

## **IRAP e avvocato che esercita presso terzi**

A cura di Antonio Gliotti

Non deve pagare l'imposta regionale sulle attività produttive e se l'ha pagata ha diritto al rimborso, l'avvocato che per l'esercizio della professione si avvale dell'ufficio di terzi.

E' questo l'importante approdo raggiunto dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, con la sentenza numero 5396, pubblicata il 4 aprile 2012.

### **Il principio**

Non deve pagare l'IRAP e se l'ha pagata ha diritto al rimborso, l'avvocato che per l'esercizio della professione si avvale dello studio di terzi.

E' questo l'importante approdo raggiunto dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, con la sentenza numero 5396, pubblicata il 4 aprile 2012.

### **Il ricorso**

Propone ricorso in Cassazione l'Agenzia delle Entrate, denunciando che la Commissione Tributaria Regionale di Trieste aveva erroneamente accolto la domanda di rimborso IRAP presentata dal contribuente, di professione avvocato, relativamente agli anni 2002 – 2003.

Con il ricorso di legittimità, l'Ufficio eccepeva la violazione dell'art. 2697 del codice civile. Asseriva infatti che il professionista non aveva assolto l'onere probatorio in ordine all'inesistenza del presupposto impositivo (autonoma organizzazione).

*Ai sensi del citato articolo 2697 “Chi vuol far valere un diritto in giudizio [c.p.c. 99, 100] deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento [c.c. 69, 483, 1218, 1221, 1928, 1988]. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda”.*

Giudice	Contribuente
accertamento esistenza autonoma organizzazione	onere prova su assenza presupposto impositivo

La Sezione Tributaria ha sostenuto che le censure mosse dall'Ufficio finanziario, peraltro tendenti a ottenere un'inammissibile rivalutazione del merito della questione processuale:

<sup>35</sup><sub>17</sub> “non scalfiscono la *ratio decidendi* della sentenza impugnata. Infatti, la CTR ha rilevato che l'avvocato esercitava la professione 'presso l'ufficio di terzi', utilizzando soltanto mezzi indispensabili (autovettura e telefono cellulare). Di qui l'inesistenza del presupposto impositivo”.

Insomma, al termine di una brevissima sentenza, il Supremo Collegio ha dichiarato inammissibile il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, senza tuttavia pronunciarsi sulle spese, per assenza di attività difensiva del professionista, il quale, evidentemente, era sicuro delle proprie ragioni, a fronte della totale inconsistenza della pretesa tributaria.

**Autonoma organizzazione**

Non è ravvisabile se il professionista usufruisce dell'ufficio di terzi

**Presupposti impositivi**

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.

L'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente:

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

### La giurisprudenza

Al di fuori di questi requisiti il lavoratore autonomo non può essere sottoposto al prelievo, e laddove richieda il rimborso dell'imposta avrà l'onere di provare l'assenza delle condizioni che danno luogo al requisito dell'autonoma organizzazione, descrivendo l'organizzazione dell'attività e provando l'assenza dei presupposti per l'assoggettamento, in coerenza con le scritture contabili tenute e con le dichiarazioni presentate.

### Assoggettati

Da lungo tempo, la giurisprudenza fornisce un importante contributo all'individuazione di chi, tra imprenditori, professionisti e artisti, sia assoggettabile o meno al pagamento dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Le pronunce in tema di IRAP infatti sono molteplici, così come tantissimi sono i principi di diritto enunciati in merito, sia dalla Cassazione che dalle Commissioni Tributarie.

Principi di diritto dei quali, con l'occasione, si offrirà una breve panoramica.

Per esempio, si è sostenuto che:

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> **paga l'Irap l'avvocato** che ha una sola segretaria part-time, mentre il rimborso spetta al piccolo professionista che ha lo studio in affitto (Cass. 10271/2011);

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> **paga l'IRAP l'avvocato** che collabora con uno studio associato, poiché "l'esercizio in forma liberale di un'attività associata costituisce una circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza - ai fini dell'applicabilità dell'IRAP - di un'autonoma organizzazione, presupposto essenziale dell'imposta, ed a far escludere - in difetto, come nel caso di specie, di elementi di prova di segno contrario - che il reddito sia prodotto esclusivamente per effetto della professionalità del singolo collaboratore" (Cass. 6 ottobre 2011);

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> **paga l'IRAP il professionista che affida in "outsourcing" i servizi necessari alla professione**, giacché "il ricorso al lavoro di terzi per la fornitura di tutti i necessari servizi (dalla telefonia al segretariato) in forma rilevante e non occasionale, ma continuativa, integra il presupposto dell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata previsto dall'art. 2, comma 1. del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, non rilevando che la struttura posta a sostegno e potenziamento dell'attività professionale del contribuente sia fornita da personale dipendente o da un terzo in base ad un contratto di fornitura" (Cass. 29128 del 28 dicembre 2011);

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> **paga l'IRAP l'artista televisivo** se il quadro RE del Modello Unico evidenzia l'impiego di beni strumentali che eccedono il minimo indispensabile oltre che compensi a terzi per collaborazioni esterne in misura rilevante. L'artista ha tuttavia diritto al rimborso, per i periodi d'imposta in cui risultino minori compensi a terzi (CTR Campania, sent. 61/01/2012).

### **Esenti**

Sono invece **esenti dal pagare l'IRAP:**

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> **i medici di base** che posseggono uno studio, in quanto esso costituisce il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale (Cass. 24953/2010) purché in assenza di personale dipendente (Cass. 10240/2010);

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> il dottore commercialista che ricopre l'incarico di **sindaco di società** e si è avvalso nel suo studio, per un determinato periodo di tempo, di una segretaria e, successivamente, di una praticante. Ciò perché non sono soggetti all'imposta i compensi derivanti dagli incarichi di amministratore, sindaco o revisore di società se il professionista non gode di un'autonoma organizzazione (Cass. 27983/2011);

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> il **consulente finanziario** che svolge la propria attività utilizzando un'autovettura ed un computer e solo sporadicamente ricorra all'assistenza di terze persone, in quanto l'impiego di lavoro altrui è occasionale e i beni strumentali sono di minima importanza (Cass. ord. 1941/2012);

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> **l'ingegnere** che abbia dichiarato importi cospicui per compensi erogati a terzi e quote di ammortamento di beni strumentali, oltre ad avere un rilevante reddito da lavoro autonomo, poiché il reddito di per se stesso non è rilevante. Le spese sostenute non dimostrano che i beni eccedono il minimo indispensabile e che le collaborazioni sono continuative (Cass. ord. n. 4929/2012);

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> il **consulente informatico**, che svolga l'attività di piccolo imprenditore o l'attività professionale in assenza di autonoma organizzazione (rispettivamente, Cass. ord. 4490/ 2012 e Cass. 3266/2012)

Infine, dalla sentenza 19688/2011, si evince che ai fini dell'IRAP è necessaria la presenza di una struttura che costituisca un *quid pluris* rispetto agli elementi minimi richiesti per l'esercizio dell'attività professionale. In particolare, il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione è ravvisabile quando il contribuente: - sia sotto qualsiasi forma il responsabile della organizzazione e non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità o interesse, ovvero utilizzi beni strumentali eccedenti, secondo *l'id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio della attività in assenza di organizzazione oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

### **Presenza di collaboratori**

Inoltre, ad avviso del giudice di vertice, l'imposta *de quo* è dovuta anche in presenza di un solo dipendente o collaboratore non occasionale, anche se occorre valutare le effettive modalità d'impiego di tale collaboratore (Cass. 1868/2008).

Per esempio, **paga l'IRAP:**

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> il professionista che si avvale soltanto della segretaria (29146/2008; 14693/2009 e 21563/2010);

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> l'avvocato con un solo dipendente part - time (Cass. 25910 e 29128 del 2011);

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> il professionista che si avvale di "altri professionisti che dirige" (Cass. 8834/2009);

Non mancano però pronunce meno stringenti, come quella che ha **escluso la rilevanza di un collaboratore "con meri compiti esecutivi** inerenti la fissazione di appuntamenti, l'accoglimento di clienti o il rispondere alle telefonate, il quale costituisce solo un mero ausilio all'attività professionale del commercialista, alla stregua del computer o dell'automezzo".

Così si è infatti espressa la Cassazione, con la sentenza n. 15803/2011, osservando che la collaborazione di un soggetto con funzioni di carattere esecutivo risulta - nella maggior parte dei casi - indispensabile per l'esercizio della professione, ma non in grado di costituire quel *surplus* di attività impersonale e aggiuntiva tale da giustificare l'assoggettamento all'Imposta regionale sulle attività produttive.

### **IRAP: no a sequestro per equivalente**

In chiusura, giova aprire una breve parentesi sulla non rilevanza penale del mancato pagamento dell'IRAP.

A ricordarlo è stata la Corte di Cassazione Penale, con la sentenza numero 11147/2012.

Più precisamente, gli Ermellini hanno sostenuto che l'ammontare dell'I.R.A.P. asseritamente non versata non può concorrere a formare "il profitto del reato", ai fini della confisca per equivalente:

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> "laddove la legge **non conferisce rilevanza penale all'eventuale evasione dell'imposta regionale sulle attività produttive** (non trattandosi di un'imposta sui redditi in senso tecnico) [...]".

Nel caso di specie, il GIP presso il Tribunale di Nocera Inferiore aveva disposto il sequestro per equivalente ex artt. 322 ter c.p. e 1, comma 143 della legge 244/2007, di conti correnti intestati ad un imprenditore campano.

Tale misura era correlata alle condotte illecite contestate al contribuente, in qualità di legale rappresentante della Alfa S.r.l., in relazione al delitto di dichiarazione fraudolenta diretta ad evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto (art. 2, L. n. 74/2000). Avverso il provvedimento spiccato dal G.I.P., l'uomo proponeva istanza di riesame, senza successo.

Dal che, il ricorso in Cassazione, che si è chiuso con un rinvio al Tribunale di Salerno, investito così del riesame del provvedimento di sequestro e delle deduzioni del ricorrente esclusivamente sotto i profili dell'individuazione dell'effettivo profitto del reato e della equivalenza tra il valore dei conti oggetti del sequestro e l'entità del profitto conseguito.

A sostegno della decisione, gli Ermellini hanno osservato che "nella fattispecie in esame, il Tribunale, **per la quantificazione del profitto del reato, erroneamente ha tenuto conto anche dell'asserito mancato pagamento dell'IRAP** sui redditi relativi all'anno 2008, laddove la legge non conferisce rilevanza penale all'eventuale evasione dell'imposta regionale sulle attività produttive (non trattandosi di un'imposta sui redditi in senso tecnico) e le dichiarazioni costituenti l'oggetto materiale del reato di cui all'art. 2 del D Lgs. n. 74/2000 sono solamente le dichiarazioni dei redditi e le dichiarazioni annuali IVA (vedi la Circolare del Ministero delle finanze n 154/E del 4 agosto 2000, che motiva l'esclusione della dichiarazione IRAP con la natura reale di siffatta imposta, che

perciò considera non incidente sul reddito). L'ipotizzato art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000 (che configura un reato di pericolo concreto) tutela il bene giuridico patrimoniale della percezione del tributo ed è all'indebito vantaggio d'imposta (sui redditi e dell'IVA), deducibile dalle correlate dichiarazioni annuali, che deve farsi riferimento per la individuazione del 'profitto' del reato".

26 settembre 2012  
Antonio Gigliotti