
L'avvocato con praticante part-time è soggetto ad IRAP

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 29 Ottobre 2010

Il ricorso ad una collaborazione, anche se a tempo parziale, fa ricadere il professionista sotto l'obbligo del pagamento IRAP...

Con sentenza n. 21563 del 20 ottobre 2010 (ud. del 30 aprile 2010) la Corte di Cassazione ha assoggettato ad Irap un avvocato, che ha alle sue dipendenze un apprendista part time.

La sentenza

Per la Corte,

“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’esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 49, comma 1 è escluso dall’applicazione dell’imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata: il requisito della ‘autonoma organizzazione’, 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”.

Costituisce, altresì, onere del contribuente che richieda il rimborso fornire la prova dell’assenza delle condizioni anzidette (ex plurimis, Cass. nn. 3676, 3673, 3678, 3680/2007).

Nel caso di specie la sentenza di secondo grado contiene un inequivoco accertamento di fatto in ordine alla sussistenza di una autonoma organizzazione, per essersi avvalso il contribuente di un lavoratore dipendente, definito nel ricorso per cassazione, che riporta un passo del ricorso introduttivo, "una sola apprendista part time".

IRAP e autonoma organizzazione - Brevi considerazioni

Sembra che vi siano pochi spiragli per i soggetti che abbiano un minimo di organizzazione, intesa in senso lato.

Ne dà conferma l'ultima sentenza della Corte di Cassazione che fa derivare l'organizzazione dalla presenza di un apprendista part time.

Come rilevato in dottrina (GULOTTA, Irap: l'avvocato con apprendista realizza autonoma organizzazione, in Fiscooggi.it),

“per i giudici di legittimità, la circostanza che l'avvocato si sia avvalso di un lavoratore dipendente, ancorchè ci si riferisca a una sola apprendista part-time, è indice di quell'autonoma organizzazione individuata dalla giurisprudenza quale premessa ai fini dell'Irap. Sul punto, il ragionamento della Suprema Corte è incensurabile.

La presenza, infatti, di un collaboratore non occasionale che presti la propria opera a supporto del contribuente costituisce, certamente, un elemento aggiuntivo rispetto all'opera personale dell'avvocato, e come tale è indice di una – seppur ridotta – organizzazione professionale eccedente il minimo indispensabile individuato quale requisito ai fini Irap.

Appare, quindi, indubbio che un praticante avvocato inserito nella struttura organizzativa del professionista e da questi regolarmente retribuito possa essere in tutto e per tutto assimilato, ai fini impositivi, a un lavoratore dipendente.

La pronuncia risulta, invece, innovativa laddove ha implicitamente stabilito che tale equiparazione possa avvenire anche nei confronti di quella categoria di tirocinanti che prestano la propria collaborazione in difetto di qualsivoglia riconoscimento contrattuale, sia sotto il profilo dell'inserimento nell'organizzazione del dominus, sia, soprattutto,

sotto l'aspetto economico".

Occorre considerare, inoltre, che con ordinanza n. 18704 del 13 agosto 2010 (ud. del 9 giugno 2010) la Corte di Cassazione aveva già chiuso una porta in ordine alla presenza di spese elevate.

In quel caso, per la Suprema Corte,

"in tema di IRAP, questa Corte ha affermato che, 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'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 49, comma 1 (nella versione vigente fino al 31 dicembre 2003) e all'art. 53, comma 1, del medesimo D.P.R. (nella versione vigente dal 1 gennaio 2004) è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata".

Il requisito dell'autonoma organizzazione, 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, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Resta fermo che

"costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell'assenza delle predette condizioni (Cass. n. 3676/07 ed altre)".

"Nel caso di specie, il giudice tributario non ha dato adeguato conto dell'iter logico in base al quale è pervenuto al giudizio di non imponibilità e, in particolare, non ha mostrato di tenere alcun conto degli elementi, pur significativi, evidenziati dall'Ufficio", e pertanto la Suprema Corte ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

Si evidenzia ancora che la stessa Amministrazione finanziaria, nella circolare n. 28/2010, ricordava un interessante pronunciamento della Corte di Cassazione, dove i giudici di legittimità hanno coerentemente riconosciuto la sussistenza dell'autonoma organizzazione di un medico convenzionato ritenendo che

“la Commissione ha congruamente motivato la valutazione circa la non limitatezza dei beni strumentali utilizzati esponendo il valore dei beni strumentali (circa L. 60.000.000), delle quote di ammortamento (circa L. 11.500.000) e delle altre spese, traendone evidentemente la conseguenza, con valutazione in fatto non censurabile in quanto motivata, che eccedessero la media degli investimenti dello specifico settore e che quindi fossero presenti ‘significativi elementi di organizzazione’ ” (Cass. 5 febbraio 2009, n. 2850).

Viceversa, la Corte di cassazione ha affermato che per il medico di medicina generale convenzionato con il Servizio sanitario nazionale la prova dell'autonoma organizzazione non può essere offerta dall'utilizzo di quelle apparecchiature previste obbligatoriamente dalla convenzione stessa, essendo invece sempre necessario provare, caso per caso, l'esistenza dell'autonoma organizzazione.

I giudici di legittimità hanno sottolineato che le attrezzature necessarie per l'esercizio dell'attività di medico convenzionato non eccedono il minimo indispensabile per l'esercizio della professione medica, in quanto è la

“stessa convenzione che qualifica gli arredi e le attrezzature prescritte come indispensabili per l'esercizio della medicina generale. Se un bene strumentale è indispensabile, deve ritenersi che risponda anche al requisito della minimalità, ove non siano dedotti in concreto, come nella specie, costi eccedenti ” (cfr. Cass., ordinanza 8 gennaio 2010, n. 142; in senso conforme Cass. 1 luglio 2009, n. 15440; Cass. 23 luglio 2009, n. 17231).

La Cassazione ha inoltre precisato che

“proprio in relazione alla attività di medico,... è insufficiente la motivazione laddove enumera i beni strumentali utilizzati dal contribuente ma non spiega per quale ragione li ritenga eccedenti la normale dotazione necessaria per l'esercizio della professione ed è incongrua laddove desume dalla sola necessità di adeguarsi agli obblighi derivanti

dalla convenzione con il S.S.N. la circostanza che debba necessariamente sussistere un'autonoma organizzazione per farvi fronte, dal momento che è ben possibile adempiere agli obblighi senza necessità di collaborazione altrui o significativi investimenti” (cfr. Cass. 14 aprile 2009, n. 8826).

Lo schema tipo di convenzione con il S.S.N. stabilisce che “Lo studio del medico convenzionato deve essere dotato degli arredi e delle attrezzature indispensabili per l'esercizio della medicina generale, di sala d'attesa adeguatamente arredata, di servizi igienici, di illuminazione e aerazione idonea, ivi compresi idonei strumenti di ricezione delle chiamate”.

Alla luce dei principi sanciti dalla Corte di cassazione, l'Amministrazione finanziaria – C.M.n.28/2010 – ha ritenuto che la stretta disponibilità dello studio attrezzato così come previsto dalla convenzione non possa essere considerata di per sé indice di esistenza dell'autonoma organizzazione per i medici di medicina generale.

In altri termini, lo studio e le attrezzature previste in convenzione possono essere considerate il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività da parte del medico, mentre l'esistenza dell'autonoma organizzazione è configurabile, ex adverso, in presenza di elementi che superano lo standard previsto dalla convenzione e che devono essere pertanto valutati volta per volta.

28 ottobre 2010

Roberta De Marchi