

IRAP: IL REQUISITO DELL'AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

Premessa

Il contenzioso in materia di Irap vede contrapposte l'Amministrazione finanziaria ed una vasta platea di professionisti che, per le ridotte dimensioni della loro attività, ritengono di **non dover pagare l'imposta** per carenza del requisito richiesto **dell'autonoma organizzazione**, ma non hanno alcuna certezza se devono corrispondere l'imposta e se sono o meno dotati di "**autonoma organizzazione**". Resta il rammarico nel constatare l'assenza di un provvedimento legislativo o di un documento dell'Agenzia delle Entrate che stabilisca criteri più oggettivi, rispetto alle enunciazioni di principio della Cassazione o del merito specifico dei casi esaminati, per individuare le situazioni fisiologicamente escluse dall'ambito di applicazione del tributo.

Il requisito dell'autonoma organizzazione

Secondo l'art. 2 del D.Lgs. 446/1997 presupposto dell'imposta è "**l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi**".

L'art. 3 individua tra i soggetti obbligati al tributo anche **le persone fisiche**, le società semplici e quelle equiparate **esercenti arti e professioni di cui all'art. 49 comma 1, TUIR** (ora art. 53).

La Circolare Ministeriale n. 141/1998 ha riconosciuto che "**l'obiettivo che il legislatore ha inteso perseguire è quello di escludere dall'ambito di applicazione del tributo tutte quelle attività che pur potendosi ricondurre astrattamente all'esercizio d'impresa, di arti o professioni, non sono tuttavia esercitate mediante un'organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato**".

La **Corte Costituzionale** nella sentenza n. 156/2001 ha precisato che l'autonoma organizzazione è un requisito indefettibile per l'applicazione dell'imposta, che colpisce il valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività sia di carattere imprenditoriale che professionale. Mentre **l'elemento organizzativo** è connesso alla nozione stessa di impresa, **altrettanto non può dirsi per quella di lavoro autonomo** la quale, anche se svolta con carattere di abitualità, **può risultare carente di organizzazione di capitale e lavoro altrui**. Verificata positivamente tale ipotesi, da accertare caso per caso ad opera delle Commissioni Tributarie, **risulterà mancante lo stesso presupposto per l'applicazione dell'imposta**. Sebbene la suprema Corte abbia valorizzato la nozione di "**autonoma organizzazione**" non ha chiarito in modo esaustivo se l'autonomia consista nella auto organizzazione del professionista stesso, o in una vera e propria struttura, di uomini e mezzi, che affianca e potenzia l'opera del lavoratore autonomo.

Le decisioni delle Commissioni Tributarie

La linea di demarcazione tra pagamento ed esonero IRAP deve essere collegata non alla qualificazione dell'attività svolta (impresa o lavoro autonomo), ma **all'esistenza o meno di una struttura organizzativa**. Un filone di decisioni dei giudici tributari ha ritenuto che nella "**attività autonomamente organizzata**" vada **compresa anche la mera organizzazione del proprio lavoro**. Di conseguenza **l'autonoma organizzazione ricorre in ogni ipotesi di attività generatrice di redditi di impresa o di lavoro autonomo**, essendo un equivalente dell'abitualità e potendosi **riscontrare nell'autonomia delle scelte che di per sé caratterizza lo svolgimento di tutte le professioni liberali**. Tale tesi è stata fatta propria dall'Agenzia delle Entrate in varie risoluzioni e denominata "**auto-organizzazione**".

Il secondo indirizzo giurisprudenziale, invece, ha ritenuto che **un'attività sia autonomamente organizzata solo quando è in grado di produrre una ricchezza aggiuntiva rispetto a quella derivante dal lavoro del titolare**. Di conseguenza sono esclusi da tassazione IRAP i lavoratori autonomi, **quale sia il livello dell'apparato organizzativo utilizzato**, (quindi anche in presenza di dipendenti e collaboratori) ogniqualvolta quest'ultimo **non sia in grado di funzionare da solo, o a prescindere dalla persona del professionista**, perché la prestazione d'opera intellettuale resta infungibile ed insostituibile: dunque **non si può mai parlare di autonomia organizzativa distinta dalla prestazione personale**. Tale tesi ha portato ad **escludere dal tributo tutte le professioni "protette"** che prevedono l'iscrizione in un albo, in quanto l'attività **non può mai spersonalizzarsi per il rapporto fiduciario (*intuitus personae*) che lega il prestatore al cliente**.

La posizione della Corte di Cassazione

La suprema Corte ha trattato in modo specifico la materia nell'udienza dell'8 febbraio 2007 (passato alla storia come "**Irap day**"), in cui ha preso in esame circa 80 ricorsi riguardanti le principali categorie professionali. **La Corte ha fatto propria una tesi intermedia** per cui l'imposizione dell'IRAP sul professionista si legittima **solo in presenza di una struttura organizzativa esterna del lavoro professionale**, che **manca** quando **il professionista opera senza l'ausilio di dipendenti, collaboratori e procuratori di ogni tipo (esterni o interni) e senza consistenti beni strumentali**. Pertanto l'IRAP si applica al professionista se ricorrono **congiuntamente** le due seguenti condizioni:

- **il professionista, sotto qualsiasi forma, è responsabile dell'organizzazione e non è inserito in strutture organizzative riferibili all'interesse e alla responsabilità di terzi** (sentenze 3676, 3677 e 3678 del 2007).
- **L'attività professionale è svolta con l'utilizzo di fattori e mezzi idonei ad accrescerne la produttività**. Tale condizione si verifica in due casi: quando il professionista nello svolgimento dell'attività **si avvale**

non occasionalmente del lavoro altrui; quando il professionista nello svolgimento dell'attività si avvale di beni strumentali che, secondo quanto avviene normalmente, eccedono il minimo indispensabile per l'esercizio della professione (sentenze 3672, 3677, 3678 e 3680 del 2007).

La Corte ha ritenuto che la lettera e la *ratio* della norma non consentono l'adozione di un criterio quantitativo predeterminato per individuare gli elementi che definiscono il concetto di autonoma organizzazione. Con ciò viene conferita nuovamente delega ai giudici delle Commissioni tributarie di verificare la presenza del requisito dell'organizzazione in capo ai lavoratori autonomi, in un giudizio da emettere quale esito di una analisi più economica che giuridica, che costituisce una mera questione di fatto, essendo essi chiamati a valutare, caso per caso e secondo criteri di ragionevolezza, se il valore e la natura dei beni impiegati siano significativi in relazione all'attività in concreto svolta.

Ora dunque il problema che si pone non è più quello di avere una pronuncia favorevole da parte della Corte di Cassazione sull'esenzione IRAP per la generalità dei professionisti, ma di far valere le proprie ragioni individuali "caso per caso" circa la mancanza di "autonoma organizzazione" dinanzi alle Commissioni tributarie.

Criteria per la verifica dell'esistenza o meno di una "autonoma organizzazione"

Considerata l'oggettiva indeterminatezza della norma, l'interpretazione della Corte di Cassazione permette di **individuare taluni criteri che i professionisti possono legittimamente utilizzare per stabilire se nel loro caso esista o meno quella autonoma organizzazione che costituisce il presupposto per il pagamento dell'IRAP.** Dall'esame delle motivazioni delle numerose sentenze pubblicate è possibile concludere che gli indici rivelatori della presenza di un'autonoma organizzazione sono i seguenti:

- a) **responsabilità della struttura in capo al professionista:** è necessario che il professionista sia responsabile, sotto qualsiasi forma, della struttura in cui opera e non sia inserito in una struttura riferibile all'altri responsabilità ed interesse. L'autonomia in senso solo formale, invece, non configura il dominio dei fattori produttivi sul quale si base il presupposto dell'IRAP. Perciò, situazioni di monocommittenza o di retribuzione scollegata con il valore della pratica e/o con l'attività effettivamente svolta escludono il presente requisito;
- b) **utilizzo di fattori incrementativi:** è necessario che il professionista nello svolgimento della sua attività si avvalga di un *quid pluris* che secondo l'accezione comune sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista, al fine di rendere più efficace o produttiva la sua attività. I fattori utilizzati devono essere idonei a ritenere che quanto prodotto non è frutto della sola attività del professionista, ma anche della struttura, costituita proprio al fine di potenziare la produzione di ricchezza (VAP) a vantaggio di tutti coloro che vi collaborano. Tale *quid pluris* ricorre quando il professionista si avvale in modo non occasionale di lavoro altrui e impiega beni strumentali, mobili, mobili registrati ed immobili eccedenti per quantità e valore il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, anche in assenza di organizzazione (compreso l'immobile di proprietà utilizzato per l'attività professionale di dimensioni eccedenti il minimo indispensabile).

Al contrario tale *quid pluris* non ricorre quando i mezzi personali e materiali di cui si avvalga il professionista costituiscono un mero ausilio della sua attività.

Riepilogando, **il professionista che sia responsabile della propria struttura:**

- versa l'IRAP se si avvale di lavoro altrui;
- non versa l'IRAP se non si avvale di lavoro altrui e impiega beni strumentali che non eccedono per quantità e valore il "minimo indispensabile" (ossia in presenza di beni strumentali qualitativamente di minima importanza e che costituiscono un "mero ausilio" alla sua attività, un "minimo di struttura". Ad esempio beni mobili da ufficio, fotocopiatrice, telefono, fax, computer, materiale da cancelleria ed autovettura - sentenze 3674 e 3678 del 2007);
- versa l'IRAP se non si avvale di lavoro altrui, ma impiega beni strumentali che eccedono per quantità e valore il "minimo indispensabile".

È ovvio che tale "*minimo indispensabile*" varia a seconda del settore di attività del professionista (è diversa la dotazione strumentale di un dentista o di un radiologo rispetto a quella di un avvocato o di un ragioniere). Il giudizio sull'utilizzo o meno di beni strumentali eccedenti il "minimo indispensabile" è sempre sindacabile e quindi si possono indicare alcuni parametri quantitativi attraverso le seguenti considerazioni:

- **dei costi per i beni strumentali utilizzati,** a seconda del settore di attività. Tanto più bassi sono i costi sostenuti, tanto più facile è dimostrare l'esonero dall'IRAP;
- **del rapporto tra i costi sostenuti per beni strumentali e i compensi percepiti.** Più bassa è la percentuale degli ammortamenti rispetto ai compensi realizzati, più facile è dimostrare l'esonero dall'IRAP;
- **degli indicatori alla base degli studi di settore.** Più alta è la percentuale di resa oraria del professionista rispetto al rapporto tra ammortamento del bene strumentale e valore dello stesso, maggiore è il contributo della prestazione intellettuale e, quindi, più facile è dimostrare l'esonero dall'IRAP.

Onere della prova

In tutte le sentenze la Corte ha affermato che l'onere di dimostrare la mancanza dell'autonoma organizzazione è sempre a carico del contribuente (che agisce in ripetizione di indebito contro il silenzio-rigiuto o il diniego espresso

di rimborso da parte dell'amministrazione delle somme pagate per IRAP). Il contribuente che ha pagato l'IRAP e ne chiede il rimborso per la mancanza di un'autonoma organizzazione è tenuto a provare:

- l'avvenuto pagamento dell'imposta;
- **l'autonomia dell'attività da terzi** (cioè la responsabilità dell'organizzazione della sua opera, in capo al contribuente stesso);
- **l'inesistenza di elementi rilevanti di organizzazione** (lavoro altrui o beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile).

Circa i mezzi di prova utilizzabili, in alcune sentenze è stato suggerito il riscontro dei dati dell'autonoma organizzazione nella dichiarazione dei redditi, con particolare riferimento a quelli contenuti nei rigli del quadro RE (da 6 a 18).

La Corte di Cassazione non ha invece preso in considerazione l'ipotesi contraria, nel caso in cui il contribuente non ha spontaneamente versato l'IRAP ed è l'ufficio a dover recuperare l'imposta. In questo caso spetta all'ufficio dimostrare il proprio diritto (articolo 2697 Codice Civile) e, dare prova che nella fattispecie ricorre il requisito dell'autonoma organizzazione.

Sentenze

Corte Costituzionale, sentenza 156/2001

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 (con conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa. (...)) L'IRAP non è un'imposta sui redditi ma un'imposta che colpisce (...) con carattere di realtà un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione. Essa, dunque, non colpisce il reddito personale del contribuente, bensì il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. Mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitale o lavoro altrui.

Cassazione, sentenza 5011/2007

Si ha esercizio di "attività autonomamente organizzata" soggetta ad Irap, quando l'attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad una organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso; non è invece necessario che la struttura organizzata sia in grado di funzionare in assenza del titolare. Non è di ostacolo alla sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'IRAP il fatto che l'apporto del titolare sia insostituibile o per ragioni giuridiche o perché la clientela si rivolga alla struttura in considerazione delle particolari capacità del titolare stesso.

Cassazione, sentenza 5747/2007

Gli esercenti arti e professioni cui fa riferimento l'art. 3, comma 1, lett. C), del D.Lgs n. 446/1997 sono soggetti all'imposta, salvo che la loro attività professionale non sia svolta in assenza di elementi di autonoma organizzazione di capitale o lavoro altrui.

Cassazione, sentenza 6505/2007

Dall'esame del quadro Re del modello Unico relativo agli anni in discussione, emergerebbe l'assenza di una struttura organizzativa di rilievo sia per l'irrilevanza dei cespiti ammortizzabili che per l'assenza di spese e costi di gestione significativi negli anni cui è riferita la richiesta di rimborso.

Cassazione, sentenza 13810/2007

Circa l'individuazione degli elementi destinati ad assumere in concreto rilevanza nella definizione del contesto organizzativo ai fini dell'imposizione Irap, essi andranno per lo più rinvenuti in negativo escludendosi il requisito occorrente a far scattare la soggettività passiva di imposta 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).

Cassazione, sentenza 13811/2007

È il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa, che coadiuva e integra il professionista nelle incombenze ordinarie, a essere interessato all'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale.

Cassazione, sentenza 21421/2007

L'esistenza di un'autonoma organizzazione, costituente il presupposto per l'assoggettamento ad imposizione dei soggetti esercenti arti e professioni (...), esclusi i casi di soggetti inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, non deve essere intesa in senso soggettivo, ma oggettivo, nel senso di esigere un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui. Tale organizzazione è riscontrabile ogni qualvolta il professionista si avvalga, in modo non occasionale, di lavoro altrui, o impieghi beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile per l'esercizio dell'attività, costituendo indice di tale eccedenza, fra l'altro, l'avvenuta deduzione dei relativi costi ai fini dell'Irpef o dell'Iva, ed incombendo al contribuente che agisce per il rimborso dell'imposta, indebitamente versata, l'onere di provare l'assenza delle predette condizioni.

Cassazione, sentenza 25196/2008

Il presupposto impositivo (valore aggiunto prodotto o VAP tassabile) esige un “*contesto organizzativo autonomo*” in funzione di “*struttura di supporto*” che sia in grado di realizzare un “*incremento potenziale*” alla produttività propria del lavoro personale, restando esclusi dal raggio di azione dell'IRAP solo quei fattori di produzione trascurabili e marginali che – secondo il comune sentire – appaiono incapaci di fornire un effettivo “*quid pluris*” al lavoratore autonomo.

Cassazione, sentenza 27959/2008

Il presupposto impositivo (...) esige un “*contesto organizzativo autonomo*” quale “*struttura di supporto*” (per esempio dipendenti, segretaria, collaboratori, studio personale attrezzato etc.) che sia in grado di realizzare un “*incremento potenziale*” alla produttività propria della “*auto organizzazione*” del lavoro personale, restando invece esclusi dal raggio di azione dell'IRAP quei fattori di produzione trascurabili e marginali che – secondo il comune sentire – appaiono incapaci di fornire un effettivo “*quid pluris*” al lavoratore autonomo – quali libri, cellulare, fax, mezzo personale di trasporto, computer, abitazione – studio etc. l'accertamento se l'esercente di arti e professioni si avvalga di mezzi personali e materiali, di che tipo e in quale misura (occasionale od abituale) al fine di individuare la sussistenza o meno del presupposto impositivo implica risoluzione di “*questione di mero fatto*” rimessa al giudice del merito e insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivata.

Sintesi della definizione di “autonoma organizzazione”

- minima autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del professionista;
- individua la capacità produttiva impersonale e aggiuntiva rispetto a quella del professionista;
- individua la struttura organizzativa “*esterna*”;
- rileva il complesso di fattori che per numero, importanza e valore economico creano il “*valore aggiunto*”.

Elementi che individuano l'autonoma organizzazione

- impiego di lavoro altrui (non occasionale);
- beni strumentali eccedenti la “normale indispensabilità”;
- struttura organizzata direttamente;
- assenza di utilizzo di capitale altrui.