

IRAP: compensi degli avvocati dipendenti e dei medici di famiglia

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 4 Dicembre 2007

È noto che l'IRAP, tributo contrastato e ritenuto incoerente rispetto al quadro complessivo dei sistemi fiscali europei, opera includendo nella propria base imponibile anche dei componenti (come, ad esempio, il costo del lavoro e dell'indebitamento) che sono in tutto o in parte deducibili ai fini delle imposte sui redditi (IRES e IRPEF). Ciò comporta, al di là degli eventuali fenomeni di evasione/erosione/elusione che possono verificarsi, un aggravio del carico tributario gravante sulle imprese italiane, il cui impatto «gioca» a sfavore della competitività del sistema nazionale sui mercati mondiali.

Dopo alcune opportune premesse, il presente intervento intende focalizzare i presupposti di applicazione dell'IRAP nei confronti di soggetti che, pur essendo formalmente «autonomi» (professionisti), e perciò soggetti in linea di principio al tributo, sono sforniti di quell'«autonoma organizzazione» che la giurisprudenza costituzionale e di legittimità ha valorizzato come condizione necessaria.



Lo «stato dell'arte» nella fiscalità italiana

Le elevate aliquote impositive «in essere» nell'attuale contesto italiano vengono ridotte dalla Finanziaria 2008 in itinere (al 27,50% l'aliquota IRES e al 3,75% l'aliquota IRAP), ma l'operazione è effettuata a «costo zero»: si tratta, insomma, di un «restyling» nominale nel quale le base imponibili vengono ampliate (ad esempio, aumentando la percentuale di tassazione sugli utili societari percepiti da soggetti IRPEF, dal 40% al 51,60%), ma il gettito complessivo non deve risentirne (1).

In verità, la Commissione «Biasco», ai lavori della quale la relazione introduttiva della Finanziaria fa espresso richiamo, aveva ipotizzato una riduzione del complessivo carico fiscale attraverso una sorta di nuova «DIT», finalizzata a premiare fiscalmente il finanziamento con capitale proprio dell'impresa (2).

La medesima Commissione di studio, relativamente all'IRAP applicato alle «piccole» attività, ha osservato che

« ... occorrerebbe separare il lavoro autonomo in senso proprio dall'attività imprenditoriale. Nell'ambito della Commissione vi è chi ritiene che quest'ultima debba ricomprendere, dove non abbia i caratteri attribuiti al lavoro autonomo, anche l'attività professionale.

Per quanto la divisione comporterebbe una qualche partizione arbitraria, basata sui lavoratori (forse con massimo di due) o sul fatturato, non dovrebbe essere difficile pervenire a definizioni che fotografino la diversa caratterizzazione in modo alquanto oggettivo. D'altra parte, le stesse sentenze della Corte di Cassazione, che escludono l'applicabilità dell'Irap a attività che non comportano una stabile organizzazione, costringeranno a definire in modo stringente l'appartenenza all'una o l'altra categoria.

Da lì si potrebbe mutuare la differenza tra imprese con stabile organizzazione o di lavoro autonomo, il cui reddito continuerebbe a concorrere alla formazione del reddito personale, tassato in sede Irpef» (3).

Occorre altresì premettere che l'IRAP è sorta con la finalità implicita di ricondurre a tassazione almeno una parte delle attività facenti capo alle imprese più «strutturate», generalmente propense a minimizzare gli oneri tributari attraverso forme più o meno sofisticate di «tax planning».

Al di là della considerazione che, in campo fiscale, soprattutto per i soggetti «grandi», è facile procurarsi i vantaggi offerti da altri ordinamenti nazionali, anche in ambito comunitario, ragion per cui gli elevamenti degli oneri e degli adempimenti antielusivi possono sortire un effetto «boomerang» contro l'erario, sembra a chi scrive che la logica dell'estensione degli imponibili si ripercuota negativamente sulla «fascia» dei contribuenti IRPEF a volte impossibilitati ad evadere (si pensi, ad esempio, ai piccoli

imprenditori e ai professionisti che lavorano esclusivamente nei confronti di imprese).

Imprese e professionisti

Come si è visto, la Commissione «Biasco» ha dato atto di un orientamento favorevole a «scompaginare» le tradizionali categorie del lavoro autonomo d'impresa e professionale: occorre a tal punto precisare, al di là delle imprecisioni del TUIR, che potrebbero enuclearsi:

- un «lavoro autonomo» in senso proprio, a sé stante come categoria civilistico-fiscale, nel quale rileva il rapporto di prestazione d'opera manuale o intellettuale instaurato dal singolo prestatore ed è assolutamente «minore» il peso degli eventuali beni strumentali. Tale categoria includerebbe sia i «piccoli» professionisti, sia le «piccole» o «piccolissime» imprese individuali;
- l'attività d'impresa, nella quale – secondo l'espressa formulazione civilistica - rileva l'organizzazione, ossia l'«azienda»;
- l'attività professionale organizzata, tipica degli «studi» più complessi, dotati di dipendenti, beni strumentali rilevanti, etc.

Più in generale, può affermarsi che, mentre nell'ottica nazionale è sempre stata riconosciuta alla condizione del professionista una natura peculiare, legata soprattutto all'apporto individuale del singolo e al legame fiduciario tra questo e il proprio cliente, nel contesto sovranazionale (UE, OCSE), nell'ottica della libera circolazione delle persone, dei capitali e delle attività, ha assunto rilevanza una nozione vasta di «attività economica», comprendente anche i servizi professionali.

La condizione attuale del professionista italiano si misura quindi con una realtà vasta, nella quale l'opera del singolo può concorrere con quella di altri all'interno di associazioni professionali o (entro certi limiti) società tra professionisti, e, assai spesso, partecipa alle attività delle imprese commerciali, industriali e agricole sotto forma di «servizi» (contabili, fiscali, legali, etc.) ad esse resi.

Professionisti e IRAP

Pur dichiarando inammissibile la denuncia dell'intero corpo normativo relativo all'IRAP, la Corte Costituzionale, nella notissima sentenza 21.5.2001, n. 156, ha affermato che

«mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitudine, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui.

Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'"esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi", con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa».

L'Agenzia delle Entrate è successivamente intervenuta con la risoluzione 31.5.2002, n. 32/E, precisando che l'autonomia organizzativa doveva ritenersi sussistente in tutti i casi in cui vi era «lavoro autonomo», mentre si sarebbe dovuta escludere – con la conseguente «non debenza» dell'IRAP – nelle sole «fattispecie assimilate» al lavoro autonomo e nel lavoro autonomo occasionale.

La giurisprudenza italiana di legittimità è intervenuta sull'IRAP, dopo la pronuncia della Consulta, con la sentenza della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 5.11.2004, n. 21203. È stata affermata in tale pronuncia, in relazione alla fattispecie esaminata (nella quale la debenza del tributo era contestata da un ingegnere sulla base dell'«asserita insussistenza di struttura organizzativa, alla mancanza di dipendenti o collaboratori ed alla mancanza di capitali conseguiti a seguito di mutuo»), la bontà della decisione dei giudici di merito – CTP e CTR -, i quali avevano ritenuto sufficienti le prove documentali che,

«in presenza di beni strumentali e di occasionali compensi a terzi, escludevano, nell'esercizio della professione del contribuente, sia l'esistenza di una struttura organizzativa stabile, con lavoratori subordinati o con collaboratori parasubordinati, sia l'impiego di capitali provenienti da mutui esterni».

In definitiva, secondo i principi «distillati» dalla Cassazione, l'appuramento della sussistenza o dell'insussistenza del presupposto applicativo dell'autonoma organizzazione dovrebbe essere effettuato caso per caso, considerando la specifica situazione del professionista, che può operare anche senza avvalersi di strutture «pesanti».

A tale pronuncia ha fatto seguito il c.d. «IRAP-day» della Cassazione (ossia le sentenze emanate dalla Suprema Corte l'8 febbraio 2007, oltre alle numerose altre sentenze emanate e depositate nel corso dell'anno), nell'ambito del quale, dopo la positiva risoluzione della vertenza giurisprudenziale comunitaria sul tributo (4), è stata riaffermata l'esclusione dall'IRAP per i professionisti privi di organizzazione autonoma (si pensi, ad esempio, alla sentenza n. 3672 dell'8 febbraio 2007, depositata il 16 febbraio 2007, secondo la quale l'imposta non è dovuta dal dottore commercialista privo di dipendenti, con attrezzature consistenti in mobili d'ufficio, telefono, automezzo e personal computer, o alla coeva sentenza n. 3675, secondo la quale non è di ostacolo alla sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'IRAP il fatto che l'apporto del titolare sia insostituibile perché si tratti di attività riservata agli iscritti ad un albo - nel caso esaminato, degli avvocati).



In ogni caso, a parere di chi scrive, sulla base del buon senso e di un'interpretazione «adeguatrice» della norma, oltre che delle elaborazioni giurisprudenziali, può ritenersi che il «professionista dipendente», se presta la propria attività nell'ambito di un contratto di lavoro dipendente propriamente inteso, abbia le caratteristiche per le quali è stata prevista la tassazione del valore netto della produzione in ambito IRAP: a maggior ragione considerando che il medesimo costo del lavoro che comprende le retribuzioni lorde di tale soggetto concorre alla base imponibile IRAP del datore di lavoro privato o pubblico.

La stessa regola dovrebbe valere per le collaborazioni «parasubordinate», ma a tale proposito il discorso si fa più complesso e potrebbe richiedere un accertamento di fatto in relazione al caso specifico.

Leggi: [IRAP e liberi professionisti](#)

IRAP e medici di famiglia

La prima delle pronunce di prassi dell'Agenzia delle Entrate che vengono qui esaminate è la risoluzione n. 326/E del 14.11.2007, riguardante il caso di un «medico di famiglia» in pensione dal SSN, che aveva continuato ad esercitare la professione di medico effettuando saltuarie sostituzioni di colleghi, utilizzando lo studio e l'«organizzazione» dei medici di volta in volta sostituiti.

L'Agenzia ha risposto al quesito, involgente l'eventuale debenza dell'IRAP, richiamando l'art. 2, co. 1, del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446, laddove richiede, quale presupposto applicativo del tributo, l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi.



Sono poi richiamate sia la predetta sentenza della Corte Costituzionale, sia le sentenze della Corte di Cassazione del 2007.

Più in dettaglio, è valorizzato nella risoluzione il criterio in base al quale la S.C. ha individuato la presenza dell'autonoma organizzazione, la quale ricorre quando il contribuente:

- è, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e non è quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
- impiega beni strumentali (mobili diversi dagli strumenti indispensabili per l'esercizio dell'attività ovvero immobili, a qualsiasi titolo posseduti) eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvale in modo non occasionale di lavoro altrui (non necessariamente nella forma del lavoro dipendente).

Ciò precisato, l'Agenzia afferma che il caso specifico dovrebbe essere oggetto di un appuramento di fatto, esulante dall'ambito dell'interpello ex articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

Leggi:[IRAP e medici convenzionati col SSN](#)[Il medico con una segretaria non è soggetto passivo Irap](#)[Il medico non organizzato non paga IRAP](#)

IRAP e avvocati dipendenti

La risoluzione 327/E, anch'essa emanata il 14.11.2007 dalla direzione centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate, concerne invece il «destino», ai fini dell'IRAP, dei compensi degli «avvocati dipendenti», ossia di professionisti che (analogamente a quanto accade per i medici del SSN), pur essendo «abilitati» e iscritti a Ordini professionali, operano ponendo le proprie competenze al servizio di un datore di lavoro.

Nel caso di specie, si trattava degli avvocati appartenenti all'ufficio legale di un comune il quale corrispondeva ai professionisti medesimi i compensi professionali maturati in relazione al patrocinio di cause chiuse con sentenza favorevole (a norma del regio decreto legge 27.11.1933, n. 1578 - «Ordinamento delle professioni di avvocato e procuratore»).

Tali compensi sono sempre stati inclusi nella determinazione della base imponibile ai fini IRAP del comune, ai sensi dell'art. 10-bis, co. 1, del D.Lgs. 446 del 1997.

L'ente locale, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 1, co. 208, della legge n. 266 del 2005, secondo il quale

«le somme finalizzate alla corresponsione di compensi professionali comunque dovuti al personale dell'Avvocatura interna delle Amministrazioni Pubbliche sulla base di specifiche disposizioni contrattuali sono da considerare comprensive degli oneri riflessi

a carico del datore di lavoro»,

ha chiesto alla sezione regionale di controllo della Corte dei Conti di chiarire se nella dicitura «oneri riflessi a carico del datore di lavoro» dovessero comprendersi anche i contributi previdenziali e l'IRAP.

Secondo la magistratura contabile, alla luce del decreto IRAP, che non enumera i lavoratori dipendenti tra i soggetti passivi del tributo, questo risulta inapplicabile all'avvocatura interna degli enti.

Nella risoluzione in esame, l'Agenzia compie tuttavia una lettura sistematica della delibera della Corte dei Conti, ravvisandovi « ... argomenti contrari alla tesi della inapplicabilità dell'IRAP al caso di specie».

In particolare, secondo la Corte, occorre guardare all'orientamento espresso dalla Cassazione nella sentenza del 16.2.2007, n. 3678, ove era stata esclusa la soggettività passiva ai fini IRAP di un avvocato professionista privo di organizzazione. Seguendo la stessa logica, evidentemente, doveva a maggior ragione escludersi dal tributo il professionista dipendente, per definizione mancante di un'organizzazione «propria».

Diversamente argomentando, secondo la Corte dei Conti, l'IRAP sarebbe stato impropriamente «trasformato» (da imposta reale) in un'imposta sul reddito: ad avviso della Corte, invece, l'IRAP, per la sua stessa natura, non può ricadere sugli avvocati in quanto lavoratori dipendenti e quindi privi di soggettività ai fini dell'imposta.

Ciò premesso, l'Agenzia argomenta che i compensi in parola, secondo l'indirizzo del Consiglio di Stato (si fa riferimento, in particolare, alla sentenza dell'adunanza plenaria n. 32 del 1994), costituiscono parte integrante della retribuzione e non compensi professionali, poiché sono percepite dagli avvocati a fronte di un'attività esercitata sulla base di un rapporto di lavoro dipendente.

Non sussistono pertanto nella fattispecie i presupposti applicativi dell'IRAP, che si mantengono invece in capo al comune, quale pubblica amministrazione.

Leggi anche: [IRAP e avvocato che esercita presso terzi](#)

Considerazioni di sintesi

Nelle audizioni rese avanti la Commissione «Biasco» dalle maggiori organizzazioni professionali e di categoria del Paese, trapelava la sostanziale condivisione del proponimento espresso nella «vecchia» legge delega per la riforma «Tremonti» (legge n. 80 del 2003), nel senso del graduale superamento dell'IRAP.

In particolare, Confindustria additava l'IRAP come fattore di svantaggio competitivo per il «sistema Italia», mentre la Confartigianato avanzava la proposta di un sistema di imposizione «duale», volto a incentivare lo sviluppo dell'impresa attraverso un'imposta attenuata e persino l'esenzione totale dell'IRAP sul «reddito incrementale» realizzato, rispetto a un «reddito medio ideale».

Secondo la relazione illustrativa alla Finanziaria di prossima emanazione, il nuovo sistema dell'IRAP

« ... segna uno “sganciamento” del tributo regionale dall'imposta sul reddito. Ciò è stato ottenuto, con le modifiche recate al d. lgs. n. 446 del 1997 dal comma 12 dell'articolo 3 in esame, eliminando nell'IRAP le variazioni fiscali e modificandone la base imponibile per avvicinarla maggiormente, nei vari settori, ai criteri adottati in contabilità nazionale per il calcolo del valore della produzione e del valore aggiunto nei vari settori economici», sicché «la nuova IRAP (...) costituirà il primo esempio di imposta diretta la cui base imponibile deriverà per intero dai dati di bilancio».

Prescindendo comunque dalle annunciate modificazioni presenti e future del tributo (la predetta relazione illustrativa alla Finanziaria 2008, parla della graduale trasformazione in imposta propria delle regioni), occorre attribuire la giusta rilevanza alle doglianze dei menzionati «enti esponenziali», giacché:

- l'amplissima base imponibile, alla quale fa riscontro peraltro l'estensione anche della base imponibile delle imposte sui redditi, può causare risultati aberranti, come nel caso delle imprese in «reale» perdita, o con utile modestissimo, comunque sottoposte a imposizione perché il relativo valore della produzione netta è positivo;
- il tentativo di tassare le imprese dedite alla pianificazione fiscale sovranazionale non giustifica, di per sé, l'aggravio della condizione di tutta la platea delle imprese (e dei professionisti);

– se tale fosse il «target» dell'IRAP, certo risulterebbe incongrua la riconduzione tra i soggetti passivi dei lavoratori autonomi, già sottoposti quali persone fisiche ad aliquote IRPEF fortemente progressive, e impossibilitati a porre in essere forme articolate di elusione tributaria.

In definitiva, si esprime un sostanziale accordo con le intenzioni del legislatore, orientato alla razionalizzazione dell'IRAP, e si apprezzano gli orientamenti espressi dall'Agenzia delle Entrate sulla scorta delle elaborazioni dei Supremi Giudici; tuttavia, si ritiene che le sperequazioni indotte dall'«effetto IRAP» sulle attività imprenditoriali e professionali italiane dovrebbero quantomeno essere ridotte in via normativa, e non a «costo zero».

In subordine, chiaramente, sarebbe auspicabile che la legislazione accogliesse finalmente (anche con una norma di interpretazione autentica) il principio in base al quale il tributo trova il proprio presupposto nell'organizzazione autonoma, e non già nel semplice esercizio di un'attività «autonoma».

Leggi: [IRAP professionisti, questione sempre aperta](#)

Fabio Carriolo

4 Dicembre 2007

NOTE

(1) Secondo la relazione tecnica al d.d.l. Finanziaria, «si tratta di una manovra opportuna, sia in considerazione delle raccomandazioni più volte affermate dagli organismi comunitari di favorire l'abbassamento delle aliquote nominali e l'allargamento delle basi imponibili, anche al fine di perseguire la trasparenza del livello di tassazione effettivo gravante sulle imprese, sia per ragioni di concorrenza fiscale internazionale, dato che quasi tutti i principali paesi europei si sono mossi da tempo o più di recente nella stessa direzione».

(2) La Commissione ha tuttavia raccomandato che, se adottato, il sistema prefigurato assuma la forma «Ace», ossia preveda l'esclusione dalla base imponibile di quanto corrisponde al rendimento

figurativo degli apporti di capitale, che nel vecchio «schema» Dit rilevava con aliquota ridotta.

(3) Cfr. la relazione finale dei lavori della Commissione «Biasco», al paragrafo 6.4.

(4) Si rammenta che la sentenza della CGCE del 3.10.2006, emessa in esito al procedimento C? 475/03, ha affermato che il sistema comune dell'IVA non si oppone al mantenimento o all'introduzione di un'imposta che non presenti una delle caratteristiche essenziali di tale imposta. In tale prospettiva, l'IRAP si differenzia dall'IVA sulla base di alcune caratteristiche individuate dalla Corte, in relazione ai presupposti applicativi e alle possibilità di traslazione.