

Presupposto impositivo Irap e lavoratori autonomi: un binomio scindibile in assenza di “autonoma organizzazione”

Alessandro Versari – dottore commercialista, revisore legale e pubblicista in Rimini

Ogni anno, in prossimità delle scadenze di versamento delle imposte sui redditi, per i lavoratori autonomi si ripropone il dubbio amletico della debenza dell'imposta regionale sulle attività produttive, comunemente denominata Irap. Era l'8 febbraio 2007, giorno noto agli addetti ai lavori come “Irap Day” o “Dies Irap”, quando i giudici della sezione tributaria della Corte di Cassazione si riunirono per risolvere quasi un centinaio di controversie in materia di presupposto impositivo Irap, ossia il requisito necessario per considerare assoggettabile all'imposta l'esercizio di un'attività economica. Dalle pronunce giurisprudenziali del “Dies Irap” emerse chiaramente – anche con espressi riferimenti a quanto precedentemente affermato dalla Corte Costituzionale con sent. 21 maggio 2001, n. 56 – che le attività professionali sono soggette al tributo solamente se risultano essere “autonomamente organizzate”. In caso contrario, l'Irap non è dovuta. Di per sé, il concetto è semplice. Quel che invece non lo è affatto è applicare una locuzione astratta ad una fattispecie concreta, specie se mancano criteri precisi e specifici parametri quantitativi che permettano di capire cosa si intende per autonoma organizzazione e che aiutino a tracciare una linea di confine fra contribuenti obbligati al versamento dell'imposta e contribuenti esonerati. Questo è il motivo per cui, a nostro avviso, la *querelle* sull'applicabilità dell'imposta ai professionisti non ha ancora trovato un epilogo e continua ad alimentare un copioso contenzioso fra Fisco e contribuenti. Questi ultimi, per valutare la propria situazione giuridica a fini Irap, non possono fare altro che riferirsi ai principi emersi dalle sentenze che negli anni si sono stratificate in materia, verificandone l'applicabilità alla propria situazione. La copiosa produzione giurisprudenziale relativa al concetto di autonoma organizzazione trova una felice sintesi nella massima della sent. Cass., Sez. Trib., n. 3676 dell'8 febbraio 2007, dep. il 16 febbraio 2007 secondo la quale essa sussiste allorché il contribuente che esercita attività di lavoro autonomo:

- sia sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
- impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit* (espressione latina assimilabile al concetto di “senso comune”), il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

È dunque principalmente sull'impiego, nell'esercizio dell'attività, dei fattori classici della produzione (lavoro e capitale), che si gioca la partita del presupposto impositivo Irap in capo al professionista. Mancano ancora, lo si ribadisce, dei paletti quali-quantitativi che permettano di capire con certezza ed a priori se si ricade nell'ambito applicativo dell'imposta ed è superflua ogni considerazione sull'opportunità mancata dal Legislatore fiscale di intervenire sul punto, specie dopo il profluvio di sentenze della Suprema Corte.

L'Agenzia delle entrate ha invece parzialmente preso atto della giurisprudenza in materia con circ. 45/E/08 affermando che sono sicuramente considerati carenti della soggettività passiva Irap i professionisti che possiedono i requisiti per accedere al regime dei contribuenti “minimi”. Da allora, però, malgrado l'evolversi della giurisprudenza, l'Amministrazione finanziaria non ha fatto sensibili passi interpretativi in avanti e anche quest'anno le istruzioni al modello Irap sono carenti di specifiche indicazioni per i contribuenti che potrebbero considerarsi esclusi dall'imposta.

Venendo ai più recenti orientamenti della Cassazione, degna di nota è l'ord. n. 5320 del 3 aprile 2012 che, seppur sfavorevole al contribuente, ha ribadito i sopraenunciati principi sui cui si fonda l'analisi sulla sussistenza o meno dell'autonoma organizzazione. Nel caso di specie, in capo ad un medico libero professionista in otorinolaringoiatria è stata riconosciuta l'esistenza del presupposto impositivo perché questi utilizzava, nell'esercizio dell'attività, beni “sostanziosi e tecnologicamente avanzati” per un valore totale di lire 241.623.000 (il periodo d'imposta interessato era il 1998, anno

in cui la moneta avente corso legale era ancora la lira) e collaborazioni di terzi per lire 52.071.000. Anche in questa circostanza, in cui il ricorso dell'Agenzia delle entrate è stato considerato "manifestamente fondato", la Cassazione ha evitato specifiche considerazioni sul limite oltre il quale l'impiego di beni strumentali e collaborazioni di terzi costituisce autonoma organizzazione, essendo necessaria un'analisi caso per caso.

L'assoggettabilità o meno al tributo necessita infatti di un'attenta analisi, da calibrare caso per caso e con l'aiuto del proprio consulente. Una volta valutata l'assenza di autonoma organizzazione, la strategia più corretta non è necessariamente la sospensione del versamento del tributo. Nell'ambito della propria attività accertativa, l'Agenzia delle entrate potrebbe infatti eccepire – anche se con onere probatorio a suo carico – la debenza del tributo, richiedendo l'imposta non versata comprensiva di interessi ed irrogando le relative sanzioni. Nei casi "border line", dove l'assenza del presupposto impositivo non fosse così lapalissiana o allorquando si preferisse scegliere un atteggiamento più prudente, è allora possibile, in alternativa, versare l'imposta alle scadenze di legge e, successivamente, formulare istanza di rimborso del tributo. In questa circostanza, tuttavia, se l'Agenzia delle entrate si astiene dal dare una risposta oppure risponde espressamente in modo negativo, per ottenere la restituzione dell'indebito non rimane da percorrere che la strada del contenzioso tributario.

Ingegneri e Irap
Principali pronunce di merito e legittimità relative al presupposto impositivo
Anno 2012
Ord. n. 4929 del 27 marzo 2012 (ud 13 dicembre 2011) - della Cassazione Civile, Sez. V
Ord. n. 4663 del 22 marzo 2012 (ud 23 novembre 2011) - della Cassazione Civile, Sez. V
Ord. n. 2809 del 23 febbraio 2012 (ud 7 febbraio 2012) - della Cassazione Civile, Sez. VI
Anno 2011
Sent. n. 26354 del 7 dicembre 2011 (ud 16 novembre 2011) - della Cassazione Civile, Sez. V
Ord. n. 23002 del 4 novembre 2011 (ud 22 settembre 2011) - della Cassazione Civile, Sez. V
Ord. n. 16337 del 26 luglio 2011 dell'8 giugno 2011 - della Cassazione Civile, Sez. V
Anno 2010
Sent. n. 586 del 24 novembre 2010 (ud. del 24 novembre 2010) della Comm. trib. prov. di Roma - Sez. XVI
Sent. n. 141 del 5 maggio 2010 (ud. del 20 aprile 2010) della Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XVI
Sent. n. 6471 del 17 marzo 2010 (ud. del 4 febbraio 2010) della Corte Cass., sez. tributaria
Sent. n. 6471 del 17 marzo 2010 (ud. del 4 febbraio 2010) della Corte Cass., sez. tributaria
Sent. n. 23 dell'11 marzo 2010 (ud. del 14 gennaio 2010) della Comm. trib. prov. di Treviso, Sez. III
Anno 2009
Sent. n. 22264 del 21 ottobre 2009 (ud. del 1° ottobre 2009) della Corte Cass., Sez. tributaria
Sent. n. 21 del 20 gennaio 2009 (ud. del 19 dicembre 2008) della Comm. trib. reg. di Roma, Sez. II
Anno 2008
Sent. n. 19136 del 10 luglio 2008 (ud. del 9 giugno 2008) della Corte Cass., Sez. tributaria
Sent. n. 77 del 2 luglio 2008 (ud. del 18 marzo 2008) Comm. trib. reg. di Genova, Sez. IV
Sent. n. 32 del 21 marzo 2008 (ud. del 3 marzo 2008) della Comm. trib. prov. di Macerata, Sez. II
Anno 2007
Sent. n. 10599 del 9 maggio 2007 (ud. dell'8 febbraio 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria
Sent. n. 10597 del 9 maggio 2007 (ud. dell'8 febbraio 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria
Sent. n. 10596 del 9 maggio 2007 (ud. dell'8 febbraio 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria
Sent. n. 10595 del 9 maggio 2007 (ud. dell'8 febbraio 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria
Sent. n. 197 del 15 marzo 2007 (ud. del 21 dicembre 2006) della Comm. trib. reg. di Roma, Sez. VI
Anno 2004
Sent. n. 21203 del 5 novembre 2004 (ud. del 7 ottobre 2004) della Corte Cass., Sez. tributaria

Tabella: Sentenze Ingegneri