

---

# IRAP e liberi professionisti

---

di [Antonio Gigliotti](#)

**Publicato il 12 Gennaio 2012**

L'assoggettabilità ad IRAP dei liberi professionisti è un tema sempre discusso: analisi della giurisprudenza rilevante e dell'importante tema dell'onere probatorio.

I liberi professionisti pagano l'Irap anche se la loro organizzazione è “modesta”.

Con la sentenza n. 19688 del 27 settembre 2011, la Corte di Cassazione riesamina il concetto giurisprudenziale di autonoma organizzazione, sancendo che un professionista è soggetto al prelievo fiscale anche se la sua struttura è minimale.

## IRAP e liberi professionisti

I liberi professionisti pagano l'Irap anche se la loro organizzazione è “modesta”.

Con la sentenza n. 19688 del 27 settembre 2011, la Corte di Cassazione riesamina il concetto giurisprudenziale di autonoma organizzazione, sancendo che un professionista è soggetto al prelievo fiscale anche se la sua struttura è minimale.

## Irap e “autonoma organizzazione”

### Irap

Ai sensi dell'art. 2, D.Lgs. 446/1997, il presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

## **Autonoma organizzazione**

L'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente:

- sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
- impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione;
- si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui (non vanno considerati i praticanti).

Al di fuori di questi requisiti, il lavoratore autonomo non può essere sottoposto a prelievo Irap.

In base al dato testuale, come regola generale, ai fini dell'integrazione del presupposto del tributo devono concorrere una serie di elementi che sono:

- l'esercizio di un'attività;
- l'abitudine;
- l'autonoma organizzazione;
- lo scopo.

### **Esercizio di una attività**

Analizzando sinteticamente gli elementi sopra indicati si rileva che sono soggetti ad Irap coloro che svolgono una attività, cioè una serie coordinata di atti caratterizzata da uno specifico scopo: la produzione o lo scambio di beni, ovvero la prestazioni di servizi.

### **Abitualità**

L'attività, inoltre, deve essere abituale, cioè non occasionale, ovvero svolta con carattere professionale. La professionalità non richiede neppure che l'attività svolta sia unica o principale, essendo possibile il contemporaneo svolgimento di altre attività (ad esempio, l'avvocato che è anche professore ordinario legato da un rapporto di lavoro dipendente con l'Università presso cui insegna).

### **Autonomia**

L'organizzazione è l'elemento qualificante ai fini dell'assoggettamento ad Irap, ma anche quello che crea maggiori problemi soprattutto perché manca nella norma un criterio quantitativo predeterminato che individui gli elementi concorrenti alla definizione del concetto stesso.

La norma sottintende che l'autonoma organizzazione escluda dall'Irap, oltre i collaboratori coordinati e continuativi, tutti coloro che prestano la propria attività all'interno di strutture organizzate di altri soggetti, benché titolari di partita Iva.

In queste situazioni, infatti, non si realizza quel coordinamento, organizzazione e disponibilità di fattori produttivi su cui si fonda, invece, il presupposto dell'Irap. Autonomia, quindi, intesa nel senso che il contribuente deve essere: "responsabile dell'organizzazione" e non "inserito in strutture organizzative riferibili all'altrui responsabilità ed interessi".

### **Organizzazione**

Quanto all'organizzazione, invece, è necessario che l'attività venga svolta con l'utilizzo di fattori idonei ad accrescerne la produttività e ciò si verifica quando ci si avvale non occasionalmente di lavoro altrui ovvero, quando ci si avvale di beni strumentali che eccedono il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività.

### **I beni strumentali**

In particolare, in riferimento ai beni strumentali, secondo l'Agenzia delle Entrate, rilevano sia quelli acquisiti direttamente che da terzi, a qualunque titolo, anche qualora interamente dedotti, compresi i beni immobili, nonostante l'Amministrazione abbia sempre ritenuto ferma la loro esclusione dal valore dei beni strumentali, tant'è che non rilevano neppure ai fini degli studi di settore.

### **Soggetti esclusi**

Alla luce di quanto sopra, sono certamente esclusi dall'assoggettamento ad IRAP coloro i quali operano in assenza di dipendenti e/o collaboratori e con scarsa dotazione di beni strumentali (ad esempio, autovettura, pochi mobili d'ufficio, fotocopiatrice, fax, computer, materiale di cancelleria, ecc.).

Non rilevano, invece, le prestazioni fornite da terzi per attività estranee all'attività professionale e neppure la presenza di tirocinanti.

Non basta, quindi, il solo lavoro personale, ma ci vuole qualcosa in più che sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista, al fine di rendere più efficace o produttiva la sua attività.

### **Onere della prova**

L'accertamento dell'esistenza di un'autonoma organizzazione spetta al giudice di merito, mentre l'onere della prova dell'assenza delle condizioni anzidette è a carico del contribuente che richieda il rimborso dell'imposta.

In caso di richiesta del rimborso dell'imposta non dovuta, il contribuente avrà l'onere di provare l'assenza delle condizioni che danno luogo al requisito dell'autonoma organizzazione, descrivendola e provando l'assenza dei presupposti per l'assoggettamento all'imposta, in coerenza con le scritture contabili tenute e con le dichiarazioni presentate.

## **Agenzia delle Entrate**

Secondo l'Agenzia delle Entrate, invece, la valutazione inerente all'esistenza o meno dell'autonoma organizzazione, va effettuata in funzione dei seguenti elementi:

- impiego, non occasionale, di lavoratori dipendenti o collaboratori, anche nel caso in cui siano stati assunti con modalità che possono essere ricondotte a un progetto, programma di lavoro o fase di esso;
- utilizzo di beni strumentali che, per qualità o valore, eccedono oggettivamente le necessità minime per l'esercizio dell'attività; assumono rilevanza anche i beni strumentali il cui costo sia stato già integralmente dedotto;
- disponibilità di uno studio.

## **Professionisti**

L'esercizio di un'attività, per cui è richiesta l'iscrizione ad apposito Albo ( es. dottori commercialisti, avvocati, notai, ecc.), non è di per sé sufficiente a negare la sussistenza di un'autonoma organizzazione in capo al contribuente e ad escluderlo, in tal modo, dal versamento dell'IRAP. Dunque, anche in capo al professionista occorre accertare, caso per caso, le fattispecie di assoggettabilità o meno dell'Irap.

#### **Cassazione, sentenza n. 19688 del 27.09.2011**

##### **Vicenda**

Nel caso in oggetto, l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso avverso la sentenza della Ctr del Lazio, la quale accoglieva la pretesa dei contribuenti circa il rimborso Irap per le rispettive libere professioni di ragioniere economista d'azienda, ragioniere commercialista e avvocato.



In particolare, il giudice d'Appello affermava che nel caso di specie non era possibile riscontrare un'attività autonoma svolta con organizzazione da parte di ciascun contribuente.

La sezione tributaria ha accolto il ricorso dell'Amministrazione finanziaria presentato contro la decisione della Ctr del Lazio di accordare il rimborso dell'imposta a due commercialisti e a un avvocato perché, pur essendo liberi professionisti, erano titolari di un

*«assetto organizzativo di rilievo minimale».*

##### **Ricorso**

Il Fisco ha, dunque, presentato ricorso lamentando la violazione di norme di legge, poiché

*“il giudice di appello non considerava che i contribuenti sono dei liberi professionisti, che perciò operano con autonoma organizzazione e quindi non in maniera subordinata o di collaborazione, né saltuaria od occasionale, bensì con struttura propria, ancorché*

*di modesta entità, tale da costituire la base reale dell'imposizione specifica e ciò anche prescindendo dal reddito finale”.*

Infatti, la Commissione Tributaria Regionale

*“osservava che non era dato riscontrare la presenza di un'autonoma organizzazione nei confronti dei professionisti di che trattasi, posto che invece si trattava di attività svolta con un assetto organizzativo di rilievo minimale, che quindi non consentiva di ravvisare gli elementi sufficienti per farne scaturire la tassazione, anche perché l'elemento organizzativo di regola non è riscontrabile nell'attività di lavoro autonomo”.*

#### Decisione

Per la Cassazione tale assunto non è esatto, se si considera che, in realtà,

*“per l'Irap è necessaria la presenza di una struttura che costituisca un di più rispetto agli elementi minimi richiesti per l'esercizio dell'attività professionale, la quale, in mancanza di essi, costituisce l'unico dato che è fonte del reddito derivatone”.*



Alla luce di quanto sopra, va osservato che in tema di Irap l'applicazione dell'imposta è esclusa soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata.

Costituisce onere del contribuente che chiede il rimborso dare la prova dell'assenza delle predette condizioni, cosa che non è stata assolta nel caso in esame.

Quindi, riconoscendosi, nel caso di specie, la sussistenza di un'organizzazione seppur modesta, la Cassazione ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate e respinto la domanda di rimborso avanzata dai tre professionisti.

Ma attenzione, perché dalla lettura del testo integrale delle più recenti sentenze della Cassazione in tema di Irap – compresa quella appena esaminata - è possibile trarre utili spunti per il contribuente che debba decidere sull'assolvimento o meno del tributo regionale e sulla presentazione dell'eventuale istanza di rimborso.

Istanza che potrebbe avere ad oggetto anche i versamenti a saldo, effettuati in via cautelativa, per l'anno 2010, aprendo la strada ad un successivo contenzioso, volto alla restituzione per mancanza del presupposto soggettivo.

Infatti, la presentazione della dichiarazione Irap non impedisce al contribuente di dimostrare l'assenza di autonoma organizzazione (si veda sul punto la circolare n. 28/E/2010).

## **Istanza restituzione somme**

### **Onere della prova**

Si tenga conto innanzitutto che per il contribuente che non intenda versare il tributo regionale o che, al contrario, sia in procinto di muoversi per ottenere una sua restituzione (art. 38, DPR 602/1973), sarà fondamentale assolvere all'onere probatorio.

Le indicazioni che, infatti, si ricavano dagli orientamenti espressi in proposito dalla Cassazione, sia con la sentenza n. 19688 del 27 settembre 2022 che con la precedente ordinanza n. 11933 del 30 maggio scorso, non lasciano spazio a dubbi di sorta.

Con l'ordinanza n. 11933/2011, i Giudici delle leggi hanno cassato con rinvio la sentenza della CTR che aveva motivato in maniera convincente l'assenza dell'autonoma organizzazione; mentre con la pronuncia n. 19688 del 27 settembre scorso, il Supremo Collegio ha cassato senza rinvio la decisione di merito che mostrava di non aver verificato con attenzione che il contribuente avesse dimostrato con idonea documentazione lo svolgimento dell'attività con modalità che non eccedessero la dotazione minima necessaria.

### **Vizio probatorio**

E, tanto, stante l'insanabilità a posteriori del "vizio" probatorio, cosa che, evidentemente, avrebbe reso inutile il rinvio ad altro giudice.

A ben vedere, quindi, per il contribuente che agisce per un eventuale rimborso, il quale avverrà solo con il passaggio in giudicato della sentenza, l'importante non sarà tanto di ottenere una pronuncia positiva in sede di merito - magari scarsamente o erroneamente motivata – quanto ottenere una sentenza che sia di per sé inoppugnabile da tutti i punti di vista, in modo da passare indenne a tutte le possibili censure e, tanto, fino all'eventuale giudizio di legittimità che potrebbe derivarne.

Ne consegue che la strategia da seguire dovrà essere ben studiata e adeguatamente documentata dalla parte del contribuente, fin dal primo grado di giudizio, ovvero già dalla presentazione dell'istanza all'Ufficio (art. 38, del Dpr 602/73).

Tanto, con l'obiettivo di dimostrare un'insussistenza di quel quid pluris organizzativo che, come detto, si pone alla base dell'assoggettamento all'imposta.

## Documentazione

Ebbene, per gli imprenditori e per i professionisti che intendano chiedere un rimborso dell'Irap versato nei 48 mesi che hanno preceduto il deposito dell'istanza, sarà opportuno documentare le seguenti circostanze:

- di non essersi avvalsi in via stabile di lavoro altrui, nelle forme di lavoro dipendente o collaborazione a progetto, ovvero di rapporti stabili di outsourcing a soggetti terzi di parte dell'attività;
- di non disporre di beni strumentali eccedenti la dotazione minima per la specifica attività. In questo caso, si consiglia di allegare copia del libro dei beni ammortizzabili, ovvero riepilgarne schematicamente il contenuto. Infatti, non è solo l'ammontare in termini di costo dei beni che qualifica l'organizzazione a disposizione del contribuente, ma anche la tipologia di questi beni (un computer è indispensabile per qualunque attività, un sistema sofisticato a livello hardware e software raramente costituisce una dotazione «strettamente necessaria»).

In taluni casi, invece, andranno fornite indicazioni particolari, laddove il mero riferimento al valore dei beni strumentali non è conclusivo.

Si veda, per esempio, il caso dei medici convenzionati con il Servizio sanitario nazionale, qualora l'esistenza stessa del rapporto di convenzione renda necessaria una dotazione di un certo rilievo (circolare n. 28/E/2010).

12 gennaio 2012

Antonio Gigliotti