
L'IRAP con la segretaria part time

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 28 Maggio 2014

l'assunzione di una segretaria, anche se solo part time, rende il piccolo professionista assoggettabile ad IRAP

Con la sentenza n.7609 del 2 aprile 2014, la Corte di Cassazione ha ritenuto assoggettabile all'Irap l'avvocato, con segretaria part-time.

La sentenza

La Corte, innanzitutto, premette *“che la ormai assolutamente univoca giurisprudenza di questo giudice di legittimità non ha ritenuto di condividere l'orientamento (seguito nella specie dai giudici d'appello) che ritiene la assoggettabilità ad IRAP di professionisti e lavoratori autonomi solo nel caso in cui questi si avvalgano di altri soggetti svolgenti la medesima attività del professionista (e quindi in grado di sostituirlo), orientamento che porterebbe ad escludere i presupposti per la soggezione all'Irap in tutti i casi in cui l'attività del professionista si caratterizzi per il rapporto fiduciario (intuitus personae) che lega il prestatore al cliente, così impedendo che la predisposta struttura di risorse umane e materiali sia in grado di funzionare indipendentemente ed autonomamente dal suo intervento, nel senso che, per quanto valore e consistenza possa rivestire l'organizzazione dello studio nel potenziamento dell'attività professionale e dei profitti che ne conseguono, la prestazione d'opera intellettuale resterebbe personale, non potendo pertanto mai configurarsi un'autonomia organizzativa distinta dalla prestazione personale del professionista”*.

Al contrario, rileva la Corte, *“questo giudice di legittimità ha ripetutamente affermato che l'IRAP va applicata nei casi in cui il lavoro autonomo – professionale (quale esso sia, e perciò indipendentemente dallo svolgimento di attività caratterizzata da intuitus personae) si avvalga di una significativa o non trascurabile organizzazione di mezzi e/o uomini in grado di ampliarne i risultati profittevoli, con la conseguenza che lo svolgimento di una libera professione come quella di medico, avvocato, commercialista, ragioniere, geometra, consulente, si colloca al di fuori dell'area di applicazione dell'IRAP solo a condizione (da provare da parte del contribuente e da accertare da parte del giudice di merito) che il professionista operi senza dipendenti (a prescindere dalla circostanza che essi siano o meno in grado di sostituire il professionista medesimo) e con le risorse umane e strumentali strettamente necessarie allo svolgimento della professione”*.

In proposito, “questo giudice di legittimità ha affermato il seguente principio di diritto (al quale il collegio intende dare continuità in assenza di valide ragioni per discostarsene): “l’esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall’impresa commerciale costituisce, secondo l’interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, presupposto dell’imposta soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata e 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 che esercita attività di lavoro autonomo: 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 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, essendo onere del contribuente che chieda il rimborso dell’imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell’assenza delle predette condizioni” (sul punto vedi v. tra numerosissime altre cass. n. 3678 del 2007).

Nel caso di specie, risulta accertato in fatto che “l’attività della contribuente veniva svolta avvalendosi del lavoro di una dipendente, ancorchè con mansioni di segretaria part-time, e deve ritenersi pertanto sussistente quanto meno il presupposto di cui all’ultima parte del punto b) di cui sopra”.

Brevi note

Se con ordinanza n. 9692 del 13 giugno 2012 (ud 17 aprile 2012) la Cassazione aveva fissato importanti principi in materia di Irap, escludendo dall’imposta, di fatto, tutti quei professionisti che si avvalgono di strutture esterne organizzate, per l’esercizio della professione, in tema di avvocati, 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. 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

¹
riporta un passo del ricorso introduttivo, *"una sola apprendista part time"*. Come rilevato in dottrina, *"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"*.

Ricordiamo che, con circolare n. 28 del 28 maggio 2010, facendo seguito alle istruzioni fornite con la circolare n.45/E del 13 giugno 2008, l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di indicazioni operative in ordine alla gestione del contenzioso pendente in materia di IRAP.

La citata circolare n. 45/E del 2008, punto 5.4.1, ha precisato che *"l'affidamento a terzi, in modo non occasionale, di incombenze tipiche dell'attività artistica o professionale, normalmente svolte all'interno dello studio, deve essere valutata ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione"*.

Inoltre, al punto 5.4.2, ha puntualizzato che *"ai fini della verifica dell'autonoma organizzazione rileva comunque la disponibilità di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per lo svolgimento dell'attività, anche qualora non vengano acquisiti direttamente, ma siano forniti da terzi, a qualunque titolo"*.

Tale posizione, per le Entrate, risulta avvalorata dalla Corte di Cassazione, la quale ha rilevato come agli effetti impositivi IRAP ciò che rileva è *"la sussistenza di una organizzazione autonoma, restando indifferente il mezzo giuridico col quale quest'ultima è attuata (dipendenti ovvero società di servizi), che rende possibile lo svolgimento dell'attività dei professionisti, attraverso la disponibilità di beni strumentali, capitali e stabili forme di collaborazione, funzionali all'espletamento delle particolari incombenze; il che si realizza, come nel caso, con il contratto di outsourcing che impegna le parti a collaborare affinché la clientela percepisca la attività come organizzazione unitaria fornitrice di più servizi"* (Cass. 25 maggio 2009, n. 12078).

28 maggio 2014

Roberta De Marchi

1 GULOTTA, *Irap: l'avvocato con apprendista realizza autonoma organizzazione*, in Fiscooggi.it.