

IRAP tra professionista semplice e professionista-imprenditore

Comm. Trib. Reg. Lombardia – Milano, sez. XIII, sentenza 22 giugno 2016 (Pres. Izzi, est. Buffone)

Irap – Requisito della autonoma organizzazione – Professioni intellettuali – Requisiti

Con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione – previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 496 - 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 (Cass. Civ., Sez. Un., sentenza 10 maggio 2016 n. 9451). Deroga all'esigenza di accertamento giudiziale, l'esercizio di professioni in forma societaria che 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 (Cass. civ., Sez. Un., sentenza 14 aprile 2016 n. 7371, Pres. Rovelli, rel. Greco).

(Massima a cura di Giuseppe Buffone – Riproduzione riservata)

In fatto

..., nato a in, in data ..., ha presentato tre distinte istanze di rimborso IRAP presso l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, sede territoriale di ...: istanza per l'anno 2001, istanza per l'anno 2002, istanza per l'anno 2003. A fronte del silenzio serbato dall'Agenzia richiesta, il ricorrente ha proposto tre distinti ricorsi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Lodi, riuniti dal giudice adito al fine di definire le doglianze con la medesima sentenza. Nei suoi scritti introduttivi dei procedimenti, il ricorrente ha dedotto: di svolgere attività di impresa in qualità di libero professionista (dottore commercialista) sin dal 1996; di avere versato importi IRAP per gli anni di imposta 2001, 2002, 2003 e di averli richiesti a fronte dell'assenza di autonoma organizzazione giustificante i versamenti stessi (per il 2003: euro 2.944,78; per il 2002: euro 2.383,69; per il 2001: euro 2.675,46). L'Agenzia delle Entrate ha resistito alle domande, costituendosi in data 6 febbraio 2015, e presentando difese in data 18 marzo 2015.

La Commissione Tributaria Provinciale di Lodi, sezione 2, con sentenza n. 130/2015, depositata in data 15 giugno 2015, ha accolto i ricorsi e ordinato all'Agenzia resistente di procedere ai rimborsi; ha condannato

l'Agenzia alle spese processuali per euro 2000. Il Collegio di primo grado ha sorretto la decisione sulla scorta dei seguenti argomenti motivazionali: 1) l'ufficio non ha prodotto prove ritenute idonee e sufficienti per dimostrare l'esistenza dei presupposti per l'applicabilità dell'IRAP ai redditi prodotti dal ricorrente nei tre anni di imposta interessati; 2) l'entità dei ricavi non prova da sola la sussistenza di una autonoma organizzazione ex art. 2 dlgs. 446/2997, in difetto di ulteriori elementi rilevanti; 3) il ricorrente aveva già presentato istanza di rimborso per gli anni dal 2009 al 2012 e l'Ufficio erariale aveva accolto le relative istanze.

Con ricorso depositato in data 21 dicembre 2015, l'Agenzia delle Entrate, direzione di Lodi, ha spiegato appello avverso la sentenza della Commissione n. 130 del 2015. A sostegno della tassabilità IRAP l'Ufficio erariale ha segnalato: 1) compensi elevati per circa 148 milioni di ex lire nel 200; 85 milioni circa nel 2002; 83 milioni circa nel 2003; 2) l'essere il ... socio della società di Servizi ... s.r.l. che svolge attività di ...; 3) l'aver il contribuente una unità locale a disposizioni; 4) la presenza di elementi e/o collaboratori non occasionali; 5) il riferimento a indirizzi professionali *web* che mettono in risalto la collaborazione con il dottore commercialista L'Agenzia ha anche appellato il capo delle spese di primo grado.

Diritto

Va premesso che non sussiste contestazione in merito ai versamenti fatti dal Longari e al loro ammontare. La questione dibattuta in primo grado e riproposta in sede di gravame è invero solo giuridica: la sussistenza o meno, in capo al contribuente, dei presupposti per essere ritenuto soggetto passivo dell'imposta IRAP.

[1]. IRAP, "professionista semplice" e "professionista imprenditore"

La soluzione della controversia impone una premessa in merito alle questioni giuridiche rilevanti. L'Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), come noto, è stata istituita con il decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446. Si tratta di un tributo che ha carattere reale e, conseguentemente, colpisce la ricchezza in quanto tale, senza tener conto delle condizioni personali del contribuente come invece avviene per l'imposta personale. È un'imposta di competenza regionale che, nella sua applicazione più comune, colpisce il valore della produzione netta delle imprese ossia in termini generali il reddito prodotto al lordo dei costi per il personale e degli oneri e dei proventi di natura finanziaria. Il presupposto d'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi (art. 2 comma I dlgs. 446 del 1997, come risultante a seguito della modifica apportata dal d.lgs. 137 del 1998 che ha aggiunto l'inciso «autonomamente organizzata»). La riscrittura mediante addizione normativa, ad opera del legislatore del 1998, non ha carattere meramente formale giacché per suo tramite si è inteso identificare come soggetta a imposta quella sola attività nella quale è coinvolta una capacità produttiva "*impersonale ed aggiuntiva*" rispetto a quella propria del "*professionista*" (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale) così che si esclude che possa essere colpito un mero "reddito", e si garantisce che sia colpito un reddito che contenga

una parte aggiuntiva di profitto ("*imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate*" secondo la definizione datane da Corte Costituzionale n. 156/2001), derivante da una struttura organizzativa "esterna", cioè da "*un complesso di fattori che, per numero, importanza e valore economico, siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al know-how del professionista*", in termini tali che è "*il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista... ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale*" (in questi termini Cass. civ., sez. V, sentenza 28 agosto 2013 n. 19769). Le parole "autonoma organizzazione" non costituiscono, dunque, soltanto un chiarimento ed una specificazione del requisito della "abitudine" ma integrano in modo sostanziale un elemento strutturale del presupposto dell'imposta. In particolare, il requisito dell'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente che eserciti attività di lavoro autonomo: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione senza essere inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo "*l'id quod plerumque accidit*", costituiscono, nell'attualità, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. E onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell'assenza di tali condizioni (cfr. Cass. SS.UU. n.ri 12108 e 1211 del 2011; e, di recente, n. 18749/2014). Alla luce di queste importanti delucidazioni, va quindi letto l'art. 3 del dlgs. 446 del 1997, dove sono identificati i destinatari della tassazione. In particolare, il soggetto passivo dell'IRAP non è il "professionista semplice" ma il "professionista imprenditore", secondo l'efficace distinzione espressa dalle Sezioni Unite (sentenza n. 12109 del 2009). Ne consegue che non è la oggettiva natura dell'attività svolta ad essere alla base dell'imposta, ma il modo - autonoma organizzazione - in cui la stessa è svolta, ad essere la razionale giustificazione di una imposizione sul valore aggiunto prodotto, un *quid* che eccede il lavoro personale del soggetto agente ed implica appunto l'organizzazione di capitali o lavoro altrui: se ciò non fosse, e il lavoro personale bastasse, l'imposta considerata, non solo non sarebbe vincolata all'esistenza di una autonoma organizzazione, ma si trasformerebbe inevitabilmente in una sostanziale imposta sul reddito (v. SSUU cit.).

[2]. IRAP, professioni intellettuali, studi professionali

Come ha anche ben chiarito la Corte Costituzionale con la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001, nel caso dell'IRAP, dunque, il legislatore ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. L'imposta colpisce perciò, 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. Il lavoro autonomo risulta, pertanto, tassabile solo se sia organizzato in forma sostanzialmente imprenditoriale così dandosi la stura a un quid pluris diverso dal mero reddito personale. Ciò nondimeno, non è effettivamente semplice individuare, sempre, quando un professionista sia semplice e quando, invece, "imprenditore". La soluzione è più agevole ove l'attività sia svolta in forma societaria e con le fattezze proprie dell'associazione; infatti, *"l'esercizio in forma associata dell'attività, sebbene senza dipendenti o collaboratori e, comunque, con beni strumentali di esiguo valore, è circostanza di per sé idonea a far presumere resistenza di una autonoma organizzazione di strutture e mezzi, nonché dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e delle rispettive competenze, ovvero della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze, si da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio e, conseguentemente, debba essere assoggettato all'IRAP, a meno che il contribuente non dimostri che tale reddito è derivato dalla sola attività dei singoli associati"* (Cass. civ., sez. V, 6 marzo 2015 n. 4578). D'altro canto, come la Dottrina ha osservato pare «eccessivo applicare l'imposta quando due (o tre) professionisti mettono in comune le loro speranze e si danno una mano reciprocamente; anche quando ciascuno utilizza, in maniera sistematica, l'attività dell'altro (per sostituzioni, per rispondere al telefono...). Piuttosto sembra logico prospettare una soluzione che valuti caso per caso la natura e la portata del coordinamento fra gli "associati". E che eviti il pericolo di una ulteriore spinta verso una irrazionale polverizzazione delle attività professionali, scoraggiando le forme associative».

[3]. Giurisprudenza più recente (SU n. 9451/2016)

I principi di diritto sin qui illustrati meritano di essere integrati con la giurisprudenza più attuale. Con un arresto particolarmente recente, le Sezioni Unite hanno affermato che «con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione – previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 496 -, il cui accertamento spetta al giudice di 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» (Cass. Civ., Sez. Un., sentenza 10 maggio 2016 n. 9451, Pres. Rovelli, rel. Greco). Deroga all'esigenza di accertamento giudiziale, l'esercizio di professioni in forma societaria che 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 (Cass. civ., Sez. Un., sentenza 14 aprile 2016 n. 7371, Pres. Rovelli, rel. Greco).

[4]. Caso *sub iudice*

I principi sin qui esposti lumeggiano la infondatezza dell'appello. In primo luogo, va rilevato che la società .. s.r.l. è soggetto autonomo e distinto dall'appellato: interessa anche il .. essendo questi uno dei soci ma non costituisce affatto un elemento della sua attività professionale, trattandosi, peraltro, di attività di impresa che si occupa d... Il fatto che un professionista sia anche socio in una impresa non equivale in sé ad avallare la tassazione IRAP. In particolare, nel caso di specie, è invero provato che il ... non è il responsabile di una autonoma organizzazione e non è nemmeno inserito in strutture organizzative complesse. Quanto ai compensi, tenuto conto del mercato professionale in cui inserito il .. (commercialista) si tratta di dati del tutto coerenti con lo statuto della sua professione e, invero, comunque, non emerge affatto l'impiego di beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione: sul punto, in nessun modo rileva il fatto che l'appellato sia titolare di una unità locale a disposizione, coerente con la professione. Quanto ai collaboratori, il lavoro altrui utilizzato non supera affatto la soglia del necessario in ragione delle necessità dello studio professionale. Il riferimento ai rapporti di collaborazione con il dr. .. è scarsamente rilevante per come genericamente allegato. Il Collegio stima, comunque, che particolarmente rilevante sia il fatto che, dal 2009 al 2012, l'Agenzia abbia sempre corrisposto il rimborso IRAP senza nulla eccepire. Al lume di tutti i dati qui in esame, la sentenza di primo grado deve essere confermata in quanto il ricorrente ha provato la sussistenza dei presupposti per il rimborso IRAP richiesto.

[5]. Spese del processo

La condanna alle spese di primo grado è coerente con la soccombenza davanti al giudice di *prime cure* e, pertanto, non vi sono ragioni per riformarla. Al contempo, l'Agenzia va condannata anche alle spese del doppio grado, liquidate come da dispositivo, tenuto conto del valore della causa. L'appello respinto è proposto dalla parte pubblica: ne consegue che non trova applicazione l'art. 13 comma I-quater, d.P.R. 11 del 2002 (v. Min. Giustizia, circ. 6 luglio 2015). Infatti, relativamente ai giudizi in cui sia soccombente la P.A., è principio generale dell'assetto tributario che lo Stato e le altre amministrazioni parificate non sono tenute a versare imposte o tasse che gravano sul processo per la evidente ragione che lo Stato verrebbe ad essere al tempo stesso debitore e creditore di sé stesso con la conseguenza che l'obbligo non sorge. Di conseguenza, in tale particolare ipotesi, nel provvedimento giurisdizionale non deve darsi atto della sussistenza dei presupposti di cui al primo periodo dell'art. 13, comma I-quater, DPR n. 115/2002, introdotto dal comma 17 dell'art. 1 della Legge 24 dicembre 2012 n. 228, per i casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile (in questo senso: Cass. civ., Sez. Un., n. 9938 del 2014; *contra*: Cass. Civ. n. 3860 del 2014; il contrasto è stato rimesso alle Sezioni Unite da Cass. Civ. n. 6138 del 2014).

Le questioni appena vagliate esauriscono la vicenda sottoposta al Collegio, essendo stati toccati tutti gli aspetti rilevanti per la definizione del procedimento; gli argomenti di doglianza non espressamente esaminati sono stati dal Collegio ritenuti non rilevanti ai fini della

decisione e comunque inidonei a condurre a una conclusione di segno diverso.

P.Q.M.

1. Respinge l'appello n.2015, depositato il 21 dicembre 2015, proposto dall'Agenzia delle Entrate di Lodi, avverso la sentenza n. ../2015, sezione: 2, emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lodi, e depositata in data 15 giugno 2015
2. Condanna la parte appellante alle spese del processo di appello in favore della parte appellata, liquidate in complessivi Euro 3.400,00 oltre accessori di Legge, se dovuti.

Manda alla cancelleria per quanto di competenza

Così deciso in Milano, in data 22 giugno 2016

Il Giudice estensore Il Presidente
Giuseppe Buffone Giovanni Izzi