



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

**2**  
2016

## **Il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini dell'assoggettività all'IRAP nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione**

*di Carlo Magri*

*Dottore di ricerca in "Istituzioni e politiche ambientali, finanziarie e tributarie"  
Università degli Studi di Napoli "Federico II"*

L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) è stata istituita dal decreto legislativo n.446/1997 al fine di sostituire l'ILOR, la c.d. tassa sulla salute ed altri gravami, ed ha rappresentato un'imposta di tipo nuovo avendo come presupposto – a differenza di quelle tradizionali il cui presupposto è rappresentato dal reddito o dal patrimonio – lo svolgimento di un'attività (economica o no), autonomamente organizzata per la produzione di beni o servizi, vale a dire, in altre parole, lo svolgimento con autonoma organizzazione di un'attività imprenditoriale, di un'attività artistica o professionale, o di una attività amministrativa, ed i cui soggetti passivi vanno individuati, pertanto, negli imprenditori, nei lavoratori autonomi e nelle pubbliche amministrazioni.

L'IRAP è stata ideata come strumento capace di attribuire alle Regioni un grado molto ampio di autonomia tributaria, sia per l'entità del suo gettito, sia per la previsione di attribuirne, come pare sia stato prospettato con la Legge finanziaria per il 2008, la gestione alle Regioni stesse. Per il contribuente essa si presenta come un tributo "statale", spettando all'Amministrazione finanziaria dello Stato sia la potestà di accertarla sia quella di riscuoterla, così rappresentando, in definitiva, un credito fiscale dello Stato.

L'IRAP ha, nella realtà dei fatti, ed al di là della sua qualificazione tecnica, da sempre alimentato oltre che un rilevante dibattito scientifico anche un cospicuo contenzioso tributario per diversi motivi.

Infatti, in primo luogo, si è dubitato della sua compatibilità con la c.d. *VI Direttiva IVA*; secondo la Commissione tributaria provinciale di Cremona che ha investito della questione la Corte di giustizia delle Comunità europee (causa C-475/2003), l'IRAP sarebbe, infatti, una sorta di "IVA mascherata" e, come tale, in contrasto con il divieto stabilito dall'articolo 33 della citata Direttiva CEE di introdurre ulteriori imposte sulla cifra d'affari oltre all'IVA medesima.

La Corte di giustizia ha dichiarato con sentenza nel 2006 che l'IRAP non è, in realtà, equiparabile all'IVA e dunque ben può coesistere nell'ordinamento nazionale in quanto essa non è proporzionale al prezzo dei beni o dei servizi forniti e non è strutturata in modo da essere posta a carico del consumatore finale nel modo tipico dell'IVA.

In secondo luogo, si è a lungo dibattuto sia in dottrina che in giurisprudenza sulla natura *“erariale”* o *“regionale”* dell'IRAP.

Dopo la riforma del Titolo V seconda parte della Costituzione, infatti, molte regioni ed alcuni autori avevano ricondotto l'IRAP alla categoria dei “tributi regionali propri”, ricavando tale qualificazione dal comma 2 del novellato articolo 119 della Costituzione, e ponendo a fondamento di tale tesi sia argomenti di natura letterale, connessi all'interpretazione sistematica dello stesso articolo 119 e dell'articolo 117 della Costituzione e, più in generale, sulla affermata dilatazione dell'autonomia tributaria regionale nel nuovo quadro costituzionale, sia su considerazioni che tendevano ad evidenziare la titolarità, in capo alle Regioni, oltre che dell'intero gettito del tributo, anche di poteri di gestione dell'imposta.

Questa ricostruzione è stata bocciata dalla Corte di Cassazione la quale, a partire dalla sentenza n.296/2003, ha ravvisato nell'IRAP un “tributo proprio dello stato”, riconducendo la relativa disciplina normativa alla legislazione statale esclusiva in materia di “sistema tributario e contabile dello stato”, ex articolo 117, comma 2, lettera e), della Costituzione, facendo venir meno, quindi, ogni dubbio di costituzionalità sulla delega per la riforma fiscale (L. n.80/2003) che prevede la graduale soppressione dell'IRAP da parte del Governo.

La sentenza in esame è importante in quanto parte della dottrina aveva, invece, ritenuto che l'IRAP dovesse essere qualificata come tributo proprio regionale ai sensi del comma 3 del nuovo articolo 119 della Costituzione, giungendo, appunto, anche a sostenere l'incostituzionalità della delega contenuta nella Legge n.80/2003.

A fondamento della citata tesi vi era la considerazione che in passato la giurisprudenza costituzionale avrebbe compreso tra i tributi propri delle regioni quei tributi il cui gettito è ad esse integralmente devoluto, e che pertanto, anche prima ed indipendentemente dalla riforma del titolo V della Costituzione, l'IRAP dovesse

essere annoverata tra i tributi propri regionali. Pertanto, alla luce dell'ampliamento dei poteri attribuiti alle regioni sui tributi propri, lo Stato avrebbe perso il potere di disciplinare l'IRAP.

La Corte di Cassazione nella citata sentenza n.296/2003 ha precisato, e poi confermato anche con successive pronunce (sentenze n.297/2003, n.311/2003, n.241/2004 e n.37/2004), che la circostanza che l'imposta fosse stata istituita con legge statale e che alle regioni a statuto ordinario fossero state attribuite competenze di carattere solo "attuativo", rende evidente che l'imposta stessa, nonostante la sua denominazione, non può considerarsi "tributo proprio della regione" nel senso in cui tale espressione è adoperata dal novellato articolo 119 della Costituzione.

A tal proposito va precisato, infatti, che la qualificazione dell'IRAP come tributo proprio delle regioni operata dalla legge e dalla stessa Corte nella sentenza n.138/1999 va inserita nel quadro della originaria ed allora vigente formulazione dell'articolo 119 della Costituzione, il quale limitava fortemente l'autonomia tributaria regionale. Pertanto, solo in quel contesto di forte centralizzazione dei poteri impositivi, l'IRAP poteva essere considerata un tributo regionale proprio.

Viceversa, alla luce del nuovo assetto costituzionale, la nozione di tributo proprio regionale ha assunto un significato profondamente diverso, configurandosi come autentica espressione dell'autonomia tributaria delle regioni e, come tale, dovendo essere circoscritta *"ai soli tributi istituiti dalle Regioni con legge propria, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale"*.

In definitiva, quindi, la disciplina sostanziale dell'IRAP rientra tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'articolo 117, comma 2, lettera e) della Costituzione.

L'IRAP, pertanto, può essere qualificato come tributo regionale solo nel senso di *"attribuito"* alle regioni, ma non rientra nella gamma di quei tributi regionali "propri" in senso stretto, essendo qualificabili come tali solo quelli istituiti con legge regionale.

Infine, essa ha spesso sollevato forti dubbi di costituzionalità, solo parzialmente fugati dalla sentenza della Cassazione n.156/2001, per la presunta violazione, da parte delle norme del citato decreto legislativo relative all'individuazione del

*presupposto dell'imposta ed alla determinazione della base imponibile*, dei principi di eguaglianza e capacità contributiva sanciti dagli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Dal punto di vista sostanziale l'individuazione del presupposto impositivo del tributo in questione è stata oggetto di un acceso dibattito in dottrina ed in giurisprudenza, in relazione alla affermata insussistenza del medesimo tutte le volte in cui si fosse in presenza di una attività *"non autonomamente organizzata"*.

Infatti, principio di diritto comune a tutte le sentenze "IRAP - professionisti" è quello secondo cui l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce presupposto dell'IRAP qualora, o meglio solo qualora, si tratti di attività autonomamente organizzata, la quale sussisterebbe tutte le volte in cui il contribuente sia, sotto qualsiasi forma, il "responsabile" dell'organizzazione e non sia, quindi, dipendente da altri, e quando impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo l'*"id quod plerumque accidit"*, costituiscono il "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività, anche in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. In negativo ciò determinerebbe *l'inapplicabilità dell'imposta laddove il contribuente si avvallesse di mezzi personali e materiali non eccedenti quella soglia, e costituenti mero ausilio della sua attività abituale ed autonoma*.

La Corte di Cassazione, criticando sia la tesi *"massimalista"* dell'amministrazione finanziaria (secondo la quale andrebbero assoggettati ad IRAP tutti i titolari di partita IVA in quanto esercenti attività di lavoro abituale), sia la tesi *"minimalista"* dei contribuenti (proponente un generalizzato esonero dall'IRAP per tutte le categorie professionali "protette", dotate di organizzazione o meno, in considerazione della insostituibilità della figura del professionista e del suo *"intuitus personae"*), ha aderito alla tesi *"intermedia"*, in quanto più aderente al dettato costituzionale, secondo la quale il presupposto impositivo dell'IRAP deve essere ravvisato in quella maggiore capacità produttiva, derivante da una struttura organizzativa che vada ad aggiungersi ai mezzi indispensabili all'esercizio della professione stessa, e che sia in grado di realizzare un *"incremento potenziale" alla produttività* insita nella "auto organizzazione" del lavoro personale. *In definitiva, quindi, ai fini della sussistenza del presupposto applicativo dell'IRAP basterebbe*

*l'esistenza di un apparato sostanzialmente non influente, cioè l'esistenza di un "quid pluris" che secondo il comune sentire sia idoneo a fornire un apprezzabile apporto al professionista.*

Tale orientamento è stato recentemente ribadito appunto nella sentenza n.13810/2007, nella quale la Corte ha, appunto, affermato che lo svolgimento di una libera professione, come quella di medico, avvocato, commercialista, ragioniere, geometra, consulente, etc., si collocherebbe al di fuori dell'area di applicazione dell'IRAP a condizione che *il professionista operi con un minimo di mezzi materiali e senza l'ausilio di dipendenti, collaboratori e procuratori di ogni tipo, esterni od interni e consistenti beni strumentali.*

Ritiene la Corte che sia quest'ultimo l'indirizzo che più si attaglia alla *ratio* impositiva alla luce del ricordato intervento costituzionale. Va, quindi, condivisa tale ultima tesi che legittima l'imposizione solo a cospetto di una struttura organizzativa "esterna" del lavoro autonomo e cioè quel complesso di fattori dei quali il professionista si avvale e che per numero, importanza e valore economico sono suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo *know-how*.

Conclusivamente, secondo la Corte, è *il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista nelle incombenze ordinarie ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale.*

*Il tributo, in altre parole, colpisce una capacità produttiva "impersonale ed aggiuntiva" rispetto a quella propria del professionista perché, se è innegabile che l'esercente una professione intellettuale concepisce il proprio lavoro con il contributo determinante della propria cultura e preparazione professionale, producendo in tal modo la maggior parte del reddito di lavoro autonomo, è altresì vero che quel reddito complessivo spesso scaturisce anche dalla parte aggiuntiva di profitto che deriva dal lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto etc.*

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 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).

Il giudice del merito può ricercare i dati di riscontro del presupposto impositivo attraverso l'auto dichiarazione del contribuente ovvero la certificazione dell'anagrafe tributaria in possesso dell'amministrazione finanziaria. Si tratta di regola empirica che facilita l'onere probatorio in un processo caratterizzato da limitazioni istruttorie, quale quello tributario, sostanzialmente incentrato sulle produzioni documentali, fermo restando, comunque, che graverà sul contribuente che proponga domanda di ripetizione di indebito (contro il silenzio-rifiuto o il diniego espresso di rimborso) dimostrare il fatto costitutivo della sua pretesa, cioè la mancanza della causa (autonoma organizzazione) che giustifica il prelievo fiscale.

Di conseguenza, laddove non sia segnalata la presenza di dipendenti e/o collaboratori o l'impiego di beni strumentali ulteriori rispetto a quelli indispensabili alla professione e di normale corredo del lavoratore autonomo, la Commissione adita potrà ricavare un quadro affidabile di esercizio della professione che, secondo una valutazione di natura non soltanto logica ma anche socio-economica, induca a riscontrare l'assenza di una "organizzazione produttiva" tassabile ai fini IRAP.

Ed invero, una parte della giurisprudenza avallando l'orientamento da sempre sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, ha chiarito che la mera presenza di un solo dipendente part-time o addetto a mansioni generiche determinerebbe automaticamente l'assoggettamento all'imposta, senza che abbia alcun rilievo il tipo di attività svolta dal lavoratore.

Secondo tale interpretazione, l'autonoma organizzazione sussisterebbe sempre in presenza dell'impiego di un dipendente, posto che l'utilizzo di un bene o di una persona rende più agevole lo svolgimento di qualsivoglia attività, anche quando esso non incide minimamente sulla reale capacità produttiva del contribuente.

Tale orientamento, tuttavia, è stato di recente stato disatteso da una recente

pronuncia delle Sezioni Unite della Suprema Corte che hanno chiarito che ai fini della sussistenza del presupposto passivo al tributo in esame non rileva la presenza o meno del dipendente, bensì l'attitudine del lavoro svolto da quest'ultimo a potenziare l'attività produttiva.

In particolare, con la sentenza n.9451/2016, le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno chiarito che il professionista, l'artista o l'imprenditore individuale che impiega un solo collaboratore con mansioni di segreteria o meramente esecutive non è soggetto passivo IRAP; detta sentenza si esprime nei termini che seguono: "Queste Sezioni unite, con riguardo al requisito dell'autonoma organizzazione nel presupposto dell'IRAP, condividono i principi e, più complessivamente, l'impianto ricostruttivo fornito allora con la sentenza capofila dell'orientamento maturato nel 2007 nella sezione tributaria, della quale si è dato conto *supra*, e tuttavia ritengono che essi meritino, più che una rivalutazione, delle precisazioni concernenti il fattore lavoro.

Se fra "gli elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità necessarie", accanto ai beni strumentali vi sono i mezzi "personali" di cui egli può avvalersi per lo svolgimento dell'attività, perché questi davvero rechino ad essa un apporto significativo 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", di cui fa discorso l'art. 2 del D.Lgs. n.446 del 1997, e ciò vale tanto per il professionista che per l'esercente l'arte, corre, più in generale, per il lavoratore autonomo ovvero per le figure "di confine" individuate nel corso degli anni dalla giurisprudenza di questa Corte. È infatti in tali casi che può parlarsi, per usare l'espressione del giudice delle leggi, di "valore aggiunto" o, per dirla con le pronunce della sezione tributaria del 2007, di "quel qualcosa in più".

Diversa incidenza assume perciò 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.

Lo stesso limite segnato in relazione ai beni strumentali – "eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in

assenza di organizzazione” – non può che valere, armonicamente, per il fattore lavoro, la cui soglia minimale si arresta all’impiego di un collaboratore.

Va pertanto enunciato il seguente principio di diritto: “con riguardo al presupposto dell’IRAP, il requisito dell’autonoma organizzazione – previsto dall’art. 2 del D.Lgs. 15 settembre 1997, n.446 – il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorrere 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”.

In altre parole, la Suprema Corte ha chiarito che l’impiego non occasionale di lavoro altrui non può considerarsi di per sé integrativo del requisito dell’autonoma organizzazione, dovendosi indagare, nel singolo caso, se è presente quel qualcosa in più che concretizza l’elemento organizzativo consentendo al contribuente di accrescere il proprio reddito tramite un apporto di lavoro che non si esaurisca in attività di segreteria o attività meramente esecutive.

Ne consegue che il diritto al rimborso deve essere riconosciuto al contribuente che dimostri di non essere in possesso dei requisiti che caratterizzano l’autonoma organizzazione, vale a dire l’assenza di tutti quegli elementi che rechino al lavoro dell’interessato un apporto significativo, ovvero incidano sulla potenzialità del lavoro del contribuente in misura tale da garantire quel “qualcosa in più” rispetto all’attività del contribuente.

La sentenza in esame tratta il caso di un professionista ma si estende espressamente anche ai piccoli imprenditori, quali ad esempio agenti di commercio, promotori e artigiani, considerati quali “lavoratori autonomi” ed equiparati, ai fini IRAP, ai professionisti.

In conclusione, per stabilire se sussista o meno il requisito dell’autonoma organizzazione in capo al lavoratore autonomo che si avvale di un solo

collaboratore, si dovrà indagare sulla qualità della prestazione svolta da quest'ultimo in base alle mansioni effettivamente esercitate o risultanti dal contratto.

In pratica, ai fini dell'assoggettamento del contribuente al tributo regionale, dovranno sussistere uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità, in modo da porre il professionista in una condizione più favorevole di quella in cui si sarebbe trovato senza di esso.

### **Bibliografia essenziale**

CEPPELLINI P., LUGANO R., RIZZARDI R., *Guida all'Irap: regole per l'applicazione, principi contabili e conto economico, determinazione della base imponibile, dichiarazioni*, in *Il sole 24 ore libri*, 2000.

PARISI P., *Irap: imposta regionale sulle attività produttive*, in *Seac*, 1998.

BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. Trib.*, n.1, 2002.

BATISTONI FERRARA, *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, pp. 1-95.

FALSITTA, *L'IRAP e il trattamento fiscale del lavoro*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, pp. 1-103.

GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. Trib.*, 1998.

PORCARO, *Irap e attività svolte in assenza di organizzazione*, in *Rass. Trib.*, 2002.

ROSSI, *Irap e lavoratori autonomi sprovvisti di autonoma organizzazione: necessità di un intervento legislativo*, in *Il Fisco*, 2001.

SANTARELLI, *Irap-Ordini, rebus da risolvere*, in *Il Sole 24 Ore*, maggio 2002.

PERRONE CAPANO R., *Ridare voce ai cittadini e sostanza alla democrazia, oltre la crisi dello stato fiscale*, in *Innovazione e Diritto*, 2012, 4.

PERRONE CAPANO R., *Crisi delle istituzioni ed aumento dell'imposizione, in assenza della politica tributaria, soffocano la ripresa ed espongono l'Italia agli attacchi della speculazione finanziaria*, in *Innovazione e diritto*, 2011, 5, pp. 3 e ss..

PERRONE CAPANO R., *La rinuncia a riformare il sistema tributario, sottovalutando nella crisi, per accelerare l'avvio del federalismo fiscale ha amplificato gli effetti della recessione e ora condiziona la ripresa frenandola*, in *Innovazione e Diritto*, 5, 2010, pp. 1-97.

PETRANGELI P., *Lo sconto Irap "a forfait" per le imposte sul reddito*, in *Corr. Trib.*, 2009, 2, pp. 91-97.

PEVERINI L., *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, pp. 449-517.

AMATUCCI A., *L'autonoma organizzazione professionale ai fini dell'Irap e la discriminazione qualitativa dei redditi: dubbi di legittimità costituzionale*, in *Innovazione e diritto*, 2007, 2, pp. 87 e ss..

AMATUCCI F., *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2010.

AMATUCCI F., *Caso Irap e sovranità tributaria della Corte di giustizia nell'individuazione dei limiti temporali delle sentenze di incompatibilità comunitaria*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005, 5, pp. 757 e ss..

ODOARDI F., *Esclusa l'Irap per i piccoli imprenditori: spunti per una nuova lettura del presupposto impositivo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, pp. 91-104.

PERRONE CAPANO R., *Una bussola nel labirinto dell'Irap, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, in *Rass. Trib.*, 2006, pp. 1231-1263.

COLLI VIGNARELLI A., *Presupposto dell'Irap: il cerchio si chiude*, in *Boll. Trib.*, 2011, 4, pp. 247-249.

### **Sitografia essenziale**

[www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)

[www.diritto.it](http://www.diritto.it)

[www.altalex.com](http://www.altalex.com)

[www.fiscoetasse.com](http://www.fiscoetasse.com)

[www.ilsole24ore.com](http://www.ilsole24ore.com)