

IL REDDITO DEI PROFESSIONISTI E L' " I.R.A.P. "

L'ORIENTAMENTO DI LEGITTIMITA' PER L'ESCLUSIONE

SINTESI DELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE

Decreto legislativo del 15/12/1997 n. 446 -

Articolo 2 :

Presupposto dell'imposta

In vigore dal 01/01/2016

Come modificato dalla Legge del 28/12/2015 n. 208 Articolo 1.

*1. Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. **L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta.***

1-bis. 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.

.....:

omissis

Articolo 3:

Soggetti passivi.

In vigore dal 01/01/2016

1. Soggetti passivi dell'imposta sono coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'articolo 2. Pertanto sono soggetti all'imposta:

a) le società e gli enti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

b) le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del predetto testo unico, nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 51 del medesimo testo unico;

c) le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del predetto testo unico esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo testo unico;

d) (lettera abrogata, a decorrere dal 1 gennaio 2016)

e) gli enti privati di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del citato testo unico n. 917 del 1986, nonché le società e gli enti di cui alla lettera d) dello stesso comma;

.....:

omissis

Secondo orientamento giurisprudenziale ormai consolidato della Suprema Corte di Cassazione l'esercizio dell'attività di lavoro autonomo è escluso dall'applicazione dell'IRAP, secondo " *il combinato disposto del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2, primo periodo, e art. 3, comma 1, lett. c), solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata* .

Il requisito dell'autonoma organizzazione il cui accertamento spetta al giudice di merito - insindacabile in sede di legittimità solo 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 plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui : Sentenze Cassazione n.3672/2007 - n.3676/2007 – n.3678/2007 - n.3680/2007 .

L'impiego di lavoro altrui non occasionale e quindi in maniera continuativa - non riferibile esclusivamente a rapporti esistenti di lavoro subordinato - , per i liberi professionisti, è desumibile anche dal relativo quadro " E " della denuncia dei redditi con riferimento ai dati indicati e dichiarati nella compilazione del relativo rigo dei " compensi erogati a terzi " e dalla natura della prestazione ricevuta.

Esso rileva sia nella misura dell'erogato quanto nella qualità della prestazione ricevuta purché suscettibile della creazione di valore aggiunto sicché il ricorso a prestazioni di servizi di terzi per la fornitura di tutti i necessari servizi in forma rilevante e non occasionale e continuativa, integra il presupposto dell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata non rilevando che la struttura posta a sostegno e potenziamento dell'attività professionale sia fornita da personale dipendente o da un terzo in base a un contratto di fornitura.

Quindi ai fini di una corretta e puntuale valutazione della sussistenza all'assoggettabilità in genere del reddito di lavoro autonomo all'IRAP la *conditio sine qua non* al fine di escludere o non escludere la sussistenza dell'autonoma organizzazione è duplice e complessa in quanto si verifichi contemporaneamente sia la natura dell'apporto e le mansioni svolte dal collaboratore o del prestatore d'opera sia l'entità dei beni strumentali a disposizione per l'esercizio della professione.

Resta in ogni caso assoggettato ad IRAP *ex lege* il reddito di lavoro autonomo professionale prodotto in forma associata in quanto soggetti passivi d'imposta ex articolo 2 comma 1 ed articolo 3 comma 1 Lettera b) D.Lgs 446/97 e cioè :

le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi DPR 917/86.

Di seguito la sintesi dei principi testé citati con alcune massime in merito all'argomento in oggetto della Suprema Corte di legittimità :

Ordinanza n. 15110 del 26 giugno 2009 :

L'accertamento del requisito che esclude dall'applicazione dell'imposta regionale spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità,

Secondo orientamento espresso (cfr. Cass. n. 3680/2007, 3678/2007, n. 3676/2007, n. 3672/2007), a norma del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, primo periodo, e art. 3, comma 1, lett. c), l'esercizio delle attività di lavoro autonomo è escluso dall'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata; il requisito dell'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 plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Sentenza n. 21563 del 20 ottobre 2010 :

autonoma organizzazione e collaboratori non occasionali - una sua assenza va comunque sempre provata dal contribuente che richiede il rimborso dell'Irap versata,

*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 plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure ci si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui; **costituisce poi onere del contribuente che richieda il rimborso fornire la prova dell'assenza delle condizioni anzidette.***

Ordinanza n. 23906 del 15 novembre 2011 :

E' indice di "autonoma organizzazione" anche l'utilizzo di collaboratori coordinati e continuativi, i quali agli effetti organizzativi sono equivalenti a personale dipendente.

Sentenza 8119 23 maggio 2012 :

il requisito dell'organizzazione non è un concetto unitario valido universalmente sia per l'attività d'impresa che per quella libero professionale - quadro E UNICO , erogazione compensi a terzi quale elemento di prova - ,

il quadro RE della dichiarazione dei redditi può costituire elemento decisivo ai fini del riscontro del requisito dell'autonoma organizzazione in capo al professionista in quanto, dall'esame dei dati relativi ai compensi erogati a terzi può desumersi l'impiego, in maniera continuativa, di altri lavoratori che apportino valore aggiunto all'attività professionale. Il concetto di organizzazione va ricondotto a "...una struttura organizzata in un complesso di fattori che – per la loro rilevanza, anche sul piano economico – siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività individuale", mentre non è necessario che il plusvalore sia conseguito esclusivamente con l'organizzazione dei fattori della produzione, indispensabile, invece, per l'esercizio di un'attività di impresa.

Sentenza 8962 del 12 aprile 2013 :

libero professionista senza dipendenti - erogazione compensi per servizi - esistenza di un'autonoma organizzazione,

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 dall'articolo 2, comma 1, del Dlgs 446/1997, 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 a un contratto di fornitura.

Sentenza n. 12507 del 22 maggio 2013 :

Unione di più commercialisti – autonoma organizzazione sussiste a meno che il contribuente non dimostri che il reddito tassato è derivato dal solo lavoro dei singoli associati – Prova contraria a carico del contribuente,

Sulla base dell'indirizzo di questa Corte, deve ritenersi che il reddito dello studio associato viene legittimamente assoggettato all'IRAP, a meno che il contribuente non dimostri che tale reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati (Cass. 3676 e 3680/2007; Cass. 24058/2009; Cass. 16784/2010 e Cass. 14853/12).

Sentenza 22674 del 24 ottobre 2014 :

libero professionista senza dipendenti – erogazione compensi per servizi - esistenza di un'autonoma organizzazione,

il professionista è soggetto al versamento dell'Irap se eroga elevati compensi a terzi per prestazioni afferenti la propria professione, a prescindere dal mancato impiego, da parte del contribuente, di lavoro dipendente. Chi affida, in modo non occasionale, a una società di servizi retribuita a percentuale, le attività strettamente connesse a quella oggetto della propria professione, pagando una cospicua somma di denaro, è tenuto al versamento dell'Irap.

Sentenza 8638 del 29 aprile 2015 :

spese effettuate dal professionista per rinnovare i locali e acquistare beni strumentali, vanno considerate come prove inerenti a un'attività svolta in autonomia,

Il sostenimento di ingenti costi per lavori di ristrutturazione e per l'arredo dello studio professionale può costituire un indice sostanziale ai fini della verifica della sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione dell'attività svolta dal professionista e determinare il verificarsi del presupposto impositivo, con il conseguente assoggettamento a Irap.

Sentenza 7371 14 aprile 2016 S.S.U.U.,

è assoggetata ex lege all'IRAP l'associazione professionale - non necessita accertamento giudiziario in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione - ,

quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 3, 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 organizzati 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.

Sentenza n. 11327 del 31 maggio 2016 :

Per evitare l'imposta regionale, occorre dimostrare che il reddito deriva dal lavoro professionale dei singoli componenti e non dall'attività nel suo complesso,

L'esercizio in forma associata di una professione liberale costituisce circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione di strutture e mezzi, ancorché non di particolare rilevanza economica, nonché dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e competenze, ovvero della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze, sì da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio. Ne consegue che legittimamente il reddito dello studio associato viene assoggettato all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), a meno che il contribuente non dimostri che tale reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati (Cfr. Cass. 1575/2014 e Cass. 4578/2015).

Ordinanza 17190 del 18 agosto 2016 :

medico convenzionato con il Ssn, infondata la decisione basata esclusivamente sulla presunta insussistenza di personale, ai fini dell'assoggettabilità IRAP,

Il giudice di merito non può escludere l'esistenza del requisito dell'autonoma organizzazione ai fini Irap del medico convenzionato con il Ssn solo sulla base della presunta insussistenza del personale dipendente spetta a questo, infatti, accertare in concreto i presupposti dell'autonoma organizzazione in considerazione della eventuale eccedenza, rispetto al minimo indispensabile per l'esercizio della professione, della dotazione dei mezzi strumentali e delle specifiche modalità qualitative e quantitative delle prestazioni lavorative di cui egli si avvale.

Ordinanza n. 17429 del 30 agosto 2016 :

Collaboratore familiare – prestazione che superi mansioni meramente esecutive – assoggettabilità ad IRAP del reddito professionale,

In materia di IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione previsto dall'art. 2 del DLGS n. 446/1997 – il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato – ricorre quando: a) il contribuente 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 (cfr. Cass. SS.UU. sentenza n. 9451/2016)**. Nel caso di specie si cassa con rinvio la sentenza dei giudici di appello che non ha in alcun modo preso in considerazione il fatto controverso rappresentato dalle "quote di collaboratori familiari", cosicché, in ordine alla valutazione della presenza di lavoro non occasionale che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore esplicitante mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive, la motivazione della stessa decisione è insufficiente.

Ordinanza 17671 del 6 settembre 2016:

medico convenzionato con il Servizio sanitario nazionale, con apporto e mansioni svolte da lavoratore dipendente ed entità beni strumentali,

necessità che il giudice di merito – al fine di escludere la sussistenza dell'autonoma organizzazione – verifichi puntualmente sia la natura dell'apporto e le mansioni svolte dal collaboratore sia l'entità dei beni strumentali a disposizione del contribuente per l'esercizio della professione, -

*il presupposto irap 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 e 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"**.*

Ordinanza n. 20975 del 17 ottobre 2016 :

reddito prodotto da dottore commercialista nell'esercizio della professione e quale sindaco di società di capitali – rimborso irap spettante solo sul reddito prodotto quale sindaco –

*E' fondato il ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria, riconoscendo l'errore dei giudici di merito. La Commissione tributaria regionale, infatti, pur dando atto che i contribuenti insistevano per la scissione del reddito prodotto tra quello derivante da attività di commercialista, **frutto anche della struttura di servizi collegata**, e quella derivante dallo svolgimento dell'attività di sindaco, e rilevando la carenza del presupposto impositivo IRAP per il solo reddito generato dall'attività di sindaco di società di capitali, accoglieva la domanda proposta in via subordinata dai contribuenti, che aveva appunto ad oggetto il rimborso dei soli compensi relativi all'attività di sindaco, dichiarando però dovuto il rimborso irap per l'intero importo richiesto . **E' illegittimo il rimborso relativo all'ammontare complessivo del reddito prodotto dal contribuente"**.*

Sentenza 21164 del 19 ottobre 2016 :

società semplici e associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, soggettività passiva IRAP ex lege,

l'attività svolta costituisce ex lege presupposto per l'assoggettamento a Irap – escludendosi in tale ipotesi la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione – non assume alcun rilievo la diversità delle competenze e professioni esercitate dagli associati. L'unica prova contraria rilevante non è l'assenza di un apparato organizzativo, ma proprio l'assenza di una associazione.

Ordinanza 21328 del 20 ottobre 2016 :

l'associazione legale costituita tra padre e figlio sconta l'IRAP ex lege,

*Alla presenza di uno studio associato è irrilevante il fatto che esso sia stato costituito al fine di facilitare l'inserimento del figlio dell'originario titolare nell'attività professionale posto che l'esercizio dell'attività professionale in forma associata costituisce ex lege presupposto dell'IRAP, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione (**Cass. S.U. n. 7371/2016** : “quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 3, 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 organizzati 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”) .*

Corte di Cassazione civile, Sezioni Unite, udienza del 6 ottobre 2015 : sentenza numero 9451 depositata in Cancelleria il 10 maggio 2016.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONI UNITE CIVILI Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Dott. ROVELLI Luigi Antonio - Primo Presidente f.f. - Dott. CICALA Mario - Presidente Sezione - Dott. AMOROSO Giovanni - Presidente Sezione - Dott. RAGONESI Vittorio - Consigliere - Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere - Dott. CHIARINI Maria Margherita - Consigliere - Dott. AMENDOLA Adelaide - Consigliere - Dott. DI IASI Camilla - Consigliere - Dott. GRECO Antonio - rel. Consigliere - ha pronunciato la seguente:

SENTENZA sul ricorso 11766/2010 proposto da: AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis; - ricorrente - contro C.N., elettivamente domiciliato in ROMA, VIA DELLA CAFFARELLETTA 4, presso lo studio dell'avvocato MAURIZIO CHIANESE, rappresentato e difeso da sè medesimo; 2 - controricorrente - avverso la sentenza n. 84/2000 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di NAPOLI, depositata il 10/03/2009; udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 06/10/2015 dal Consigliere Dott. ANTONIO GRECO; uditi gli avvocati Maria Pia CAMASSA dell'Avvocatura Generale dello Stato e C.N.; udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. APICE Umberto, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo :

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con un motivo, illustrato con successiva memoria, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania che, rigettandone l'appello, ha riconosciuto a C.N., 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 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 446, art. 2. C.N. resiste con controricorso, illustrato con successiva memoria. Con l'unico motivo, denunciando "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 447, art. 2, comma 1, e art. 3, lettera c)", l'amministrazione ricorrente critica la sentenza impugnata perchè, 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 allorchè il contribuente sia, sotto qualsiasi fama 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 - 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 dal D.Lgs. 15 3 dicembre 1997, n. 446, art. 2, 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 sè 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 dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 2 e 1, 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 perchè 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 nero 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 norma 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, "il D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2, 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 purchè, 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 perchè 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 influente, ovvero sia 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 perchè 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 perchè, nell'attuale realtà, è quasi impossibile esercitare l'attività senza l'ausilio di uno studio e/o di uno o più collaboratori o dipendenti. E' 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, fra 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, lett. c), l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui all'art. 49, comma 1 (nella versione vigente fino al 31/12/2003), ovvero al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 53, comma 1, (nella versione vigente dal 1/1/2004), è escluso dall'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata.

Il requisito dell'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, 5 secondo l'id quod pderumque 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".

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 sopra, 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, perchè 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 il D.Lgs. n. 946 del 1997, art. 2, e ciò vale tanto per il professionista che per l'esercente l'arte, come, più in generale, per il lavoratore autonome 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 piterumgue 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 ninnale 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 dal D.Lgs. 15 settembre 1997, n. 496, art. 2, -, 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 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 esplichino 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.

P.Q.M.

La Corte di cassazione, a sezioni unite, rigetta il ricorso. Dichiara compensate fra le parti le spese del giudizio. Così deciso in Roma, il 6 ottobre 2015. Depositato in Cancelleria il 10 maggio 2016

Bibliografia:

Le citate Sentenze ed ordinanze sono state tratte da la rivista telematica Fisco Oggi dell'Agenzia delle Entrate

Sentenza SS. UU. Cassazione n. 4951/2016 tratta da "il Sole 24 ore" on line.

Raffaele Adriano Tosto.