

L'Irap e le diverse categorie di contribuenti.

L'Irap.

L'Irap, (Imposta Regionale sulle Attività Produttive), introdotta e disciplinata dal D. Lgs. 15 dicembre 1997, n.446 è un'imposta:

- locale, in quanto è applicabile alle attività produttive esercitate nel territorio di ciascuna Regione, alla quale in gran parte è riservato il gettito della stessa (art. 15 D. Lgs. n. 446/1997: *<<L'imposta è dovuta alla regione nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato>>*);
- reale, in quanto prende in esame non il soggetto di imposta ma le tipologie di attività esercitate dallo stesso, produttive di capacità contributiva (art. 1, comma 2, D. Lgs. n.446/1997: *<<L'imposta ha carattere reale e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi>>*);
- indeducibile dalla base imponibile delle imposte sui redditi per tutti i soggetti d'imposta (art. 1, comma 2, D. Lgs. n.446/1997: *<<L'imposta ha carattere reale e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi>>*).

Il presupposto dell'Irap.

In forza dell'art. 2 del D. Lgs. n. 446/1997 il **presupposto impositivo dell'Irap** è individuato nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Pertanto, a differenza di altri tributi, il presupposto dell'imposta non è fondato su una capacità contributiva, ma sulla semplice presenza di un'attività "autonomamente organizzata" diretta a produrre o scambiare beni, ovvero a produrre e prestare servizi, in modo abituale.

Di conseguenza, i requisiti, ritenuti essenziali da parte del legislatore nel definire il presupposto dell'imposta, sono:

- l'abitudine: l'esercizio dell'attività deve essere svolto con regolarità, stabilità e sistematicità;
- l'autonoma organizzazione: l'attività deve essere posta in essere impiegando dei fattori che, sapientemente organizzati tra loro, riescano a far pervenire a un valore aggiunto, ossia, a un *quid pluris* che, per quanto minimo, è soggetto a imposta.

Si fa presente che la legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di Stabilità 2016), ha introdotto con l'art. 1, comma 125, all'interno dell'art. 2 del D. Lgs. n. 446/1997, il comma 1-bis, in base al quale *<<Non sussiste autonoma organizzazione ai fini dell'imposta nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione*

all'interno di tali strutture, laddove gli stessi percepiscano per l'attività svolta presso le medesime strutture più del 75 per cento del proprio reddito complessivo. Sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività svolta. L'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio sanitario nazionale>>.

A parte quanto previsto per i medici, la definizione dei criteri oggettivi, siano essi quantitativi o qualitativi, relativi ad altri professionisti o imprenditori non ha ancora visto la luce.

Anzi, il legislatore non ha dato attuazione all'art. 11 della legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale il governo tra l'altro era stato delegato a emanare norme volte a <<*chiarire la definizione dei criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, ai fini della non assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive*>>.

Così, in assenza di interventi legislativi, la giurisprudenza ha delineato il concetto di "autonoma organizzazione".

La Corte di Cassazione, con orientamento consolidato sin dalle sentenze del 2007 (cfr. Cass., del 16 febbraio 2007, n. 3672, 3673, 3674, 3675, 3676, 3677, 3678, 3679 e 3680) e poi a Sezioni Unite con sentenze del 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110 e 12111 e recentissimamente con la sentenza, sempre a Sezioni Unite, del 10 maggio 2016, n. 9451 ha chiarito che il requisito dell'**autonoma organizzazione**, rilevante ai fini Irap, <<*il cui accertamento spetta al giudice del 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 che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria, ovvero meramente esecutive*>>.

Dall'immensa mole delle decisioni della Suprema Corte emergono principi generali e direttive per le corti territoriali al fine di individuare, caso per caso, le ipotesi nelle quali possa individuarsi la presenza di autonoma organizzazione con conseguente debenza del tributo.

Si riportano alcuni orientamenti giurisprudenziali suddivisi per categorie di contribuenti.

<p>Agente di commercio</p> <p>Cassazione 6 maggio 2016 n. 9155</p>	<p>Secondo la univoca giurisprudenza di questo giudice di legittimità (v. per tutte su n. 12108 del 2009), a norma del combinato disposto del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, primo periodo e art. 3, comma 1, lett. c), l'esercente l'attività di agente di commercio di cui alla L. 9 maggio 1985, n. 204, art. 1, è escluso dall'applicazione dell'Irap qualora non svolga attività autonomamente organizzata, configurandosi quest'ultima quando il contribuente: 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 <i>l'id quod plerumque accidit</i>, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.</p>
<p>Professionista - Sindaco di società</p> <p>Cassazione 20 novembre 2012 n. 20386</p>	<p>I compensi che il libero professionista, "partner" di un'associazione professionale, percepisce quale sindaco di una società, benché elevati, non possono ritenersi automaticamente conseguiti attraverso la struttura associativa. È, infatti, ben possibile ipotizzare che il professionista abbia percepito redditi - anche considerevoli - utilizzando le strutture di pertinenza della società sindacata.</p> <p>I redditi conseguiti dal professionista anche di notevole entità non sono sufficienti da soli a provare il requisito dell'"autonoma organizzazione" ex art. 2, D. Lgs. n. 446/1997. Non vi è, infatti, una necessaria corrispondenza tra elevati compensi derivanti dall'attività di sindaco di società e rilevante struttura organizzativa utilizzata dal professionista.</p>
<p>Professionista - Sindaco- Amministratore - Revisore</p> <p>Cassazione 3 marzo 2016 n. 4246</p>	<p>I compensi percepiti da un dottore commercialista derivanti dagli uffici di amministratore, revisore e sindaco di società non sono soggetti ad IRAP se tali funzioni risultano esercitate mediante lo svolgimento di una attività personale, diretta e priva di particolari mezzi e collaboratori.</p>
<p>Professionista – Albo professionale</p>	<p>L'iscrizione all'albo professionale non è sufficiente all'assoggettabilità</p>

Cassazione 5 marzo 2014, n. 5067	all'imposta.
<p>Professionista - Studio</p> <p>Cassazione 5 marzo 2007 n. 8166, 26 giugno 2009 n. 15110, 31 agosto 2009 n. 18973</p>	<p>L'autonoma organizzazione sussiste qualora il professionista disponga di uno studio attrezzato.</p> <p>Irrilevante risulta l'esercizio dell'attività presso lo studio ubicato nella propria abitazione, con libreria, telefax e sistema di videoscrittura.</p> <p>Non ricorre il requisito della "autonoma organizzazione", richiesto per l'applicazione dell'IRAP, nell'ipotesi in cui il ricorrente svolga un'attività di lavoro autonomo usufruendo di una stanza e di un computer concessi in comodato dal padre nell'ambito del proprio studio professionale, giacché nella fattispecie egli non è il responsabile dell'organizzazione, ma è inserito in una struttura riferibile ad altrui responsabilità ed interesse.</p>
<p>Professionista - Compensi a terzi</p> <p>Cassazione 15 gennaio 2016 n. 573</p>	<p>Con specifico riferimento all'attività svolta da un avvocato la sporadicità ed esiguità delle spese sostenute per lavoro dipendente e per collaborazioni di terzi, nonché l'esiguità degli ammortamenti dei beni strumentali oltre a quella di tutte le altre spese sostenute, inducono a ritenere che il legale abbia esercitato la propria attività professionale senza "organizzazione di capitali o lavoro altrui".</p>
<p>Studio associato</p> <p>Cassazione Sez. Un. 14 aprile 2016 n. 7371</p>	<p>L'esercizio di professioni in forma societaria costituisce "ex lege" presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, questa essendo implicita nella forma di esercizio dell'attività.</p>
<p>Medico convenzionato con un'Azienda Sanitaria Locale</p> <p>Cassazione 27 gennaio 2015 n. 1542</p>	<p>Il medico è soggetto ad imposizione se possiede autonoma organizzazione (beni strumentali e collaboratori) finalizzata all'incremento del numero dei pazienti (e quindi di reddito), ovvero alla garanzia, attraverso il miglior servizio reso ai pazienti, della fidelizzazione dei medesimi.</p>

<p>Medico – Beni Strumentali</p> <p>Cassazione 25 luglio 2013 n. 18108</p>	<p>Non si integra mai in automatico il presupposto impositivo Irap semplicemente dal possesso di beni strumentali di ingente costo, bensì bisogna sempre analizzare, caso per caso, quanto essenziale sia alla professione un bene o un servizio, pur se di importante valore economico.</p>
<p>Medico – Membro Consiglio di Amministrazione</p> <p>Cassazione 17 ottobre 2014 n. 21978</p>	<p>Il requisito dell'autonoma organizzazione previsto ai fini dell'assoggettamento ad imposta non è automaticamente integrato qualora il lavoratore autonomo rivesta anche la carica di membro del consiglio di amministrazione dell'ente presso il quale esercita la sua attività di libero professionista. Tale incarico, infatti, non necessariamente conferisce la facoltà al professionista di organizzare in piena autonomia non solo il proprio lavoro, ma anche quello dell'ente che lo supporta, integrando così il requisito dell'autonoma organizzazione.</p>
<p>Medico convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale</p> <p>Cassazione 27 gennaio 2016 n. 1472</p>	<p>L'entità elevata del reddito prodotto non rileva se il medico esercita l'attività senza avvalersi di collaboratori ed utilizzando un'autovettura e beni strumentali non significativi.</p>
<p>Piccolo imprenditore (artigiano - tassista - coltivatore diretto)</p> <p>Cassazione 13 ottobre 2010 n. 21124</p>	<p>L'esercizio dell'attività di piccolo imprenditore è escluso dall'applicazione dell'Irap qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata.</p>

<p>Impresa familiare</p> <p>Cassazione 17 giugno 2016 n. 12616</p>	<p>Deve ritenersi soggetto all'imposta IRAP l'imprenditore commerciale, titolare di un'impresa familiare (non i familiari collaboratori), afferendo l'Irap "non al reddito o al patrimonio in sé, ma allo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi" ed integrando la collaborazione dei partecipanti quel <i>quid pluris</i> dotato di attitudine a produrre una ricchezza ulteriore, o valore aggiunto, rispetto a quella conseguibile con il solo apporto lavorativo personale del titolare.</p>
<p>Attore professionista - Agente</p> <p>Cassazione 4 dicembre 2015 n. 24788</p>	<p>Non è sufficiente per desumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione il solo fatto che l'esercente si avvalga di un agente e/o, per contratto, di una società organizzatrice di spettacoli, dovendosi estendere l'accertamento alla natura, ossia alla struttura e alla funzione, dei due rapporti giuridici.</p>

Lecce, 15 luglio 2016

Avv. Maurizio Villani

Avv. Idalisa Lamorgese

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it