

GLI AVVOCATI E L'IRAP

(*)

Lucia Ripa

PREMESSA.

Non è possibile affrontare un argomento così foriero di contenzioso e di incertezza applicativa quale quello dell'assoggettamento ad IRAP degli avvocati prescindendo dall'analisi dei fondamenti dell'imposta, che, tipicamente, sono: il presupposto impositivo, che si qualifica come requisito oggettivo, e i soggetti passivi dell'IRAP, che ne costituisce il requisito soggettivo.

Infatti, l'assoggettamento all'imposta di una fattispecie si verifica quando entrambi i requisiti, oggettivo e soggettivo, sono presenti in essa.

* * *

IL PRESUPPOSTO IMPOSITIVO
DELL'IRAP- L'AUTONOMA
ORGANIZZAZIONE (ART. 2, D. LGS.
446/97).

L'art. 2 del D. Lgs. 446/97, al primo comma, stabilisce: «*Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di*

un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi».

Dunque, nel caso degli avvocati, il fatto al cui verificarsi sorge l'obbligo di pagamento del tributo viene individuato nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata volta alla prestazione di servizi.

Esso è di difficile individuazione pratica e, come dettaglio di seguito, non è mai stato effettivamente chiarito dai documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate che, come noto, non sono fonti del diritto, ma, contenendo istruzioni per gli uffici sottoposti, possono fornire utili elementi anche ai contribuenti ed ai loro consulenti e, come spesso succede, all'incertezza normativa si è dovuto supplire con un'attività interpretativa della giurisprudenza.

Sul significato e sulla portata applicativa dell'aggettivo "abituale" è intervenuta la C.M. 141/E/III-86270 del 4.06.1998, sottolineando che la *ratio* della qualificazione come "abituale" dell'esercizio dell'attività autonomamente organizzata fosse di

(*) Il presente contributo è stato oggetto di positiva valutazione da parte del Comitato Scientifico.

escludere dall'IRAP il lavoro autonomo occasionale.

Non fu effettivo chiarimento, in quanto l'Agenzia delle Entrate si è limitata a ribadire un concetto già espresso nell'articolo 3, che sarà analizzato nel proseguo: i lavoratori autonomi occasionali non appartengono al novero dei soggetti passivi dell'IRAP.

Ciò viene anche confermato dalla simmetrica indeducibilità dalla base imponibile IRAP dei compensi per lavoro autonomo occasionale (art. 11, primo comma, lett. b), n. 2), D. Lgs. 446/97.

La locuzione "autonomamente organizzata" è quella che si è rivelata nel tempo estremamente infelice, in quanto il legislatore ha utilizzato un'espressione generica, senza fornire un dettaglio quantitativo o dei parametri per valutare l'esistenza dell'autonoma organizzazione, la cui individuazione veniva lasciata al buon senso e all'elasticità degli interpreti, che, tuttavia, spesso si facevano sviare dal riferimento indebito al presupposto di fatto di altre imposte o di altri settori giuridici. Questo ha reso estremamente difficile per i professionisti capire se dovessero pagare o meno l'IRAP e ha fornito una giustificazione ai dinieghi di rimborso espressi o taciti dell'Agenzia delle Entrate.

Anche su questo requisito l'Agenzia delle Entrate ha sempre fornito istruzioni generiche e vaghe.

La C.M. 141/E/III-86270 del 4.06.1998, per esempio, ha precisato che sono escluse dall'ambito di applicazione del tributo tutte quelle attività che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio

d'impresa, di arti o professioni, non sono tuttavia esercitate mediante un'organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato, individuando tale situazione con le attività di collaborazione coordinata e continuativa, che si configura soltanto laddove non vengano impiegati propri "mezzi organizzati" (cfr. art. 49, comma 2, lett. a), del TUIR).

Il chiarimento è solo di facciata, in quanto la Circolare non fa altro che richiamare un'esclusione che già risulta dal testo della normativa IRAP, in particolare dall'articolo 3 menzionato sopra; dunque, essa non aggiunge alcun contributo interpretativo.

La R.M. 32/02, in risposta ad un'istanza di interpello, trae spunto dalla sentenza n. 156/01 della Corte costituzionale, per concludere che alcune attività professionali debbano essere escluse dall'Irap, in quanto appunto, prive dell'elemento organizzativo. Invece, ritiene che l'esistenza pur minima del requisito dell'organizzazione sia una connotazione tipica del lavoro autonomo, alla quale viene spesso fatto riferimento per differenziare tale attività da quella di lavoro dipendente. L'Agenzia delle Entrate conferma il proprio orientamento di escludere l'autonoma organizzazione solo in quelle attività a contenuto intrinsecamente artistico o professionale rese dai collaboratori coordinati e continuativi e nelle attività di lavoro autonomo rese in via occasionale e nelle altre attività di lavoro autonomo indicate nei commi 2 e 3 dell'art. 49 del Tuir che, infatti, come le collaborazioni coordinate e

continuative, non realizzano la soggettività passiva per l'applicazione dell'Irap.

La R.M. 326/07 rinvia alla risoluzione 31 gennaio 2002, n. 32/E per concludere che, in assenza di disposizioni normative che individuino specificamente gli elementi da cui è desumibile la sussistenza del requisito dell'organizzazione, è necessaria una complessa indagine di fatto che non può formare oggetto di interpello.

Ancora oggi non è affatto chiaro quando debba ravvisarsi l'autonoma organizzazione dei professionisti, tanto che il 16.04.2015 è stata presentata l'interpellanza parlamentare che, dopo aver rappresentato che il concetto di autonoma organizzazione e la verifica della sua concreta sussistenza nell'ambito delle diverse attività professionali sono state oggetto di molteplici pronunce da parte della giurisprudenza di merito e di legittimità chiede quale intervento il Governo intenda porre in essere per colmare il vuoto derivante dalla *«mancanza di specifiche disposizioni normative» in materia di autonoma organizzazione, come autorevolmente precisato dai giudici costituzionali nella richiamata sentenza n. 156 del 2001, in un'ottica che privilegi la certezza del diritto e garantisca, nel rispetto dei principi consolidati dalla giurisprudenza, la non assoggettabilità al tributo dei professionisti, artisti e piccoli imprenditori che svolgono le loro attività con l'impiego delle sole risorse indispensabili».*

I SOGGETTI PASSIVI DELL'IRAP.

Come accennato in premessa, altro presupposto per l'applicazione dell'IRAP è quello soggettivo, definito dall'articolo 3 del D. Lgs. 446/97.

All'interno dell'elenco troviamo alla lettera 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”.*

Pertanto, sono soggetti passivi: le persone fisiche e le associazioni senza personalità giuridica tra professionisti costituite per l'esercizio in forma associata dell'attività professionale in modo abituale.

IL RINVIO ALL'ARTICOLO 49, 1° COMMA DEL DPR 917/86.

Un ulteriore elemento di confusione interpretativa è il rinvio dell'articolo 3, primo comma, lett. c) all'articolo 49, primo comma, DPR 917/86.

Intanto, una notazione formale si impone: il riferimento normativo non è aggiornato, in quanto, ora, l'articolo relativo ai redditi di lavoro autonomo è il 53 e, per quanto concerne questo argomento, il suo primo comma.

Entrando nel vivo dell'argomento, al rinvio all'articolo 49, lett. c), DPR 917/86 sono state date due interpretazioni: la prima ritiene che esso sia funzionale solo ad identificare gli esercenti arti e professioni; la seconda ritiene che il rinvio implichi che l'esercizio in forma abituale, ancorchè non esclusiva, sia sinonimo di presenza del presupposto soggettivo dell'IRAP.

Le conseguenze applicative di queste interpretazioni non sono di poco

momento: se si accoglie la prima, per valutare se il professionista sia soggetto passivo IRAP, occorre la presenza dell'autonoma organizzazione. Pertanto, il requisito dell'esercizio abituale della professione è necessario, ma non sufficiente per assoggettare l'avvocato ad IRAP.

Se si propende per la seconda, è sufficiente l'assoggettamento ad IRPEF dell'avvocato per inferire automaticamente l'assoggettamento ad IRAP, con una sorta di interpretazione abrogatrice dell'articolo 2 del D. Lgs. 446/97.

In altre parole, questa seconda interpretazione del rinvio operato all'articolo 49, primo comma (ora 53, primo comma), DPR 917/86 implica che l'esercizio abituale della professione di avvocato è condizione necessaria e sufficiente per il suo assoggettamento ad IRAP.

Questa seconda tesi è stata per lungo tempo sostenuta dall'Amministrazione finanziaria che, per il solo fatto che l'avvocato non è un dipendente, lo riteneva soggetto passivo IRAP.

Tuttavia, la giurisprudenza di merito maggioritaria non ha condiviso questa interpretazione, sottolineando come, per poter concludere che un avvocato sia assoggettato ad IRAP, occorre che gli articoli 2 (autonoma organizzazione) e 3 (soggetti passivi) vengano interpretati "in combinato disposto".

In modo estremamente chiaro si è espressa la CTR delle Marche, nella sentenza n. 45/4/2010, sottolineando come: «L'IRAP è finalizzata ad incidere sulla idoneità produttiva espressa dal complesso organizzativo

costituito da beni strumentali, capitali esterni e lavoro altrui, potenzialità distinta ed ulteriore rispetto alla professionalità del lavoratore autonomo la cui capacità contributiva è oggetto di separata tassazione ai fini delle imposte sul reddito ai sensi degli artt. 53 e 54 del D.P.R. 917/86».

La CTR di Potenza, nella sentenza 136/2/2013, ha ritenuto: «A norma del combinato disposto degli artt. 2, primo periodo e 3, comma primo, lett. c D. Lgs. 446 del 1997, l'esercizio delle attività di lavoro autonomo è escluso dall'applicazione dell'IRAP nella sola ipotesi in cui si tratti di attività non autonomamente organizzata».

La CTR di Napoli, nella sentenza 581/49/15: «Il presupposto dell'IRAP è costituito, in via generale, dall'esercizio abituale da parte degli esercenti arti e professioni, di attività autonomamente organizzata alla produzione e allo scambio di beni e servizi, di talchè l'imposta non è dovuta nell'ipotesi in cui non vi sia organizzazione.»

La CTR di Roma, nella sentenza 34/28/2016: «Stante quanto disposto dagli artt. 2, comma 1, primo periodo, e 3, comma 1, lett. c, del D. Lgs. n. 446 del 1997, l'esercizio delle attività di lavoro autonomo è escluso dall'applicazione dell'IRAP soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata»².

Le prime pronunce della giurisprudenza di legittimità sono del 2007 e confermano l'orientamento delle commissioni di merito.

² In senso conforme, *ex multis*: CTR Roma, sent. 177/38/2008, CTR Milano, sent. 104/6/2009, CTR Bologna, sent. 31/16/2010, CTR Napoli, sent. 91/28/2011, CTR Bari, sent. 47/3/2013.

La sentenza n. 13810 del 13.06.2007 così si esprime: «L'IRAP coinvolge una capacità produttiva "impersonale ed aggiuntiva" rispetto a quella propria del professionista (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale) e colpisce un reddito che contenga una parte aggiuntiva di profitto derivante da una struttura organizzativa "esterna", cioè di 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 know-how del professionista».

Questa sentenza, pur favorevole al professionista, mostra come anche la Cassazione trovasse difficoltà a comprendere il *proprium* dell'IRAP: in effetti, il presupposto impositivo non è il possesso di un reddito, ma l'autonoma organizzazione, concetto assolutamente distinto con il reddito professionale e con esso non confondibile.

Del resto che il valore della produzione non fosse equiparabile al reddito era già stato chiaramente precisato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 152 del 2001 (che commenterò nel prossimo paragrafo): «l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce... (omissis) il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate»³.

³ Si ricorda che le imposte sul reddito sono di carattere personale, in quanto tengono conto delle condizioni personali, familiari e sociali del contribuente. Le imposte di carattere reale, quali l'IRAP, colpiscono un presupposto impositivo senza tener conto delle condizioni personali del contribuente.

Nella sentenza n. 21421 del 2007 la Cassazione ha precisato: «Affinchè si possa affermare la sussistenza di un' "autonoma organizzazione" che determina la soggezione ad IRAP di un lavoratore autonomo, non è sufficiente un fattore soggettivo di autoorganizzazione, ma occorre anche un fattore oggettivo, costituito da un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui».

L'INTERPRETAZIONE FORNITA DALLA CORTE COSTITUZIONALE NELLA SENTENZA 156/2001, SPIRAGLI APPLICATIVI E PROBLEMI IRRISOLTI.

La genericità della norma e la prassi dell'Agenzia delle Entrate, che considerava l'autonoma organizzazione connaturata all'attività di lavoro autonomo, ha determinato, fin dai primi anni di applicazione dell'IRAP, la presentazione di istanze di rimborso da parte dei professionisti che prudenzialmente avevano assolto l'IRAP, pur ritenendo di non possedere i requisiti richiesti dal D. Lgs. 446/97.

Il diniego, espresso o tacito, all'istanza di rimborso da parte degli Uffici veniva impugnato davanti alle Commissioni Tributarie provinciali che pronunciarono innumerevoli ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale. Infatti, quasi unanimemente, le Commissioni tributarie provinciali ritennero non manifestamente infondate le questioni di legittimità poste dai contribuenti, incentrate (per quanto concerne il tema di questo articolo) sul contrasto degli articoli 2 e 3, primo comma, lett. c) del D. Lgs. 446/97 con gli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Prendo, a titolo di esempio, l'ordinanza della CTP di Milano del 27.10.1999, che ritenne non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale degli articoli 2 e 3 del D. Lgs. 446/97 con gli articoli 3 e 53 della Costituzione: *«nella parte in cui non discriminano i lavoratori autonomi dagli imprenditori, e viceversa discriminano i lavoratori autonomi dai lavoratori dipendenti; discriminano i lavoratori autonomi di cui al primo comma dell'art. 49 del Tuir dagli altri lavoratori autonomi di cui alle altre ipotesi dello stesso art. 49... (omissis)»*. In relazione all'articolo 53 la difesa del contribuente aveva eccepito che nella specie: *“Per i professionisti non è prospettabile alcuna capacità contributiva reale espressa dallo studio professionale in sé, e disgiunta dalla capacità contributiva personale del professionista, stante l'attività prevalentemente personale dallo stesso svolta. Un ulteriore profilo di incostituzionalità si rinviene nella violazione del principio di coerenza interna alla legge, nel senso che le molteplici ipotesi di tassazione contemplate dalla legge tributaria siano coerenti con il presupposto, non siano cioè una semplice aggregazione di casi empirici. In quest'ottica c'è un precedente rilevante della stessa Corte costituzionale, la quale nella nota sentenza 25 marzo 1980, n. 42 ebbe a censurare la legge sull'Ilor professionisti⁴, in quanto da un lato li tassava insieme agli imprenditori e dall'altro li tassava a differenza dei lavoratori dipendenti... (omissis)»*.

⁴ L'ILOR, com'è noto, è una delle imposte sostituite dall'IRAP.

Alcune delle ordinanze vennero dichiarate manifestamente inammissibili o infondate (cfr.: Corte costituzionale, ordinanza n. 286/2001), ma “prepararono il terreno” alla sentenza n. 156/2001 che segnò uno spartiacque nel comportamento dei professionisti e nel contenuto degli atti difensivi e dei mezzi di prova.

La sentenza riunì le molteplici ordinanze (tra cui anche quella emessa dalla CTP di Milano il 27.10.1999) per dichiararle tutte infondate. Le questioni di costituzionalità sollevate dai giudici di prime cure erano l'ingiustificata equiparazione tra redditi d'impresa e redditi di lavoro autonomo, con violazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva e della tutela del lavoro in tutte le sue forme.

La Corte costituzionale le considerò infondate, in quanto: a) l'IRAP non è un'imposta sul reddito, ma di carattere reale che colpisce il valore aggiunto delle attività autonomamente organizzate. Sotto questo profilo, le censure riferite all'equiparazione tra redditi di lavoro autonomo e d'impresa vennero ritenute erranee ed infondate; b) in relazione ai principi di uguaglianza e capacità contributiva, essendo identica nell'attività autonomamente organizzata di tipo imprenditoriale ed in quella di tipo professionale l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta non veniva ravvisata alcuna lesione, così come in riferimento alla garanzia costituzionale del lavoro.

Pertanto, *prima facie*, il risultato per le Commissioni Tributarie rimettenti fu una sconfitta.

Tuttavia, una lettura attenta e critica mise in luce degli spiragli applicativi, favorevoli alla difesa del contribuente ed al chiarimento del contenuto dell' "autonoma organizzazione", forniti proprio al capo 9.2. della sentenza.

Infatti, la Corte ammise che: «*mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa*⁵, *altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitudine, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o di lavoro altrui.* Ma è evidente che nel caso di attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione- **il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto-** risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto *rappresentando, secondo l'art. 2, dall' "esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta ... (omissis) alla prestazione di servizi", con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa*».

A mio avviso, questi periodi ebbero ed hanno il pregio, in mancanza di specifiche disposizioni normative e di vacuità dei chiarimenti ministeriali, di sottolineare la distinzione tra abitudine dell'esercizio della professione intellettuale e organizzazione della

stessa, alludendo ad una situazione che, nell'esperienza sia di chi scrive ed anche di tanti colleghi è quella usuale: l'abitudine di una professione svolta senza l'ausilio di capitali e lavoro altrui.

In sostanza, a mio sommo parere, la Corte costituzionale, pur rigettando le eccezioni proposte, ha osato spingersi fino a fornire un'interpretazione dell' "autonoma organizzazione", basata su elementi di esperienza, che devono essere provati dal contribuente, vagliati dal giudice tributario e posti a fondamento della sentenza.

L'impatto sulle scelte dei professionisti e dei loro commercialisti e difensori fu notevolissimo: la sentenza, pur ritenendo di non ravvisare la violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione, nondimeno, sottolineava che l'assoggettamento ad IRAP non possa limitarsi ad un'applicazione generale del combinato disposto degli articoli 2 e 3, primo comma, lett. c), D. Lgs. 446 del 1997 e, dunque, a ritenere, sempre e comunque, assoggettati ad IRAP i professionisti. Occorre, invece, applicare il combinato disposto delle due norme citate al caso del contribuente concreto e verificare se sia applicabile o meno l'IRAP.

Per il contenzioso si "aprirono le cataratte del cielo", dando coraggio, in un primo momento, a tantissime istanze di rimborso e successivamente alla scelta di compilare il Quadro IQ senza versare l'IRAP, fino ad arrivare alla mancata presentazione *tout court* di tale dichiarazione⁶.

⁵ L'articolo 2555 del Codice civile: "L'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa", e anche l'economia aziendale portano a qualificare l'aspetto patrimoniale organizzato come intrinseco all'impresa. Su questo aspetto sarebbe interessante una digressione sulle imprese individuali ed artigiane che paleserebbe un parallelismo con la situazione dei liberi professionisti, ma esula dallo scopo di questo contributo.

⁶ Affronterò nel prosequo le motivazioni di questa cronologia delle scelte dei contribuenti.

La sottoscritta, ad esempio, forte della sentenza n. 156 del 2001, nel 2002 presentò istanza di rimborso e impugnò il silenzio- rifiuto dell’Agenzia delle Entrate ottenendo due sentenze favorevoli nei gradi di merito e, dal passaggio in giudicato della sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell’Emilia Romagna, sede di Bologna, non presenta più la dichiarazione IRAP.

Concludo questo paragrafo accennando al problema che la Corte costituzionale evidentemente non poteva risolvere, avendo dichiarato erronee ed infondate le questioni sollevate: la definizione dell’ autonoma organizzazione, che rimane, ancora oggi, nonostante tanta strada interpretativa sia stata fatta, un vizio di nascita non eliminato.

LE SENTENZE DELL’ “IRAP DAY” 2007.

Come risulta dalla mia esperienza processuale, anche se per la mia posizione fortunatamente terminata nel secondo grado di merito, l’Agenzia delle Entrate, perdente in primo grado, ha sempre appellato la sentenza sfavorevole ed anche proposto ricorso per cassazione.

La ragione, ahimè, non è affatto giuridica, ma di mera cassetta, che la accomuna a tante scelte processuali dell’Agenzia delle Entrate: accettando che una sentenza sfavorevole passi in giudicato avrebbe implicato il rimborso dell’IRAP e la perdita di gettito futuro oppure, nel caso di impugnazione di cartelle esattoriali, la perdita di gettito attuale e futuro, con un effetto domino devastante per le casse erariali.

Gli orientamenti della Corte di Cassazione erano più di uno e, perciò, come spesso capita, la medesima situazione poteva essere considerata esclusa da IRAP o meno.

Un orientamento minoritario riteneva che le attività di lavoro autonomo erano sempre autonomamente organizzate e, dunque, soggette all’IRAP, purché svolte in maniera abituale e senza il coordinamento ed il controllo da parte di altri soggetti (“auto-organizzazione” ossia gestione “in proprio” dell’attività libero-professionale).

Altra corrente interpretativa minoritaria riteneva che le attività professionali fossero sempre carenti di autonoma organizzazione e, quindi, sempre escluse dall’imposta, in quanto caratterizzate dal rapporto fiduciario con il cliente (*intuitus personae*), che ne renderebbe impossibile l’esecuzione se non tramite l’apporto diretto del titolare.

L’orientamento maggioritario si è consolidato, invece, intorno al principio che l’esistenza dell’autonoma organizzazione deve essere valutata “caso per caso”, attraverso l’analisi delle risorse umane e materiali utilizzate in concreto nell’attività professionale allo scopo di accertare se queste ultime svolgano un ruolo marginale nell’operatività del contribuente ovvero ne rappresentino un elemento significativo, quando non, addirittura, prevalente.

L’ 8 e il 16 Febbraio del 2007, comunemente noti come “IRAP days”, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione “portò a termine la missione” di esaminare in blocco i

ricorsi relativi all'IRAP dei professionisti emettendo delle sentenze che sono come "pietre miliari" del successivo orientamento dei giudici di legittimità.

Con la sentenza n. 3676 del 16 Febbraio 2007, la Corte di cassazione – in sintonia con l'interpretazione dei giudici costituzionali e con l'indirizzo prevalente della giurisprudenza tributaria – ha rigettato la tesi massimalista dell'auto-organizzazione (che, appunto, ritiene sempre presente quale requisito), stabilendo che, per l'imponibilità ai fini IRAP delle attività di lavoro autonomo, è necessario che il professionista si avvalga di un apparato non irrilevante di mezzi materiali e/o di risorse umane, in carenza del quale le suddette attività debbono ritenersi escluse dall'applicazione del tributo.

Secondo i giudici del Supremo Collegio **«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.»** (in tal senso anche le sentenze 3672, 3677, 3678 e 3680 del 2007);

Con la sentenza 3678 del 16 Febbraio 2007 la Corte di cassazione ha fornito ulteriori elementi per agevolare l'accertamento del presupposto nelle fattispecie concrete.

In particolare, ha ritenuto carente il requisito dell'autonoma organizzazione *«quando il risultato economico trovi ragione esclusivamente nella auto-organizzazione del professionista o comunque l'organizzazione da lui predisposta abbia incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento (in genere pochi mobili d'ufficio fotocopiatrice, fax, computer, cellulare, materiale di cancelleria, vettura), con la conseguenza che: laddove non sia segnalata la presenza di dipendenti e/o collaboratori o*

l'impiego di beni strumentali, al di là di quelli indispensabili alla professione e di normale corredo del lavoratore autonomo, potrà essere ricavato dalla Commissione adita un quadro affidabile di esercizio della professione che – secondo una valutazione di natura non soltanto logica ma anche socioeconomica – induca a riscontrare l'assenza di una "organizzazione produttiva" tassabile ai fini IRAP».

ORIENTAMENTI RECENTI DELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ E DI MERITO.

A dispetto dell'imponente lavoro di interpretazione svolto dagli organi giudicanti, la *querelle* relativa al presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione è, ad oggi, tutt'altro che sopita, in quanto la materia del

contendere con l'Amministrazione finanziaria si è progressivamente spostata dalle questioni di principio, oggetto delle prime pronunce, alle più complesse problematiche di misurazione dell'incidenza che i differenti fattori produttivi esercitano sull'efficacia, efficienza e, in ultima istanza, sull'autonoma organizzazione delle attività professionali.

Evidentemente, una tale indagine non può essere condotta in via generale, necessitando di un accertamento selettivo, svolto «caso per caso», secondo criteri qualitativi e quantitativi, che attengono più i metodi dell'economia e della statistica che non quelli delle scienze giuridiche, la cui complessità ricade, infine, sulle commissioni tributarie in quanto soggetti demandati – in assenza di specifiche disposizioni normative – ad emettere tale giudizio secondo principi di ragionevolezza, che non possono, a loro volta, esulare dall'evoluzione tecnologica ed organizzativa che interessa anche il settore delle professioni.

Su questo fronte l'orientamento consolidato è quello di escludere l'automatico assoggettamento all'IRAP per la sola presenza di beni strumentali e lavoro prestato da terzi.

L'inserimento di un dipendente nella struttura organizzativa assume rilevanza ai fini dell'applicabilità del tributo solo nel caso in cui ciò determini un incremento della capacità produttiva dello studio (Cassazione ordinanza 27014/2014): conseguentemente non è indice di un'autonoma organizzazione la presenza di

collaboratori con mansioni d'ordine che assolvono compiti meramente esecutivi, come rispondere al telefono o accogliere i clienti nello studio mentre il titolare è impegnato nello svolgimento dell'attività professionale (Cassazione ordinanza n. 26991 del 2014).

Le S.U. si sono pronunciate nella recente sentenza n. 945170216, affermando il seguente principio: *“L'autonoma organizzazione, integrante il presupposto dell'IRAP, ricorre quanto 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”*.

In sostanza, le S.U. hanno confermato l'orientamento espresso dalla sentenza 3676/2007, aggiungendo dei dettagli sull'utilizzo del lavoro altrui.

Non occorre, perciò, che si tratti di una struttura d'importanza prevalente rispetto al lavoro del titolare o, addirittura, in grado di generale 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 ricorrenza di tale situazione va accertata dal giudice di merito caso per caso.

La giurisprudenza di legittimità è stata più volte interessata di situazioni diffuse, quali: l'esercizio della professione nello studio di terzi o a favore di uno studio legale, committente unico o prevalente.

Nell'ordinanza n. 5396/2012 ha ritenuto che non esista il presupposto impositivo per un avvocato che eserciti la professione presso lo studio di terzi.

La sentenza n. 22941/2013 ha cassato la decisione di merito per non aver considerato il fatto che il contribuente, oltre a non avere dipendenti ed utilizzare beni strumentali modesti, aveva beneficiato dell'ospitalità di un altro studio legale per esercitare la propria professione.

Questi principi sono stati recentemente confermati dalla sentenza n. 6855/2016, che ha escluso l'esistenza dell'autonoma organizzazione se l'avvocato svolge l'attività presso lo studio altrui.

L'ordinanza n. 19325/2016 ha ritenuto insussistente il presupposto impositivo per il professionista che aveva instaurato un rapporto di collaborazione stabile con uno studio legale internazionale, non essendo titolare della struttura in cui opera.

In merito alla responsabilità della struttura in cui è inserito l'avvocato è opportuna una digressione sulla prova che il contribuente deve fornire in queste situazioni.

Dall'ordinanza n. 16182/2014 si desume che il contribuente deve indicare chi sia il responsabile o il titolare della struttura.

La responsabilità dell'organizzazione va esclusa qualora la struttura presso la quale opera il professionista appartenga effettivamente ad altro soggetto; tuttavia, occorre precisare che, se il professionista appartenga agli organi di gestione della struttura (ad es. società tra professionisti), deve specificamente provare che ciò non include l'automatica responsabilità dell'organizzazione.

Anche con riferimento ai beni strumentali, la giurisprudenza non ha accolto l'indirizzo proposto dall'Amministrazione finanziaria di considerare automaticamente soggette ad IRAP le attività di lavoro autonomo che impiegano beni strumentali il cui valore eccede l'ammontare di 15.000 euro, ribadendo il principio per cui beni strumentali possono essere considerati un indicatore valido per l'assoggettamento a IRAP nel solo caso in cui risultino eccedenti rispetto al minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, spettando al giudice di merito stabilire la misura di tale rilevanza (Cassazione ordinanza n. 26982 del 2014).

ATTIVITÀ ESERCITATA IN FORMA ASSOCIATA.

Segnalo anche su questa fattispecie una recente pronuncia delle S.U.: la n. 7371/2016 con cui è stato espresso: *“l'attività di società ed enti, soggetti passivi IRAP, comprese, quindi, le società semplici e le associazioni professionali, costituisce ex lege presupposto d'imposta, dovendosi, perciò, escludere la necessità di ogni*

accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione”.

Questa sentenza è fortemente criticata in dottrina per aver confuso l'elemento soggettivo (società ed associazioni sono soggetti passivi IRAP) con quello oggettivo (l'autonoma organizzazione) ed aver ritenuto che l'orientamento delle Sezioni semplici fosse univoco in questo senso, quando, invece, non lo era affatto.

La presunzione dell'esistenza di un'autonoma organizzazione non dev'essere intesa come assoluta, ma relativa e questo apre l'interrogativo sul contenuto della prova contraria che gli associati devono fornire per l'esclusione da IRAP.

Qualche suggerimento viene da due recenti sentenze: la n. 18920/2016 che fa salva la facoltà per il contribuente di fornire la prova dell'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività e la n. 21164/2016 che ritiene che: *”L'unica prova contraria rilevante non sia l'assenza di un apparato organizzativo (in realtà sempre implicito nelle strutture organizzative dello studio), ma proprio l'assenza di associazione”.*

Una conferma argomentativa viene dalle ordinanze n. 19327 e 19328/2016 che escludono da IRAP l'attività esercitata dall'associato in qualità di componente di organi di controllo di società e di organi di amministrazione di enti di categoria, in quanto svolta *“singolarmente e separatamente da quella espletata all'interno dell'associazione professionale”* e *“senza ricorrere ad un'autonoma struttura organizzativa”.*

Sulla base di queste pronunce si può concludere che non ricada nella base imponibile IRAP l'attività svolta dall'avvocato come consigliere di amministrazione di una banca o di un'associazione di consumatori o come organismo di vigilanza ex L. 231/07.

I collaboratori “esterni” dell'associazione professionale.

I professionisti che esercitano la loro attività in qualità di collaboratori “esterni” presso strutture organizzate e gestite da altri soggetti, incluse le associazioni professionali, non sono soggetti IRAP.

Altro spunto interpretativo da valutare in sede difensiva è la possibilità di dimostrare l'assenza di associazione nel caso di avvocati associati che operino in settori differenti (es. civile, penale e amministrativo), in cui la presenza degli altri non può aumentare l'efficienza e la produttività del singolo.

Sulla base di quanto esposto si può concludere che l'associazione professionale normalmente sia assoggettata ad IRAP, salvo che non riesca a dimostrare che l'associazione, in realtà, manca, vuoi perché vengono svolte attività esterne ad essa, vuoi per la differente specializzazione degli associati.

SPUNTI OPERATIVI.

In questo paragrafo affronto alcuni aspetti operativi.

Istanza di rimborso IRAP o non assolvimento dell'imposta.

Alcuni colleghi possono chiedersi se convenga continuare a pagare l'IRAP per chiederla a rimborso successivamente.

Il mio modesto consiglio è che dipende dalla situazione in cui si trova il contribuente: se si tratta di situazioni in cui l'orientamento è consolidato e costante nel senso dell'esclusione da IRAP (ad es. avvocato che svolge l'attività in casa o presso una stanza locata o concessa in comodato da un collega senza alcun collaboratore) si può optare per la non compilazione del Modello IQ e per la richiesta di rimborso per gli anni pregressi, tenendo in considerazione il limite di quarantotto mesi dal pagamento fissato dall'articolo 38 del DPR 601/73.

Comunicazione di irregolarità ex art. 36-bis, DPR 600/73 e successiva notifica della cartella di pagamento.

In questa situazione la comunicazione di irregolarità si giustifica per la compilazione del Modello IQ a cui non segue il pagamento e, perciò, l'Agenzia riscontra il disallineamento tra i due adempimenti.

E' possibile presentare osservazioni nei trenta giorni rilevando la mancanza di autonoma organizzazione e, se comunque, la cartella viene notificata, consiglio di impugnarla provando l'esclusione da IRAP.

Sottolineo la differenza sul soggetto onerato della prova dell'inesistenza o esistenza dell'autonoma organizzazione: nell'impugnazione del rifiuto espresso o tacito all'istanza di rimborso da parte dell'Agenzia delle Entrate, è il contribuente a dover dimostrare l'esistenza di cause di esclusione.

Nel caso dell'avviso di accertamento, essendo l'Ufficio attore in senso sostanziale, esso dovrà indicare l'esistenza di una situazione che integri

l'autonoma organizzazione, mentre il contribuente impugnante dovrà allegare situazioni che contestano le conclusioni dell'Erario.

Se, infine, viene notificata una cartella di pagamento, che non contiene motivazione se non l'omesso pagamento dell'IRAP indicata nel Modello IQ, il ricorrente, in sede di ricorso dovrà provare l'inesistenza dell'autonoma organizzazione e l'Agenzia, nell'atto di controdeduzioni, esporrà le ragioni e le prove alla base del ritenuto assoggettamento ad IRAP.

Naturalmente in tutti i casi elencati la prova deve essere puntuale e riguardare le caratteristiche pratiche e logistiche dello svolgimento dell'attività. Ad es.: la mancanza di collaboratori, l'esiguità dei beni strumentali vengono provati allegando il registro dei beni ammortizzabili e il Quadro E del Modello UNICO da cui risultano l'entità degli ammortamenti e l'inesistenza dei compensi a terzi. E ancora: la presenza di un collaboratore occasionale va dimostrata allegando gli elementi relativi alla sua sporadica presenza in studio.

Concludo ricordando che l'esclusione da IRAP, una volta ottenuta, ad es. con il passaggio in giudicato della sentenza che dichiara illegittimo il diniego di rimborso o annulla l'avviso di accertamento, permane a condizione che la situazione organizzativa dell'avvocato o dello studio associato rimanga invariata.