



## L'IRAP DI PROFESSIONISTI E LAVORATORI AUTONOMI. LE SENTENZE DELLE SEZIONI UNITE: UN PUNTO DI ARRIVO O UN PUNTO DI PARTENZA?

*Mario Cicala*

Ritengo di ripetere una banale constatazione quando affermo che oggi gli operatori economici presenti in Italia vivono una fase di spiccata incertezza, in specie nella individuazione degli oneri fiscali e delle modalità della loro gestione da parte degli enti impositori.

Fra le molte cause di questa difficoltà, colloco una qualche confusione dei ruoli fra potere legislativo e potere giudiziario: i principi informatori del sistema vengono spesso individuati dalle sentenze e non dalle leggi, mentre il legislatore sovente emana disposizioni molto specifiche destinate a risolvere (magari in correzione di puntuali pronunce giudiziarie) problematiche di dettaglio.

Questa autolimitazione del potere legislativo è affiorata anche nei decreti legislativi delegati emanati in attuazione della legge 23/2014.

Con l'art. 11, co. 2 della Legge 11 marzo 2014, n. 23, il Governo era stato delegato ad emanare 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”*. Ma qui come - come nella questione relativa all'esistenza o meno di un obbligo della Amministrazione di interpellare l'interessato prima dell'emissione di un avviso di accertamento - il legislatore ha preferito non “attivare” la delega. Ed è intervenuto solo con alcune disposizioni molto specifiche (in particolare relative agli esercenti la professione medica) contenute nella legge di stabilità 2016, 28 dicembre 2015, n. 208 “disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”.

Quindi la spinta verso un “ammorbidimento” dell'IRAP è stata, in assenza di interventi legislativi, vagliata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con le sentenze nn. 9451/2016, 7371/2016, 7291/2016, tutte deliberate nella camera di consiglio del 6 ottobre 2015. Ed all'esame di queste pronunce e della giurisprudenza ad esse precedente e coeva è dedicata un'apposita “Guida Fiscale di ItaliaOggi” volta a fornire agli operatori pratici qualche lume e qualche argomento nella impostazione delle controversie<sup>1</sup>.

Il sistema giudiziario italiano non è però in grado di fornire indicazioni del tutto univoche, in quanto l'enorme quantità di contenzioso (specie in materia tributaria) richiede l'intervento di un gran numero di magistrati ed è quindi fatale che all'interno di questo vero e proprio “fiume” di sentenze si manifestino discrepanze, e difficoltà, ancor più marcate nel settore tributario ove i giudici di merito sono – come noto – tutti “part time”.

La “Guida” cui si è accennato non costituisce dunque un punto di arrivo bensì il punto di partenza per una ulteriore riflessione, per una molteplicità di soluzioni pratiche.

Accenno solo ad alcune delle questioni tuttora aperte (o non del tutto chiuse).

---

<sup>1</sup> Guida Fiscale di Italiaoggi, L'irap dei professionisti e lavoratori autonomi, di Mario e Carlo Cicala, ed Alessandro Riccioni con un articolo di Andrea Bongi che fornisce le necessarie delucidazioni - anche pratiche - in riferimento alle istanze di rimborso di quanto non dovuto, pag. 74, € 5.

Ci si domanda, ad esempio, se gli “studi associati” siano sempre e comunque soggetti ad IRAP (con la sola eccezione degli studi di “medicina di gruppo” di cui alla sentenza 7291/2016). E quindi se la sentenza n. 11327 del 31 maggio 2016 della sezione tributaria della Cassazione che esclude l’applicazione dell’IRAP “ove i contribuenti non dimostrino che il reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati” costituisca una consapevole benevola attenuazione di quanto affermato nella sentenza delle Sezioni Unite 7371/2016 o se invece sia banalmente dovuta al fatto che la sentenza 11327 è stata deliberata il 17 marzo 2016 quando la sentenza 7371 non era stata ancora depositata (il deposito è avvenuto il 10 maggio 2016).

Ed, ancora, si rende necessario inquadrare nell’ambito della giurisprudenza di cui si riferisce nella “Guida” la pronuncia della sezione tributaria n. 12616 del 17 giugno 2016 secondo cui errano i giudici di merito che ritengano irrilevante, ai fini dell’assoggettabilità ad IRAP, la presenza di un collaboratore familiare (cui veniva corrisposto il 47% del reddito d’impresa), e quindi l’esistenza di un’impresa familiare (art. 230 bis c.c.), di per sé sufficiente, pur se non espressamente richiamata dalla disciplina di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, per configurare un’attività imprenditoriale assoggettabile ad IRAP.

Per concludere, sottolineo che occorre collocare nel sistema, in parte rinnovato dalle sentenza delle Sezioni Unite, la disposizione del comma 125 dell’art. 1 della già citata legge 208/2015 secondo cui “non sussiste autonoma organizzazione ai fini dell’imposta nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione all’interno di tali strutture, laddove gli stessi percepiscano per l’attività svolta presso le medesime strutture più del 75 per cento del proprio reddito complessivo”. Ed il comma soggiunge recependo indicazioni giurisprudenziali: “sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell’autonoma organizzazione, l’ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all’attività svolta”. Mentre potrebbe rivelarsi un passo indietro a danno dei contribuenti la affermazione secondo cui “l’esistenza dell’autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio sanitario nazionale”. In quanto la vigente convenzione con il Servizio Sanitario nazionale, ed anche la bozza di nuova convenzione (art. 30) non sembra preveda la presenza di personale ausiliario, ma solo di un “telefono con segreteria telefonica”.

Quanto esposto costituisce, sia ben chiaro, una mera esemplificazione.

Si attende ora il deposito del gran numero di sentenze che definiranno il vasto contenzioso pendente in Corte di Cassazione e che era stato accantonato in attesa delle pronunce delle sezioni unite; molte vicende sono già state “prese a decisione” e si attende solo il deposito delle relative sentenze; ne riferiremo (se ciò risulterà utile e gradito) in un apposito resoconto.