

OSSERVAZIONI IN ORDINE ALLA SUSSISTENZA DEL PRESUPPOSTO IMPOSITIVO AI FINI IRAP NELL'ATTIVITÀ LIBERO PROFESSIONALE a cura di Barbara Rizzato

Sin dall'epoca dell'istituzione dell'IRAP, da più parti sono stati sollevati dubbi in ordine alla legittimità costituzionale dell'imposta stessa.

Numerosi giudizi sono stati infatti promossi avanti ai giudici tributari da lavoratori autonomi che hanno impugnato il silenzio-rifiuto formatosi sulle istanze di rimborso dell'imposta dagli stessi versata a mero scopo prudenziale.

Le questioni di legittimità costituzionale rimesse alla Corte Costituzionale da molte Commissioni Tributarie, hanno condotto all'ormai nota sentenza della stessa Corte Costituzionale 156/2001, ove i giudici di legittimità, pur facendo salva l'imposta, hanno aperto un varco sul concetto di organizzazione che ha portato (nel tempo) all'esclusione dall'IRAP - se non dei professionisti in generale - almeno di alcune categorie di professionisti. La Corte ha infatti statuito che *"nel caso di un'attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione ... risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive"*.

La citata sentenza ha infatti segnato l'inizio di una serie di pronunce giurisprudenziali di merito dirette per lo più ad accogliere le doglianze dei contribuenti che lamentavano l'illegittimità dell'assoggettamento indistinto all'IRAP di soggetti privi di rilevanti ed autonome organizzazioni di capitale. Tale linea contenziosa trae ispirazione dal principio per cui l'attività libero professionale si basa essenzialmente sull'*intuitus personae* ovvero sull'incapacità della struttura di produrre autonomamente reddito in assenza del professionista titolare dello studio e ciò proprio in virtù della personalità dell'incarico libero-professionale.

E' così che a decorrere dall'autunno del 2001 si è assistito ad una serie innumerevole di pronunce di Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, le quali si sono espresse con un andamento altalenante, talvolta accogliendo le doglianze dei contribuenti, talvolta respingendole sulla base di argomentazioni spesso "disordinate" che vedevano l'alternarsi di aperture e chiusure.

Nel tentativo di dare una soluzione unitaria alla questione dell'assoggettamento o meno ad IRAP dei professionisti, la Corte di Cassazione ha fissato una seduta *ad hoc* il giorno 8 febbraio 2007 (cosiddetto "IRAP-DAY"), riunendo all'uopo un'ottantina di contenziosi sull'argomento. A fronte delle sentenze conseguentemente depositate dalla Corte di Cassazione è emerso di fatto un orientamento favorevole ai professionisti privi di organizzazione: le decisioni della Suprema Corte muovono infatti nel senso di escludere l'assoggettamento ad IRAP per quei professionisti che non si avvalgono stabilmente della collaborazione di terzi e che non siano dotati di beni strumentali di valore significativo. L'esistenza o meno di un'organizzazione di mezzi e persone atta a realizzare il presupposto impositivo del tributo deve pertanto essere verificata caso per caso.

Con l'approvazione della legge Finanziaria per il 2008, e la conseguente previsione di una categoria di contribuenti esclusi a priori dallo stesso legislatore dal pagamento dell'IRAP (i cosiddetti "contribuenti minimi") pareva che potesse trovare soluzione una volta per tutte la questione dei possibili soggetti esclusi dal tributo; ma di fronte ad una specifica interrogazione parlamentare dell'onorevole Maurizio Leo (n. 5-01900 del 16.01.2008) che chiedeva di sapere se i contribuenti che possedevano i requisiti per l'accesso al regime agevolato dei contribuenti minimi (compensi < 30.000 €, nessun dipendente o collaboratore, investimenti in beni strumentali < 15.000 € in un triennio) potevano considerarsi esclusi dal pagamento dell'IRAP anche nel caso in cui non decidevano di optare per il regime agevolato, il Governo si esprimeva nel senso di escludere che detti contribuenti potessero beneficiare dell'esclusione dal pagamento del tributo. Il Governo giustificava tale risposta sostenendo che l'esclusione dall'IRAP per i "contribuenti minimi" era giustificata dalla volontà di semplificare al massimo gli adempimenti fiscali per questi contribuenti, che pertanto - qualora avessero deciso di non sfruttare dette

semplificazioni – sarebbero stati comunque tenuti, oltre all'espletamento di tutti gli altri ordinari adempimenti fiscali, anche al pagamento del tributo. Va però detto che lo stesso Governo, nel rispondere a detta interrogazione parlamentare, specificava che i contribuenti potenzialmente minimi che avessero optato per le regole ordinarie, sarebbero stati tenuti al pagamento del tributo *"qualora in ragione delle caratteristiche dell'attività svolta, verificabili di volta in volta dagli organi di controllo, fossero soggetti passivi IRAP"*. Tale affermazione lasciava invero intendere che la stessa Amministrazione Finanziaria stava già prendendo atto dell'orientamento assunto dalla giurisprudenza secondo il quale il requisito dell'autonoma organizzazione è da verificare caso per caso.

In effetti, solo qualche mese dopo, la posizione dell'Amministrazione Finanziaria sull'argomento muta sostanzialmente. Infatti, dopo un decennio di contenziosi tributari, l'Agenzia delle Entrate pubblica la circolare n. 45/E del 13 giugno 2008 con la quale finalmente pare recepire le indicazioni fornite dalla giurisprudenza in materia di IRAP e professionisti.

Nella Circolare infatti si legge: *"Preso atto dell'orientamento ormai consolidato della Corte di Cassazione, non è ulteriormente sostenibile la tesi interpretativa dell'assoggettamento generalizzato ad IRAP degli esercenti arti e professioni"*. Ma ancora: *"sussiste autonoma organizzazione (e quindi il tributo è dovuto) quando ricorre almeno uno dei seguenti presupposti, da valutare caso per caso: a) impiego in modo non occasionale di lavoro altrui, b) utilizzo di beni strumentali eccedenti, per quantità o valore le necessità minime per l'esercizio dell'attività"*.

Ciononostante va detto che le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate non consentono un'individuazione puntuale delle fattispecie escluse dal pagamento del tributo (basti pensare alle difficoltà di valutare il "peso" dei beni strumentali utilizzati dal professionista e la loro eccedenza o meno rispetto alle necessità minime dello stesso), con la conseguenza che ricade nuovamente sui professionisti il rischio di valutazioni e decisioni che potrebbero un domani non essere condivise dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo della posizione fiscale del singolo contribuente. Le uniche fattispecie per le quali l'Agenzia delle Entrate sembra voler dare un'indicazione inequivocabile per la non debenza del tributo sono quelle relative ai professionisti che operano in strutture altrui e a quelli che (anche con riferimento ad anni passati) avrebbero le caratteristiche per accedere al regime dei contribuenti minimi (al di là del fatto che abbiano effettivamente optato per detto regime) e ciò in controtendenza rispetto alla risposta all'interrogazione parlamentare di qualche mese prima.

E' comunque circostanza positiva il fatto che, con la circolare *de quo*, l'Agenzia delle Entrate asserisca di prendere atto del consolidato orientamento giurisprudenziale, conseguentemente passando in rassegna diverse sentenze della Corte di Cassazione e utilizzando i principi in esse sanciti quali chiavi di lettura per valutare caso per caso la debenza o meno del tributo. Ciò consente infatti oggi ai professionisti di valutare la propria struttura organizzativa ai fini delle debenza o meno dell'IRAP non solo facendo riferimento alla citata circolare, ma anche – con maggiore serenità rispetto al passato – con riferimento alla giurisprudenza ormai consolidata sull'argomento.

In questo mutato contesto, al professionista che ritiene insussistente per se stesso il requisito dell'autonoma organizzazione e che ritiene conseguentemente di non essere tenuto al pagamento dell'IRAP, si aprono diverse strade.

Tale professionista può *in primis* decidere di non compilare affatto la dichiarazione IRAP, conseguentemente non versando alcun tributo. Ovviamente, nel caso in cui l'Ufficio ritenesse di non condividere le conclusioni del professionista, la dichiarazione IRAP dovrebbe considerarsi omessa e al contribuente verrebbe richiesto il pagamento dell'imposta (che si dovrebbe considerare evasa) oltre a sanzioni e interessi.

In dottrina si è sostenuto che una seconda possibilità potrebbe consistere nel procedere comunque alla presentazione della dichiarazione IRAP, limitandosi a non versare il tributo. A parere di chi scrive, tale strada è però fortemente sconsigliabile. La compilazione della dichiarazione fa infatti sorgere l'obbligo di versamento del tributo per stessa ammissione da parte del contribuente. Vero è che, in questa seconda ipotesi, la sanzione applicabile sarebbe pari al 10% dell'imposta (o tutt'al più al 30% in sede di notifica della relativa cartella di

pagamento), ma è altrettanto vero che al contribuente, una volta presentata la dichiarazione, non resterebbe che dimostrare in sede contenziosa la mancanza per se stesso dei requisiti di autonoma organizzazione previsti dalla normativa per l'applicazione dell'imposta.

Terza via, privilegiata da chi intende improntare a maggior prudenza i propri rapporti con l'Amministrazione Finanziaria, è quella di continuare a presentare la dichiarazione IRAP e di versare il relativo tributo, per poi procedere alla presentazione della contestuale istanza di rimborso dell'imposta versata, argomentando nel merito la propria estraneità all'ambito di applicazione del tributo. Tale via, presenta indubbiamente il vantaggio di non esporre il contribuente al rischio di applicazione di maggiori somme a titolo di sanzioni tributarie, ma pecca sotto il profilo della celerità dei rimborsi eventualmente ottenibili. Allo stato attuale infatti, l'Amministrazione Finanziaria non sempre dà seguito alle richieste di rimborso IRAP presentate dai professionisti (fosse anche solo per questioni di natura finanziaria). Pertanto, al contribuente che intenda sollecitare l'erogazione dell'ipotetico rimborso non resta spesso volte che adire la via contenziosa. In effetti, una volta presentata istanza di rimborso all'ufficio competente, decorre il termine di 90 giorni entro i quali è data facoltà all'Ufficio stesso di pronunciarsi in ordine all'istanza. Inutilmente decorso il termine suddetto senza che l'Ufficio si sia pronunciato, si consolida il cosiddetto silenzio-rifiuto, atto autonomamente impugnabile innanzi alle Commissioni Tributarie nel termine prescrizione di dieci anni. Nell'ipotesi che l'Ufficio dovesse pronunciarsi espressamente sull'istanza, negando il diritto al rimborso, l'eventuale ricorso alla Commissione Tributaria dovrebbe essere inoltrato entro 60 giorni dal rifiuto-espresso dell'Ufficio, passando – se del caso – per la preventiva presentazione di un'istanza di mediazione.

Va detto che la via della presentazione dell'istanza di rimborso potrebbe essere intrapresa anche con riferimento alle annualità passate per le quali sia stata già presentata la dichiarazione IRAP; i termini di decadenza per la presentazione di dette istanze sono fissati in 48 mesi dalla data di ciascun versamento (art. 38 DPR 602/1973).

Si propone di seguito una panoramica della più recenti sentenze in materia di IRAP e professionisti. La vastità delle sentenze pubblicate in questo ultimo decennio e il deposito delle sentenze della Corte di Cassazione a seguito dell'“IRAP-DAY” ha indotto chi scrive a proporre una selezione di sentenze che appaiono più significative per la professione medica, facendo riferimento tanto alla tipicità della fattispecie analizzata dai giudici, quanto all'autorevolezza del giudice chiamato a pronunciarsi nei vari ricorsi.

ESTREMI SENTENZA	DATA SENTENZA	FATTISPECIE	ESITO SENTENZA	MOTIVAZIONI
Cassazione n. 4851	dep. 1/3/18	Medico che si avvale di una segretaria e di una donna delle pulizie	Favorevole al contribuente	Il valore dei compensi e dei costi, non costituiscono elementi utili per desumere il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione di un professionista in quanto, rappresentano un mero elemento passivo dell'attività professionale, non funzionale allo sviluppo della produttività e non correlato all'implementazione dell'aspetto organizzativo.
Cassazione ordinanza n. 18250	dep. 24/7/17	Medico di base convenzionato con il SSN; impiego di infermiera-segretaria	Favorevole al contribuente	Assenza presupposto autonoma organizzazione che ricorre qualora il contribuente sia il responsabile dell'organizzazione e non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità e qualora impieghi beni eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione.
Cassazione sez. 6 civ. n.2967	dep. 10/2/14	Medico convenzionato con il Servizio sanitario nazionale; utilizzo di due studi	Favorevole al contribuente	L'utilizzo di due studi costituisce "uno strumento per il migliore (e più comodo per il pubblico) esercizio dell'attività professionale".

Cassazione civ. Sez. Unite n.7291	dep. 13/4/16	Medico di medicina generale convenzionato con il SSN; medico chirurgo in medicina di gruppo; spesa per collaborazione di terzi (segreteria, infermiera)	Favorevole al contribuente	La disponibilità di uno studio dotato di attrezzature rientrano nell'ambito del "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale, ed essendo obbligatoria ai fini dell'instaurazione del rapporto convenzionale, non integra il requisito dell'autonoma organizzazione; stesse considerazioni per le spese sostenute per il personale di segreteria e infermieristico comune; non si ravvisano i tratti dell'associazione tra professionisti nella figura della medicina di gruppo.
Cassazione sez. 6 civ. n.2967	dep. 10/2/14	Medico convenzionato con il Servizio sanitario nazionale; utilizzo di due studi	Favorevole al contribuente	L'utilizzo di due studi costituisce "uno strumento per il migliore (e più comodo per il pubblico) esercizio dell'attività professionale".
Cassazione sez. trib. n. 2704	dep. 5/2/08	Medico; impiego di beni strumentali limitati; senza dipendenti	Favorevole al contribuente	Il requisito dell'autonoma organizzazione sussiste solo 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.
Cassazione sez. trib. n. 2712	dep. 5/2/08	Medico libero professionista ; impiego di beni strumentali limitati; senza dipendenti	Favorevole al contribuente	L'imposta non è applicabile 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.
Cassazione sez. trib. n. 1843	dep. 28/1/08	Medico; impiego di beni strumentali limitati; senza dipendenti	Favorevole al contribuente	Costituisce principio consolidato la prova dell'esistenza di un'autonoma organizzazione di natura oggettiva che non sussiste per il solo fatto che l'attività del contribuente sia organizzata.
Cassazione sez. 5 n. 23689	dep. 15/11/07	Libero professionista del settore sanitario	Sfavorevole al contribuente	La Corte rigetta il ricorso in quanto costituisce onere del contribuente dare la prova dell'assenza delle condizioni presupposto per l'applicazione dell'imposta.
Cassazione sez. 5 n. 13811	dep. 13/6/07	Medico odontoiatra; organizzazione e data da strumentazio ne tecnica; presenza di diversi collaboratori in maniera fissa e continua	Sfavorevole al contribuente	La Corte legittima l'imposizione solo a cospetto di una struttura organizzativa e cioè di fattori dei quali il professionista si avvale e che per numero, importanza e valore economico siano in grado di creare un <i>valore aggiunto</i> rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how. Non può invece affermarsi l'esclusione da Irap per il solo fatto che la professione è protetta.

Cassazione sez. trib. n. 9211	dep. 18/4/07	Medico di famiglia; assenza di elementi di organizzazione	Favorevole al contribuente	Non è soggetto ad Irap il libero professionista che non si avvalga di terzi collaboratori e attinga dalle proprie risorse personali i mezzi per la locazione dell'ambulatorio e per il possesso dei beni strumentali necessari.
Cassazione sez. trib. n. 6502	dep. 19/3/07	Libero professionista; assenza di elementi di organizzazione	Favorevole al contribuente	Risulta mancante il presupposto dell'Irap, quando l'attività viene svolta in assenza di elementi di organizzazione.
Cassazione sez. 5 n. 5020	dep. 5/3/07	Medico di base; beni strumentali dal valore estremamente ridotto; senza dipendenti o collaboratori	Favorevole al contribuente	Il requisito dell'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente sia il responsabile dell'organizzazione e non sia perciò inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; utilizzi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione o si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.
Cassazione sez. 5 n. 3674	dep. 16/2/07	Pediatra in convenzione con l'ASL; impiego di beni strumentali limitati; senza dipendenti	Favorevole al contribuente	Il requisito dell'autonoma organizzazione necessaria perché un'attività sia soggetta ad Irap ha portata oggettiva, anche se non è necessario che l'apparato organizzativo del professionista raggiunga un grado di autonomia tale da eclissare la figura e l'opera dell'esercente arti e professioni.
CTR Puglia sez. 15 n. 146	dep. 17/1/06	Medico di base convenzionato con le ASL	Favorevole al contribuente	Il medico di base esercita l'incarico sotto il potere di sorveglianza delle ASL; apre ambulatorio nella località a lui assegnata; deve osservare un determinato orario; ha un numero massimo di assistiti; ha un trattamento economico prestabilito; questi, sono tutti elementi che per il giudice escludono l'esistenza di un'organizzazione autonoma e non rendono necessarie prove per la verifica dell'esistenza o meno dell'organizzazione.
CTR Lazio sez. 14 n. 98	dep. 19/7/05	Medico odontoiatra che svolge la sua attività presso locali di altro studio; senza collaboratori	Favorevole al contribuente	L'Irap è dovuta solo quando il contribuente esercita la sua attività con un'organizzazione autonoma costituita cioè, da un insieme di capitale e di lavoro coordinati e organizzati in modo autonomo tale da creare valore aggiunto anche senza l'apporto personale del professionista.

Documento aggiornato a giugno 2018.