intervento delle Sezioni Unite della Cassazione.

In concreto, si notano, sul punto delle strutture materiali, divergenze fra le soluzioni adottate di volta in volta; nella oscillazione fra chi ritiene che l'imposta si applichi a chi impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività e chi prospetta un'interpretazione meno restrittiva.

Oscillazioni si percepiscono poi anche nella valutazione del "minimo indispensabile" per l'esercizio di una attività.

Qualche indicazione più specifica contengono le sentenze della Cassazione n. 8166 e n. 8168 del 2 aprile 2007 che recitano: "l'organizzazione dell'attività, rilevante ai fini dell'applicazione dell'Irap, va ravvisata tutte le volte che, per lo svolgimento della stessa, il titolare si avvalga di beni strumentali ulteriori rispetto a quelli indispensabili (nello specifico contesto scientifico e/o tecnologico) per l'esercizio dell'attività stessa". Quindi ove gli strumenti siano resi indispensabili dallo sviluppo scientifico e tecnologico, il professionista, che se li procura non è -per ciò solo- soggetto ad IRAP. E richiamandosi a questo principio la sesta sezione ha affermato che i fini della valutazione della sussistenza o meno di una struttura tale da assoggettare ad IRAP un medico di base si deve tener conto della circostanza che "gli strumenti di diagnosi", per quanto complessi e costosi rientrano nelle attrezzature usuali (o che dovrebbero esserlo) per tali medici, dal momento che ad essi si chiede di svolgere una delicata funzione di "primo impatto" a difesa della salute pubblica (ordinanza n. 13048 del 24 luglio 2012), e a contenimento della spesa sanitaria.

In due ordinanze della sesta sezione della Cassazione si è censurato un accertamento fondato sull'acritico riferimento ad una circolare della Agenzia (45/2008) che ritiene sufficienti per l'applicazione dell'IRAP di beni strumentali di valore superiore ai 15.000 Euro (ordinanza n.

18108 del 25 luglio 2013) e si è confermata la sentenza di merito che ha escluso la applicabilità dell'IRAP ad un avvocato che disponga di uno studio di 35 mq e di beni strumentali per 25.000 euro (Ordinanza n. 14158 del 6 agosto 2012).

Su questa linea si è collocata la sentenza n. 547 del 15 gennaio 2016 secondo cui “è soggetto passivo dell'imposta IRAP chi si avvalga, nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo, di una struttura organizzata in un complesso di fattori che per numero, importanza e valore economico siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how, con la conseguenza che può essere escluso il presupposto di imposta quando il risultato economico trovi ragione esclusivamente nella autorganizzazione del professionista o, comunque. Quando l'organizzazione da lui predisposta abbia incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento; ai fini di tale valutazione, l'elemento della entità dei compensi percepiti dal contribuente, cioè dell'ammontare del reddito conseguito, è di per sé irrilevante; la disponibilità, da parte di un medico, di beni strumentali, anche se di valore superiore ai quindicimila euro (valore superato nel caso di specie e che, ai sensi della circolare 13 giugno 2008. n. 45/E dell'Agenzia delle entrate, potrebbe operare una presunzione di assoggettabilità del professionista medico all'IRAP), non è idonea, di per sé sola, a configurare la sussistenza dei presupposti impositivi, poiché detti strumenti. Anche di una certa consistenza o caratteristiche, rientrano nelle attrezzature usuali per i precisati professionisti (nel caso di specie medico specializzato in radiologia); ed il giudice di merito non ha fatto buon governo di tali principi avendo attribuito rilievo dirimente. ai fini della valutazione della sussistenza del presupposto impositivo, al mero rapporto tra capitale investito per l'esercizio della professione di radiologo e compensi derivanti dall'attività professionale, che è un dato invece non decisivo e comunque eccentrico rispetto al fondamento normativo dell'imposizione; ed anche una spesa consistente riferita all'acquisto di un macchinario indispensabile per l'esercizio della professione può risultare inadeguata a significare l'esistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione. tutte le volte in cui il capitale a tal fine investito non valga a rappresentare fattore aggiuntivo o moltiplicativo del valore rappresentato dalla mera attività intellettuale del professionista ma risulti ad essa asservito ai fini dell'acquisto di attrezzatura connaturata e indispensabile all'esercizio dell'attività medesima e come tale inadeguata ad assumere rilievo, quale fattore produttivo di reddito, distinguibile da quello rappresentato dalla stessa attività intellettuale c/o dalla professionalità del lavoratore autonomo, quindi non appare decisivo l'acquisto di un mammografo: strumento usuale e connaturato all'esercizio dell'attività di medico radiologo che, come tale. non può a priori considerarsi idoneo di per sé ad assumere rilievo significativo, nella produzione di reddito, rispetto all'attività propria del professionista; come sarebbe invece nel caso dell'acquisto di macchinari per l'esecuzione in autonomia di TAC o risonanza magnetica: strumenti, come noto, costosissimi e come tali non usualmente nella disponibilità di ogni studio privato di radiologia, per ciò stesso pertanto capaci di rappresentare valore aggiunto nell'autonoma

organizzazione dello studio medico, in termini ad es. di risparmio di spese e tempi di prenotazione, attrazione della clientela, etc. .

Si può osservare che nell'ambito dei piccoli imprenditori/lavoratori autonomi sono stati esclusi dall'IRAP soggetti che sicuramente utilizzano mezzi materiali di una certa consistenza quali il coltivatore diretto (sentenza n. 21122 del 13 ottobre 2010) il taxista (sentenza n. 21123 del 13 ottobre 2010) un artigiano che utilizzava un camion (sentenza n. 21124 del 13 ottobre 2010); a sua volta, l'ordinanza n. 21052 del 12 ottobre 2010 ha affermato che deve essere respinto con la procedura di cui all'art. 375 c.p.c. il ricorso con cui la Agenzia deduce genericamente che il contribuente è soggetto ad IRAP in quanto ha "sostenuto spese rilevanti per beni strumentali nell'esercizio dell'attività".

In particolare, la recentissima sentenza n. 9561 dell'11 maggio 2016 afferma non sono soggette ad IRAP tipiche attività imprenditoriali, quali sono quelle dell'agente di commercio e del promotore finanziario, in quanto sussistono, specie in relazione alle attività ausiliarie di cui ad. 2195c.c., posizioni che, pur essendo ai fini delle imposte sul reddito considerate produttive di reddito d'impresa, possono essere (e spesso sono) svolte dal soggetto senza organizzazione di capitali o lavoro altrui, dando luogo ad un'area grigia tra il territorio dell'impresa ed il territorio del lavoro autonomo. Quindi l'esercizio di un'attività astrattamente riconducibile, anche fiscalmente, nell'alveo dell'impresa non può essere sic et simpliciter inquadrato nell'ambito della produzione di reddito d'impresa soggetta ad IRAP in quanto deve essere comunque verificato il fondamentale requisito della "autonoma organizzazione", qualificata come insieme di risorse, mezzi, capitali e lavoro altrui, di carattere abituale, organizzati dal soggetto passivo con modalità suscettibili di conferire il quid pluris di capacità contributiva oggetto dell'Irap. Perciò la circostanza che la parte svolga l'attività di artigiano e rivesta la qualità di imprenditore sia pure piccolo non è di per sé significativa ai fini della sua soggezione al tributo, in quanto non è la natura dell'attività che rende soggetto passivo dell'imposta, ma è il modo in cui l'attività è concretamente esercitata che può integrare la sussistenza dei parametri valutativi espressivi di un'attività autonomamente organizzata (perciò correttamente non viene assoggettato ad IRAP un artigiano che nell'esercizio delle proprie attività non utilizzava una propria attrezzatura, avvalendosi talora di quella dei propri clienti e disponeva di una ridotta disponibilità di beni strumentali rappresentati nella specie da un'autovettura e da un telefono cellulare)

Si segnala ancora l'ordinanza n. 10012 del 19 giugno 2012: in tema di IRAP, l'esercizio dell'attività di promotore finanziario di cui all'art. 31, comma 2, del d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, è escluso dall'applicazione dell'imposta qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata: ed erra il giudice di merito che ritenga sussistente l'autonoma organizzazione sulla base del valore dei beni strumentali, dell'attività lavorativa svolta, del possesso di un archivio clienti adeguatamente protetto, dell'aggiornamento quotidiano e costosi circa l'andamento dei mercati, senza alcun riferimento alla circostanza che il contribuente si sia servito, o meno, negli anni in contestazione, di beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod

plerumque accidit”, il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività.

Da ultimo si ricorda che si è esclusa l’applicazione dell’IRAP e carico di un professionista che utilizzava due studi (ordinanza n. 22878 del 28 ottobre 2014), di un professionista che si avvaleva di un’autovettura, un computer, una fotocopiatrice, nonché altri accessori di modico valore (ord. n. 27006 del 19 dicembre 2014) di uno studio di 50 mq (ordinanze n. 27010 e 27008 del 19 dicembre 2014)

3. Autonoma organizzazione e studi associati: la sentenza n. 7371/2016

La sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 7371 del 14 aprile 2016, enuncia la seguente massima:

Presupposto dell’imposta regionale sulle attività produttive è l’esercizio abituale di un’attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizi; ma quando l’attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell’imposta a norma dell’art. 3 del d.lgs. n. 446 del 1997 – comprese quindi le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni – essa, in quanto esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzata per la forma nella quale l’attività è svolta, costituisce ex lege, in ogni caso, presupposto d’imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell’autonoma organizzazione.

La sentenza può essere criticata per ragioni di fondo, in quanto eccessivamente estensiva dell’ambito di applicazione dell’IRAP; argomenti in favore di soluzioni più benevole verso i contribuenti possono, del resto, essere ricavati sia dall’ordinanza n. 3870 del 25 febbraio 2015 della sezione sesta della Cassazione, (che ha sottoposto la questione alle Sezioni unite), sia da altri precedenti giurisprudenziali di cui viene in prosieguo fornito qualche cenno.

Scopo di queste brevi note non è però tentare una rimediazione dei presupposti e della disciplina dell’IRAP bensì soprattutto formulare qualche valutazione pratica che possa risultare utile al professionista che dia realisticamente per scontato che la sentenza 7371/2016 segni un punto fermo di cui non è prevedibile una prossima modifica, e voglia assumere scelte operative consapevoli.

L’impatto della pronuncia sulla concreta tassazione dei professionisti (e mutatis mutandis dei lavoratori autonomi, dei piccoli imprenditori) che operino nelle forme e con la denominazione “studio associato”/ “società professionale” ha il suo punto cruciale nell’esame del significato della espressione “società semplici e associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni” aderendo alle quali l’associato svolge la sua professione con modalità “strutturalmente organizzate per la forma nella quale l’attività è svolta”, che costituiscono “ex lege, in ogni caso, presupposto d’imposta, “dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell’autonoma organizzazione”. Ove in concreto sussista tale organizzazione, la

sentenza di merito che escluda l'applicazione dell'IRAP è - secondo la Cassazione - viziata da "errore di diritto" rilevabile in Cassazione ex art. 360, n. 3) c.p.c.

Il cuore della sentenza 7371/2016 è costituito dalla affermazione secondo cui l'oggetto della convergente attività dei soci deve essere costituito dall'esercizio in comune di un'arte e di una professione. Perciò l'IRAP appare ope legis applicabile alle "società fra professionisti" di cui all'art. 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 (c.d. "legge di stabilità 2012") ed al D.M. 8 febbraio 2013, n. 34 (regolamento in materia di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, ai sensi dell'articolo 10, comma 10, della legge 12 novembre 2011, n. 183). Infatti, tali società - che ben possono essere costituite nella forma della società semplice- hanno appunto come obiettivo "l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci". E sono soggette ad Irap anche le società di fatto che abbiano le caratteristiche sostanziali delle "società fra professionisti", ancorché non siano regolarmente costituite e iscritte nella "sezione speciale degli albi o dei registri tenuti presso l'ordine o il collegio professionale di appartenenza dei soci professionisti" (di cui all'art 8 del D.M. 34/2013).

Riceve così l'avallo delle Sezioni Unite il filone giurisprudenziale che aveva già in passato affermato il "principio di diritto" secondo cui gli studi associati sono ope legis soggetti ad IRAP (in termini sono, ad esempio, la sentenza della Cassazione n. 15317 del 19 giugno 2013; l'ordinanza n. 16784 del 18 luglio 2010; l'ordinanza n. 21669 del 22 ottobre 2010).

3.1. Osservazioni pratiche: contestare le tesi accolte dalla sentenza 7371/2016?

Suscita perplessità la applicazione dell'IRAP ogni qual volta due (o tre) professionisti (in genere giovani) mettono in comune le loro speranze e si danno una mano reciprocamente, utilizzando ciascuno, in maniera sistematica, l'attività dell'altro (per sostituzioni, per rispondere al telefono...). Parrebbe più equa una soluzione che consentisse di valutare caso per caso la natura e la portata del coordinamento fra gli "associati". E che eviti il pericolo di una ulteriore spinta verso un'irrazionale polverizzazione delle attività professionali, scoraggiando le forme associative.

L'ordinanza che ha rimesso il problema alle Sezioni Unite prospetta con condivisibili argomenti la tesi secondo cui il requisito della autonoma organizzazione costituisce il "minimo indispensabile" per la legittimità costituzionale della applicazione della imposta, e ne trae la conclusione che una "minima organizzazione" debba essere richiesta anche alle società di persone, costituendo la struttura societaria solo un sintomo di "autonoma organizzazione". Mentre l'organizzazione è senz'altro propria di tutte le società di capitali, e discende dalla loro stessa disciplina giuridica.

È - per altro - ovvio che prospettare in sede giudiziaria una tesi contraddetta da una recentissima sentenza delle Sezioni Unite espone ad un alto rischio di soccombenza. La cui

accettazione è rimessa alla valutazione del contribuente (dovutamente informato dal suo professionista di fiducia).

Chi avvertisse l'impulso a "tentare la fortuna" potrà invocare un filone giurisprudenziale piuttosto ampio; il cui orientamento è stato però - lo si ripete - respinto dalle Sezioni Unite.

Ad esempio, la sentenza n. 1575 del 27 gennaio 2014 afferma sì che il reddito di uno studio associato (nel caso di specie di amministrazione condominiale) è assoggettato all'imposta regionale sulle attività produttive, ma sembra consentire al contribuente di dimostrare che tale reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati. Si aggiungano la sentenza n. 14853 del 5 settembre 2012, l'ordinanza n. 22386 del 3 novembre 2010 la sentenza n. 22782 del 28 ottobre 2009 secondo cui uno studio associato è soggetto ad Irap quando l'esercizio in comune dell'attività professionale dia luogo ad un insieme di strutture (immobili, mobili, macchinari, servizi, collaboratori) ancorché non di particolare onere economico, di guisa che il reddito da sottoporre ad Irap sia stato almeno potenziato e derivato dalla struttura, e non derivi dal solo lavoro professionale dei singoli associati (in questi termini sono anche le sentenze n. 13570 dell'11 giugno 2007, e n. 24058 del 13 novembre 2009 entrambe di cassazione con rinvio su ricorso della Amministrazione).

Su questa linea, l'ordinanza n. 2715 del 5 febbraio 2008 rigetta come "manifestamente infondato" il ricorso con cui l'Agenzia pretendeva di sottoporre ad Irap uno studio associato composto da tre commercialisti. Ciò proprio in quanto gli studi associati sarebbero soggetti ad IRAP solo quando l'esercizio in comune dell'attività professionale pur non configurando un centro di interessi dotato di autonomia funzionale (stante il carattere strettamente personale e fiduciario dell'esercizio delle professioni) concorra nella formazione del reddito da sottoporre ad Irap (Cass. 13570/2007).

Si veda altresì la sentenza n. 14060 del 3 agosto 2012: ove l'attività di un professionista si volga nella forma dello "studio associato" (**nel caso di specie con il coniuge**) il giudice di merito deve, ai fini della applicazione dell'IRAP accertare specificamente l'entità e l'incidenza a fini reddituali, della condivisione con altri professionisti dello svolgimento di parte dell'attività professionale dello studio (perciò la Corte cassa con rinvio la sentenza che aveva escluso l'applicabilità dell'IRAP). L'ordinanza n. 4663 del 27 febbraio 2014 in un caso di copresenza in uno studio di due avvocati (**padre e figlia**) ha deciso che la presuntio hominis secondo cui la sussistenza di uno studio associato costituisce indizio della esistenza di una stabile organizzazione ai fini IRAP può essere superata con adeguata motivazione; così come accaduto nel caso di specie in cui il giudice di merito ha evidenziato la assenza di spese per personale dipendente e la non sussistenza di una autonoma organizzazione. Si veda anche l'ordinanza n. 22506 del 10 dicembre 2012.

3.2. Osservazioni pratiche: quale è la reale portata della sentenza 7371/2016?

La contestazione frontale delle tesi accolte nella sentenza 7371/2016 espone - come già si è accennato - ad un alto rischio di soccombenza. Mentre ovviamente maggiori possibilità di successo si possono alimentare quando le particolarità del caso concreto consentano di affermare che i soggetti coinvolti, pur collaborando in qualche misura fra di loro non hanno posto in essere una struttura associativa “diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”, di guisa che i proventi siano soggetti ad IRAP.

Sembra cioè di poter sostenere che la sentenza 7371/2016 assoggetti ad IRAP il reddito che sia direttamente prodotto dalla attività sociale. E che tale soggezione non sussista (o meglio non sussista automaticamente) quando l'accordo fra i soggetti interessati non dia luogo ad una “società” cioè quando oggetto dell'accordo stesso non sia “l'esercizio in comune di una attività economica allo scopo di dividerne gli utili”.

Si deve cioè distinguere l'ipotesi in cui la collaborazione fra professionisti dà luogo ad una vera e propria struttura autonoma con una gestione collettiva delle entrate, da quella (che non determina di per sé soggezione ad IRAP) in cui i professionisti operano singolarmente e solo dividono alcune spese di interesse comune (ordinanza n. 27005 del 19 dicembre 2015 che conseguentemente rileva il difetto di motivazione della sentenza impugnata). Seguendo simile impostazione la sentenza n. 1662 del 28 gennaio 2015 ha respinto il ricorso avverso una sentenza di merito secondo cui non configura un'ipotesi di esercizio in forma associata di un'arte o professione l'associazione che non preveda la sostituzione tra gli associati nell'assistenza alla rispettiva clientela e risulti “finalizzata esclusivamente all'utilizzo comune di sedi, attrezzature mediche e personale amministrativo”; dando così luogo ad una mera condivisione di servizi (e delle relative spese) tra soggetti ognuno dei quali svolga autonomamente la propria attività, trattenendone interamente il relativo reddito e senza alcuna partecipazione al reddito derivante dall'attività degli altri (nel caso di specie contribuente era un medico di base a cui favore poteva essere forse invocata anche la particolare disciplina della “medicina di gruppo” di cui si riferisce più avanti).

Naturalmente e come sovente accade nelle vicende della vita, la casistica è ampia e genera dubbi circa la soluzione giuridica da scegliere. Cosa accade se i nostri professionisti assumono in comune un segretario, un autista, un ragioniere? Ci si domanda: quando si passa dalla cogestione economica di un interesse comune alla creazione di una società produttrice di profitti? E quando la struttura comune creata dai professionisti -pur non qualificabile come società in quanto non produttrice di reddito diretto- assume una tale consistenza da rendere “stabilmente organizzata” la professione esercitata dai singoli?

Qui bisognerà far riferimento ai parametri indicati nella sentenza 9451/2016. Sembra ovvio che se un unico dipendente non determina l'assoggettamento ad IRAP del suo datore di lavoro, non è concepibile che siano soggetti ad IRAP due o tre professionisti che, a loro volta, assumano un dipendente dividendosi le spese. Viene però da domandarsi: “l'IRAP si applica

se cinque avvocati che svolgono la professione ciascuno indipendentemente dall'altro, prendono in locazione un appartamento adeguato, ed assumono cinque lavoratori subordinati (uno per ciascuno)?

Appare in proposito opportuni ricordare la sentenza n. 21326 del 18 settembre 2013 secondo cui l'IRAP deve essere applicata ai taxisti di Firenze, organizzati in cooperativa, in ragione delle specifiche modalità di esercizio dell'attività, integrata dall'apporto qualificante della predetta stabile struttura societaria, che assicura al singolo tassista, in via tipica e costante, continuità di lavoro, migliori condizioni economico-professionali, centralizzazione della raccolta pubblicitaria, assistenza amministrativa e fiscale. Ed in qualche misura ci si può anche raccordare con la sentenza delle Sezioni Unite n. 7291 del 13 aprile 2016 che dopo aver affermato che le strutture di "medicina di gruppo" non costituiscono una società fra professionisti, riconosce però che esse, ove siano consistenti, possono dar luogo ad una stabile ed autonoma organizzazione del lavoro dei singoli medici (e quindi ad applicazione dell'IRAP).

3.3. L'utilizzo di una struttura altrui

Proseguendo nell'esame delle ipotesi in cui la collaborazione fra più soggetti non dà luogo ad una struttura associativa soggetta ad IRAP, si ricorda l'esempio, assai significativo e di ampia applicazione costituito dalla ipotesi che un professionista sia "ospitato", gratuitamente o dietro compenso, all'interno della struttura che fa capo ad altro professionista.

A questa casistica si adatta il principio ribadito dalla sentenza 9451/2016 secondo cui si applica l'IRAP ove il contribuente **"sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse"**.

Si veda in proposito la recentissima sentenza n. 6855 del 8 aprile 2016, che cassa senza rinvio la pronuncia di merito ed afferma la inapplicabilità dell'IRAP ed una ragioniera che lavorava utilizzando le strutture di uno studio altrui. Ciò in quanto in base all'art. 2 del D. Lgs. 446/1997 (come modificato dall'art. 1 del D. Lgs. 137/1988), ai fini della soggezione ad IRAP dei proventi di un lavoratore autonomo (o un professionista), non è sufficiente che il lavoratore si avvalga di una struttura organizzata, ma è anche necessario che questa struttura sia "autonoma", cioè faccia capo al lavoratore stesso, non solo ai fini operativi bensì anche sotto i profili organizzativi. Ed in termini sono anche le ordinanze n. 9276 del 7 giugno 2012 (non è soggetto ad IRAP il medico chirurgo che svolga la propria attività professionale presso strutture private, cliniche, organizzate da terzi) e n. 9693 del 13 giugno 2012. Mentre un'ulteriore e decisiva conferma viene dalla sentenza delle Sezioni Unite 9451 del 10 maggio 2016 (cui si dedica un apposito commento) secondo cui il lavoratore autonomo è soggetto ad IRAP solo se "sia, come già ricordato, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione".

La casistica è piuttosto ampia e significativa: attori professionisti spesso operano utilizzando una struttura che fa capo ad altri soggetti (RAI, produttore cinematografico) con cui sono legati da opportuni contratti, ma questa collaborazione non determina la nascita di una società e quindi non comporta la applicazione dell'IRAP; ed analogo ragionamento si applica ad amministratori e sindaci che utilizzino le strutture della società che concorrono ad amministrare. Ciò anche prima che la L. n. 342 del 2000, art. 34, al comma 1, collocasse tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società" (cfr. la lettera c bis del primo comma dell'art. 47, ora 50 TU Redditi).

Nell'esperienza pratica si profilano poi anche qui incertezze nella ricostruzione giudiziaria dei fatti; opera presso una struttura altrui il professionista che sia socio della società di capitali che gestisca la struttura stessa? O la società è solo un velo per sottrarre all'IRAP i compensi professionali?

Un caso limite è costituito dalla sentenza n. 26998 del 19 dicembre 2014 secondo cui erra il giudice di merito che decidendo a seguito di rinvio dalla Corte di Cassazione escluda che possa avere rilevanza, ai fini del requisito dell'autonoma organizzazione per l'applicazione dell'IRAP la corresponsione in un anno di imposta, da parte di un professionista a terzi di compensi per prestazioni professionali pari a £15.460.000 e, in misura ingente, per £. 1.618.897.000 a società di servizi (nella cui ragione sociale sia inserito il nominativo del professionista stesso). E sembra ovvio che la elevata consistenza delle cifre in gioco ha indotto la Corte alla prudenza.

Mentre la ordinanza n. 15746 del 2 luglio 2010 ha stabilito che in tema di IRAP, l'esercizio di un'attività professionale nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di cui il professionista è socio (o dipendente) non realizza il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione (nel caso di specie il giudice di merito aveva escluso l'applicazione dell'imposta al professionista socio di una società di revisione).

La sentenza n. 9214 del 18 aprile 2007 afferma "non assume alcun rilievo l'esistenza di una società di servizi di cui il contribuente sia socio di capitali (e la cui denominazione contenga il cognome del contribuente) trattandosi di attività diverse ed autonome".

Su questa linea si colloca la sentenza n. 21978 del 17 ottobre 2014: l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce presupposto dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata. È quindi ravvisabile una obbiettiva deficienza del criterio logico nel ragionamento del giudice di merito che affermi la sussistenza di un'organizzazione facente capo al contribuente sulla scorta della sola circostanza che rivestisse, per gli anni in questione, la carica di membro del consiglio di amministrazione della Casa di Cura presso la quale svolgeva la propria attività di libero professionista, giungendo alla conclusione che lo stesso

avesse "facoltà di organizzare in piena autonomia non solo il proprio lavoro ma anche quello della Casa di Cura che lo ha supportato".

3.4. Autonoma organizzazione e servizi forniti da apposite strutture (oversourcing).

Come si può constatare la giurisprudenza è piuttosto generosa nell'escludere dall'IRAP i professionisti (ed i lavoratori autonomi) che utilizzino strutture altrui.

In una prospettiva diversa si collocano però quelle sentenze in cui si afferma la soggezione ad IRAP dei professionisti che si procaccino gli strumenti reali e personale per il miglior svolgimento della loro attività professionale attraverso contratti di fornitura.

Sentenza n. 8962 del 12 aprile 2013: in tema di IRAP, il ricorso al lavoro di terzi per la fornitura di tutti i necessari servizi (dalla telefonia al segretariato) in forma rilevante e non occasionale, ma continuativa, integra il presupposto dell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata, previsto dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, non rilevando che la struttura posta a sostegno e potenziamento dell'attività professionale del contribuente sia fornita da personale dipendente o da un terzo in base ad un contratto di fornitura.

Si veda la ordinanza n. 12078 del 25 maggio 2009: costituisce principio consolidato, che consente l'accoglimento in camera di consiglio ex art. 375 c.p.c. del ricorso della Amministrazione, l'affermazione secondo cui l'assoggettamento ad imposizione IRAP dei soggetti esercenti arti o professioni richiede la prova dell'esistenza di un'"autonoma organizzazione", che sussiste ove il contribuente impieghi beni strumentali eccedenti, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui; sotto questo profilo, ciò che rileva, agli effetti impositivi Irap, è la sussistenza di una organizzazione autonoma, restando indifferente il mezzo giuridico col quale quest'ultima è attuata (dipendenti diretti ovvero ricorso ad una società di servizi), essendo soltanto necessaria la disponibilità di beni strumentali, capitali e stabili forme di collaborazione, funzionali all'espletamento delle particolari incombenze; il che ben si può realizzare attraverso l'utilizzo, in base a specifica convenzione, di personale, beni e servizi vari, messi a disposizione da una società di servizi (outsourcing) - costituita dagli stessi componenti lo studio associato - e gestiti da parte dello Studio Associato, in base alle esigenze professionali dei vari componenti lo studio, dando una componente organizzativa funzionale propria dello studio, idonea a potenziare l'attività della struttura in quanto tale e degli associati ed a creare, quindi, un valore aggiunto; restando lo studio associato responsabile dell'organizzazione e della gestione del personale e dei mezzi, acquisiti convenzionalmente, dei quali si avvalga stabilmente in base alle proprie esigenze, in piena autonomia e con libera valutazione.

La sentenza n. 22674 del 24 ottobre 2014, il cui contenuto è ripreso e ribadito dalla sentenza n.12287 del 12 giugno 2015, statuisce: la decisione impugnata appare in linea con i principi

affermati dalle ricordate pronunce, avendo esaminato la realtà fattuale ed avendo valutato che, nel caso in specie, il reddito era stato conseguito mediante l'impiego, non occasionale, di una organizzazione costituita da una società di servizi retribuita a percentuale, tanto da risultare erogati alla stessa, dal professionista, compensi pari, complessivamente, ad oltre € 80.000.00, per l'anno che interessa. Tra le attività espletate dal professionista vi era infatti la consulenza fiscale e societaria e l'attività affidata alla società di servizi riguardava la "tenuta della contabilità dei propri clienti" (come confermato dallo stesso ricorrente) strettamente connessa a quella oggetto della professione dal primo svolta. I Giudici di appello, hanno quindi correttamente, argomentato che ciò che rileva, agli effetti impositivi Irap, e che risulta idoneo a ricondurre la fattispecie alle affermazioni desumibili dalle richiamate pronunce, "è la sussistenza di una organizzazione imprenditoriale", restando indifferente il mezzo giuridico col quale quest'ultima è attuata (dipendenti ovvero società di servizi ovvero associazione professionale) e che rende possibile lo svolgimento (complesso) della attività (complessa) dei professionisti (cfr. anche Cass.12078 e 12079/2009). Rigetta perciò il ricorso avverso una sentenza che aveva affermato "che la sussistenza del presupposto impositivo emergeva dalla stessa dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente (l'affidamento a terzi, dietro compenso di € 80.690,00" annuali, di servizi correlati allo svolgimento dell'attività professionale di dottore commercialista).

Si sottolinea che la questione ha perso buona parte del suo rilievo a seguito della pubblicazione della sentenza delle Sezioni Unite 9451 del 10 maggio 2016 (cui si dedica un apposito commento) secondo cui non determina assoggettamento ad IRAP l'utilizzazione "in modo non occasionale di lavoro altrui che non superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive". E non mi pare si possa assoggettare ad un regime fiscale più rigoroso chi si procacci l'aiuto di un operatore facendo ricorso ad una "società di servizi".

Resta ovviamente il problema della utilizzazione di personale che svolga funzioni più qualificate di quelle proprie di una segreteria o di quelle meramente esecutive.

Anche qui occorrerà distinguere. Altro è il professionista che usufruisce nel suo studio di uno stabile e continuativa servizio di supporto fornito da una società. Altro è il professionista che utilizza per alcune ore alla settimana locali curati e mantenuti in condizioni di agibilità da una società di servizi, che assicura - durante le ore lavorative - l'aiuto di servizi di una certa complessità; in questo caso l'imposta graverà su chi organizza e gestisce studi professionali ed uffici, assumendo il necessario personale.

In questo secondo caso mi pare si possa affermare che il professionista non "sia sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse" restando così escluso dall'ambito di applicazione dell'IRAP anche alla luce della giurisprudenza più rigorosa.

3.5. *Postilla: irap e impresa familiare*

La sentenza n. 1537 del 27 gennaio 2014 ha statuito che anche l'imprenditore familiare (stante il valore esemplificativo dell'elencazione delle figure nell'art. 3 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446) è soggetto ad IRAP, afferendo essa non al reddito o al patrimonio in sé, ma allo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi; mentre non sono soggetti a imposta i familiari collaboratori - cui viene imputato, a determinate condizioni e proporzionalmente alla rispettive quote di partecipazione, il reddito derivante dall'impresa familiare. L'imposta colpisce il valore della produzione netta dell'impresa e la collaborazione dei partecipanti integra quel "quid pluris" dotato di attitudine a produrre una ricchezza ulteriore (o valore aggiunto) rispetto a quella conseguibile con il solo apporto lavorativo personale del titolare.

In termini è anche la sentenza n. 10777 del 8 maggio 2013.

Si veda altresì l'ordinanza n. 14157 dell'11 giugno 2010: nella valutazione della sussistenza o meno della struttura autonomamente organizzata che giustifica l'applicazione dell'IRAP ad un lavoratore autonomo (nella specie rappresentante di commercio) deve essere valutato anche l'apporto del familiare (nella specie moglie) che presti in modo continuativo la sua attività di lavoro ai sensi dell'art. 230 bis del codice civile.

4. Irap e medicina di gruppo la sentenza n. 7291/2016.

La sentenza delle Sezioni Unite n. 7291 del 13 aprile 2016 ha affermato:

La organizzazione di medici convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale nelle forme proprie della "medicina di gruppo", date le peculiarità ricavabili dalla normativa speciale che regola il Servizio Sanitario Nazionale, non rientra fra le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, soggette ex lege, ed in ogni caso, ad IRAP. Pertanto deve essere respinto il ricorso della Agenzia avverso la sentenza di merito che abbia esclusa la applicabilità dell'IRAP ai compensi percepiti da un medico inserito una struttura di "medicina di gruppo"; in quanto la spesa per la collaborazione di terzi risultava "di modesta e contenuta entità", e che "essa non valeva a caratterizzare l'autonoma organizzazione, postulata dalle norme impositive, ma piuttosto era la risultante minima ed indispensabile della necessità di assicurare un servizio di segreteria telefonica ed alcune prestazioni infermieristiche"

NOTA

La ordinanza n. 6330 del 27 marzo 2015 che ha rimesso la questione alle Sezioni Unite ha così descritto il fenomeno della medicina di gruppo, con puntualizzazioni sul caso concreto oggetto del giudizio, che appaiono significative:

La medicina di gruppo identifica una delle «forme associative dell'assistenza primaria», che:

-costituisce «modalità organizzativa del lavoro e di condivisione funzionale delle strutture di più professionisti, per sviluppare e migliorare le potenzialità assistenziali di ciascuno di essi» (lettera a) del 3° comma, in combinazione con la lettera C) del successivo 6° comma, dell'art. 40 dell'accordo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, stipulato il 9 marzo 2000, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, modificato ed integrato dal decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, e dal decreto legislativo 19 giugno 1999, n. 229, reso esecutivo dal d.p.r. 28 luglio 2000, n. 270);

-nei fatti, secondo quanto accertato dalla sentenza impugnata, ha dato luogo alla formazione di una struttura costituita da un «...ambulatorio con un medico di turno fuori dell'orario normale di ricevimento, un infermiere ed un addetto alla segreteria, in un arco di tempo di circa dieci ore giornaliere...»; struttura che, in base a quanto riferito in sentenza, ha comportato la divisione delle spese comuni.

La medicina di gruppo, in definitiva, realizza un fenomeno di aggregazione d'interessi, riconducibile ad un'associazione atipica oppure ad un contratto associativo con rilevanza esterna (come suggerito, in relazione agli studi associati, da Cass., sez.un., n. 10942/93). Né si apprezza una sostanziale differenza rispetto ad altre associazioni, le quali comunque, a differenza delle società, non perseguono lo scopo della divisione degli utili con l'esercizio di un'attività economica (Cass. 8 marzo 2013, n. 5836)

A sua volta, la sentenza n. 7291 /2016 sottolinea le particolarità della medicina di base, gestita da medici convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale. Particolarità che inducono ad escludere che “l'attività della medicina di gruppo sia riconducibile ad uno dei tipi di società o enti di cui agli artt. 2 e 3 del d. lgs. n. 446 del 1997, e che quindi costituisca ex lege presupposto d' imposta”.

Dunque gli accordi con cui un insieme di medici di base si organizza secondo il modello della “medicina di gruppo” non danno luogo alla costituzione di una società. E pertanto l'IRAP risulta applicabile solo quando la struttura in questione dia luogo ad un apparato che ecceda il “minimo indispensabile” per l'esercizio dell'attività in questione. Ed è significativo che la sentenza in rassegna affermi che in tale “minimo indispensabile” rientra la “necessità di assicurare un servizio di segreteria telefonica ed alcune prestazioni infermieristiche”. Viene quindi anche qui implicitamente ma chiaramente smentita la tesi secondo cui la presenza di un dipendente determinerebbe il sorgere di una “stabile organizzazione” con conseguente applicazione dell'IRAP. Qui anzi si ipotizza la presenza di almeno due dipendenti: uno addetto alla segreteria, l'altro a “prestazioni infermieristiche”, con una interessante deroga a quanto affermato dalla sentenza 9451/2016.

Per completezza, si può ricordare che non era qui in discussione la tesi radicale enunciata in alcuni ricorsi, secondo cui i medici di base sarebbero inseriti così profondamente nel sistema sanitario pubblico e sarebbero da esso così pesantemente condizionati e diretti da aver perso i connotati del libero professionista per assumere quelli di un collaboratore continuativo della ASL con la conseguenza che l'IRAP graverebbe se mai sull'ente; così come accade - almeno

di regola - per l'IRAP sulla attività intramoenia dei medici ospedalieri che grava sulle strutture sanitarie di appartenenza³.

Per altro, la sentenza n. 21954 del 27 ottobre 2010 ha affermato: è consolidata, nell'orientamento della giurisdizione di legittimità, la configurazione del rapporto del medico convenzionato con il SSN come un rapporto di lavoro autonomo parasubordinato perciò l'attività del medico convenzionato rientra nell'attività libero professionale, e, quindi, è soggetta ad irap quando venga accertata l'esistenza di un'autonoma organizzazione. Ed in termini analoghi si è espressa la sentenza n. 26990 del 19 dicembre 2014: con orientamento costante la Corte di legittimità ha affermato che il rapporto con il SSN del medico convenzionato è un rapporto di lavoro autonomo parasubordinato; con la conseguenza che i relativi proventi non sono automaticamente sottratti all'applicazione dell'IRAP, ed il giudice deve procedere all'accertamento dell'esistenza dell'autonoma organizzazione, secondo i principi di diritto elaborati dalla giurisprudenza costituzionale e dalla Corte di cassazione (conforme è la sentenza. n. 14201 dell' 8 luglio 2015).

³ Sentenza n. 20917 del 14 settembre 2013 sez. Lav. l'azienda sanitaria è soggetto passivo obbligato al pagamento dell'IRAP sui proventi per attività libero professionale intramoenia svolta dai dirigenti medici ospedalieri; e la eventuale traslazione convenzionale dell'onere economico su tali dirigenti deve formare oggetto di puntuale accordo contrattuale (perciò viene rigettato il ricorso avverso la sentenza di merito che aveva escluso la traslazione potesse derivare dalla clausola della contrattazione aziendale 2002 secondo cui ai compensi dovuti per attività intra moenia dovevano essere "applicate le imposte di legge"; mentre solo nel successivo contratto del 2007 era stata inserita l'esplicita frase secondo cui agli oneri del medico "si aggiunge l'incidenza dell'IRAP").

Sentenza n. 8533 del 29 maggio 2012 Sez. Lav. : l'azienda sanitaria è soggetto passivo obbligato al pagamento dell'IRAP sui proventi per attività libero professionale intramoenia svolta dai dirigenti medici ospedalieri; e la eventuale traslazione convenzionale dell'onere economico su tali dirigenti deve formare oggetto di puntuale accordo contrattuale (perciò viene rigettato il ricorso avverso la sentenza di merito che aveva ragionatamente escluso la traslazione potesse derivare dall'accordo collettivo applicabile nel caso di specie e dalla documentazione prodotta dall'Azienda).