

Professionisti con un solo collaboratore “generico” esclusi dall’IRAP

di Barbara Denora, 24 maggio 2016

¹ (Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 9451 del 10 maggio 2016)

Segnaliamo, anche per la rilevanza mediatica del tema, la ben nota sentenza n. 9451 resa dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che molto opportunamente precisa il presupposto impositivo dell’IRAP e, come ampiamente segnalato dalla stampa specializzata, apre la strada alla presentazione delle istanze di rimborso da parte di tutti quei lavoratori autonomi che finora hanno versato questo tributo perché avevano alle loro dipendenze un collaboratore con funzioni meramente “esecutive”.

Le Sezioni Unite, infatti, confermano il consolidato principio di diritto in base al quale l’esercizio delle attività di lavoro autonomo è escluso dall’applicazione dell’IRAP *“solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata”* di modo che è onere del contribuente *“che chieda il rimborso dell’imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell’assenza”* di attività autonomamente organizzata.

Tuttavia, i giudici di legittimità ritengono che tale principio debba essere meglio precisato: finora, infatti, in base alla costante giurisprudenza della Suprema Corte (cfr. per tutte Cass. n. 3676 del 16 febbraio 2007), il requisito dell’autonoma organizzazione è stato sempre riconosciuto allorché il contribuente:

- a) fosse, sotto qualsiasi forma, responsabile dell’organizzazione e non risultasse, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
- b) impiegasse beni strumentali eccedenti, secondo *l’id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività in assenza di organizzazione, oppure si avvallesse in modo non occasionale di lavoro altrui.

Ebbene, con la sentenza in commento, le Sezioni Unite riconoscono la necessità di fornire ulteriori *“precisazioni concernenti il fattore lavoro”*, in quanto il riconoscimento della rilevanza ai fini IRAP dei mezzi personali di cui l’esercente arti o professioni si avvale per lo svolgimento della propria attività dipende dalla circostanza che il *“lavoro altrui”* arrechi effettivamente un apporto significativo all’attività. In altri termini, *“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”* contemplata dall’art. 2 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Dunque, anche i mezzi personali devono essere *“eccedenti, secondo l’id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività in assenza di organizzazione”* mentre *“diversa incidenza assume 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”*.

Ne consegue che il principio di diritto deve essere precisato in quanto il requisito dell’autonoma organizzazione che integra il presupposto dell’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 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".

Tale soluzione interpretativa, infine, sottolineano le Sezioni Unite, vale *"tanto per il professionista che per l'esercente l'arte, come, più in generale, per il lavoratore autonomo ovvero per le figure "di confine" individuate nel corso degli anni dalla giurisprudenza di questa Corte"*.

Sembra ipotizzabile, quindi, che questa conclusione possa in qualche modo condurre al graduale superamento del precedente orientamento espresso dalle Sezioni Unite con le sentenze n. 7291 del 13 aprile 2016 e n. 7371 del 14 aprile 2016, con le quali la Suprema Corte ha negato alle associazioni tra artisti e professionisti e alle società semplici la possibilità di provare l'assenza dell'autonoma organizzazione, ritenendo che l'esercizio dell'attività in forma "associata" determini *ex lege* l'integrazione del presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Più in generale, però, occorre evidenziare che questa sentenza conferma il consolidato *trend* giurisprudenziale – cui si conformano anche i più recenti orientamenti normativi – volto ad abbandonare la visione "qualitativa" del concetto di organizzazione cui il presupposto dell'IRAP si riferisce. In realtà, la giurisprudenza di legittimità sembra essere approdata ad un'interpretazione che potremmo definire "quantitativa" del fenomeno: anche quest'ultima sentenza infatti – soprattutto laddove attribuisce rilevanza all'unico collaboratore "generico" assunto a tempo pieno e spinge l'interprete ad interrogarsi se le medesime conclusioni circa l'esclusione dal tributo valgano o meno anche per i professionisti con più collaboratori "generici" *part time* – distingue due categorie di contribuenti: lavoratori autonomi e piccoli imprenditori – in relazione ai quali è possibile argomentare l'esclusione dall'IRAP in quanto considerati soggetti, di norma, "poco organizzati" e che impiegano in misura minima beni strumentali e lavoro altrui – ed imprenditori *tout court*, soggetti passivi IRAP *ex lege*, che realizzano sempre il presupposto del tributo perché per natura organizzati (in tema si veda, anche per gli ulteriori riferimenti bibliografici, A. FANTOZZI - F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014, 394).

Al di là di questa generale considerazione, tuttavia, resta evidente lo scarto fra la definizione del presupposto del tributo sottesa all'originario disegno legislativo e quella effettivamente percepita nell'esperienza concreta quale si è anche conformata per effetto di una serie di interventi giurisprudenziali.