CONSIGLIO NAZIONALE
DEGLI INGEGNERIpresso il
Ministero della Giustizia

Circ. n. 745 /XVIII Sess.

Ai Presidenti degli Ordini
degli Ingegneri d'Italia
LORO SEDI

Oggetto: sentenza n. 9451 del 2016 delle Sezioni Unite di Cassazione – non assoggettabilità ad IRAP del professionista che si avvalga di un solo collaboratore con funzioni di segreteria o meramente esecutive.

Cari Presidenti,

come noto, la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione civile, 10 maggio 2016, n. 9451, si è recentemente pronunciata su alcuni aspetti connessi al problematico tema dell'applicabilità ai professionisti dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP).

La *vexata quaestio* ha origine, in particolare, dall'incerta interpretazione e applicazione dell'art. 2 del decreto legislativo n. 446 del 1997, istitutivo dell'IRAP, che stabilisce il presupposto dell'imposta utilizzando la seguente formula, caratterizzata da un'evidente genericità: "Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta".

Gli elementi necessari ai fini dell'assoggettamento all'imposta, che emergono dal tenore letterale della norma, sono pertanto:

- 1) l'esercizio abituale;
- 2) l'attività autonomamente organizzata;
- 3) la produzione o scambio di beni ovvero prestazioni di servizi.

A differenza dei punti 1) e 3), che non hanno dato luogo a particolari dubbi interpretativi, il punto 2) ha formato oggetto di numerose interpretazioni da parte della Giurisprudenza, che hanno concorso a modificare progressivamente, in senso restrittivo, l'ampia interpretazione del concetto di "attività autonomamente organizzata" avallata dall'amministrazione finanziaria dello Stato.

In particolare, negli ultimi anni la Suprema Corte è intervenuta fornendo diverse definizioni della nozione di "autonoma organizzazione", tutte caratterizzate da un notevole grado di astrazione, fra cui:

- "una organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente; non, quindi, "un mero ausilio della attività

personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dalla applicazione dell'IRAP" (sent. 3672/07);

- *"un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo" vale a dire, una "struttura riferibile alla combinazione di fattori produttivi, funzionale all'attività del titolare" (sent. 3675/07);*
- *"una struttura organizzativa "esterna" del lavoro autonomo e cioè quel complesso di fattori dei quali il professionista si avvale e che per numero ed importanza sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how" (sent. 3678/07).*

Nel contempo, sono stati definiti alcuni principi più "concreti", attraverso l'indicazione di alcune circostanze che possono, a priori, escludere o includere l'assoggettamento all'imposta, ovvero che:

- il contribuente non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse (sia, cioè, il responsabile dell'organizzazione);
- il contribuente 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, o, alternativamente, si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Nonostante l'inquadramento generale riportato, permanevano diversi dubbi sulle specifiche circostanze in presenza delle quali l'imposta fosse dovuta in caso di utilizzo non occasionale del lavoro altrui.

La Sentenza n. 7609 del 2014 della Cassazione, ad esempio, sanciva l'assoggettabilità a IRAP del professionista che utilizzasse un solo dipendente, prescindendo dall'apporto di quest'ultimo rispetto all'attività svolta dal professionista.

In senso contrario si è espressa la stessa Cassazione in diverse ordinanze (si veda ad esempio la n. 7153/2014 e la n. 6945/2014), sancendo che la sussistenza di un dipendente part-time non costituisce elemento di per sé comprovante l'assoggettamento del professionista a IRAP.

Anche al fine di dirimere il contrasto sorto all'interno della stessa giurisprudenza sulla questione in esame, con ordinanza n. 5040 del 2015 la Sezione V della Cassazione Civile (nell'ambito di un ricorso proposto dal Fisco avverso una sentenza del giudice del gravame) ha richiesto alle Sezioni Unite un chiarimento in merito al significato attribuibile al requisito della "autonoma organizzazione" in presenza di lavoro autonomo e, in particolare, se essa **costituisca o meno, sempre e in ogni caso, elemento di per sé sufficiente a configurare l'esistenza del suddetto presupposto.**

Pronunciandosi sulla richiesta, con sentenza n. 9451 del 2016 la Cassazione a SS.UU. **ha escluso l'automatismo** tra utilizzo non occasionale di lavoro altrui e assoggettabilità ad IRAP, evidenziando come non sussista l'autonoma organizzazione nel caso in cui ci si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui, "quando questi si concretano nell'espletamento di mansioni di segreteria o generiche o meramente esecutive". Inoltre, così come avvenuto per i beni strumentali, il principio dell'*id quod*

plerumque accidit è stato applicato anche all'elemento "lavoro", stabilendo il limite minimo di rilevanza (ai fini IRAP) nel numero di un solo collaboratore.

Il nuovo principio di diritto, che emerge dalla sopra citata sentenza, è sintetizzabile nelle seguenti parole della Corte, per la quale l'assoggettamento ad IRAP ricorre quando "*il contribuente 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*".

La sentenza, pertanto, supera l'interpretazione più restrittiva sull'utilizzo non occasionale di lavoro altrui, "spezzando" l'automatismo tra presenza di un dipendente/collaboratore, attività autonomamente organizzata e assoggettabilità all'IRAP del professionista.

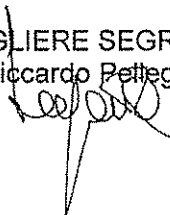
Sebbene tale pronuncia – che ridefinisce con maggiore chiarezza gli ambiti applicativi dell'imposta, fornendo anche una indicazione quantitativa certa (l'unità di misura minima per i collaboratori) - sia da accogliere favorevolmente, la stessa non può essere considerata alla stregua di un punto di svolta, realmente risolutivo, dell'annosa questione tra impiego di lavoro altrui ed assoggettabilità ad IRAP.

Infatti, sarà pur sempre rimesso al giudice di merito l'accertamento della sussistenza del requisito di "autonoma organizzazione", per cui il venir meno del suddetto automatismo non potrà limitare la facoltà, per le Amministrazioni dello Stato, di presumere che il collaboratore svolga non solo mansioni di tipo generico, bensì fornisca un apporto in grado di "potenziare" le capacità del singolo professionista.

In conclusione, la portata della sentenza n. 9451 può definirsi di rilievo, essendo in grado di produrre un impatto significativo nei giudizi in corso e nelle future controversie relative al tema in esame. Tuttavia, non può escludersi che il problema si sposti sulla corretta definizione di "mansioni meramente esecutive", in mancanza di una esplicita norma definitoria.

Cordiali saluti.

IL CONSIGLIERE SEGRETARIO
Ing. Riccardo Pellegratta



IL PRESIDENTE
Ing. Armando Zambrano



Si allega la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione civile, 10 maggio 2016, n. 9451.