

---

Cass., sez. un., 14 aprile 2016, n. 7371 – Pres. Cicala, Rel. Greco, P.M. (conf.)  
Apice

**Tributi locali – Irap – Presupposto – Autonomia organizzazione – Attività professionale in forma associata – Fattispecie – Società semplice – Sussistenza in ogni caso del presupposto**

*In tema di Irap, l'attività esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta, integra ex lege e in ogni caso il presupposto impositivo dell'autonomia organizzazione; ai fini dell'applicazione dell'imposta in esame è, perciò, esclusa la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza di detto presupposto impositivo.*

(Omissis)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, con due motivi, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna che, accogliendone solo parzialmente l'appello, ha riconosciuto il diritto della società semplice (omissis), svolgente attività di amministratore condominiale, al rimborso dell'imposta regionale sulle attività produttive versata per gli anni dal 1998 al 2002, e non anche per il 2003, il cui importo di euro 609 era stato portato in compensazione l'anno successivo.

Il giudice d'appello, infatti, premesso che l'art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, stabilisce al primo periodo che “presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni, ovvero alla prestazione di servizi”, e rilevato che ai sensi del secondo periodo “l'attività esercitata dalle società e dagli enti è da considerare in ogni caso presupposto d'imposta”, ha ritenuto che nella specie “la sussistenza delle circostanze che legittimano l'applicazione del tributo deve essere riscontrata attraverso un'analisi economica e qualitativa dell'attività esercitata, potendo esistere attività autonome svolte in assenza di organizzazione di capitali e lavoro altrui, che a parere di questa Commissione sussiste in questo caso, in quanto il contribuente ha sufficientemente provato e documentato nel ricorso introduttivo tale assenza, avendo esercitato la propria attività autonoma in via quasi esclusivamente personale, senza l'ausilio di personale dipendente e/o di ingenti cespiti”, sicché “manca il presupposto impositivo previsto dall'art. 2 del d.lgs. 446/97”.

La società contribuente resiste con controricorso.

Con il primo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, in relazione all'art. 360, n. 3, cod. proc. civ., l'amministrazione ricorrente censura la decisione per aver ravvisato l'insussistenza dell'autonoma organizzazione in presenza di un'attività svolta in forma associata/societaria, come ammesso dalla stessa contribuente, laddove non solo l'attività svolta in forma associata rientrerebbe nella fattispecie impositiva, ma in ogni caso la struttura tipica degli studi associati renderebbe evidente l'esistenza di un'organizzazione di mezzi e persone volta al raggiungimento di uno scopo, e quindi la piena assoggettabilità alla norma; con il secondo motivo, formulato in via subordinata, denuncia l'insufficiente e contraddittoria motivazione, in relazione all'art. 360 cod. proc. civ., per avere la sentenza impugnata ommesso di considerare, e non aver motivato la ragione di tale omissione, il fatto decisivo che la contribuente svolgesse attività in forma societaria/associata.

Fissato per la discussione, a seguito di ordinanza interlocutoria della sesta sezione civile, nell'articolazione della quinta sezione – tributaria (ord. 3870/2015), il ricorso è stato rimesso a queste Sezioni unite per l'esame di questione di massima di particolare importanza.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Viene rimessa alle Sezioni unite di questa Corte la questione “se, in applicazione del combinato disposto degli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 446 del 1997, debba essere sottoposto ad IRAP il “valore aggiunto prodotto nel territorio regionale” da attività di tipo professionale espletate nella veste giuridica societaria, ed in particolare di società semplice, anche quando il giudice valuti non sussistente una “autonoma organizzazione” dei fattori produttivi”.

Osserva il Collegio che il d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'imposta regionale sulle attività produttive, stabilisce all'art. 2, primo periodo, che presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

A tenore del secondo periodo dell'art. 2 “costituisce in ogni caso presupposto d'imposta l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato”.

Il requisito della autonoma organizzazione dell'attività non è quindi richiesto in relazione all'attività delle società e degli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, in quanto l'attività esercitata da tali soggetti, a mente del secondo periodo dello stesso art. 2, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta.

Il successivo art. 3, rendendo esplicito il catalogo dei soggetti passivi dell'imposta – che “sono coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'art. 2” –, in particolare individua espressamente, alla lett. c) del comma 1, le società semplici esercenti arti e professioni e quelle ad esse equiparate a norma (“ai fini delle imposte sui redditi...”) dell'art. 5, comma 3, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, vale a dire “le associazioni

senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni" di cui al successivo art. 49 (*Redditi di lavoro autonomo*), nella vecchia numerazione, dello stesso d.P.R. n. 917 del 1996.

In questo senso la sezione tributaria si è espressa con Cass. n. 16784 del 2010, in relazione all'esercizio in forma associata della professione di dottore commercialista, individuando la *ratio* della previsione in esame nel fatto che "l'attività esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce pertanto *ex lege* presupposto d'imposta"; con Cass. n. 25313 del 2014, in relazione all'esercizio in forma associata della professione forense; con Cass. n. 25315 del 2014, che chiaramente afferma che l'esercizio in forma associata, per il tramite di una società in nome collettivo, dell'attività di agente di commercio "esclude la necessità di accertare la sussistenza di un'autonoma organizzazione".

Ad analoghe conclusioni giungeva la sezione con il più risalente orientamento rappresentato da Cass. n. 13570 del 2007, n. 17136 del 2008, n. 24058 del 2009 e n. 1575 del 2014 che, pur a fronte della drastica formula impiegata dal legislatore – "... costituisce in ogni caso presupposto d'imposta" –, tuttavia è andata pronunciandosi nel senso che l'esercizio in forma associata di una professione liberale era "circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di una autonoma organizzazione di struttura e mezzi ...". Un siffatto indirizzo non sembra dare adeguato rilievo al fatto che la "prova contraria" può avere qui ad oggetto non l'insussistenza dell'autonoma organizzazione nell'esercizio in forma associata dell'attività, ma piuttosto l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa.

Dall'accertamento in concreto dell'autonoma organizzazione non si è ritenuta dispensata Cass. n. 21326 del 2013 – richiamata nell'ordinanza interlocutoria –, che, pur consapevole che "solo l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta, in base alla seconda parte" del detto art. 2, ha nondimeno ritenuto applicabile l'imposta a numerosi tassisti "organizzati in società cooperativa, in ragione delle specifiche modalità di esercizio dell'attività, integrata dall'apporto qualificante della predetta stabile struttura societaria, che assicura al singolo tassista, in via tipica e costante, continuità di lavoro, migliori condizioni economico-professionali, centralizzazione della raccolta pubblicitaria, assistenza amministrativa e fiscale": ma ciò, sembra di capire, in ragione della formulazione dei motivi del ricorso, uno dei quali "non aveva dato conto della descritta sussistenza, in capo ai tassisti, di una posizione contrattuale ed organizzativa collegata in modo essenziale – già ai fini di censirne l'intrinseca modalità di effettuazione – con i plurimi servizi della cooperativa di cui essi sono soci, dunque in una funzione collaborativa ben censita come contributo determinante per la produzione globale lorda del reddito dei contribuenti".

Alla luce delle considerazioni che precedono, può affermarsi pertanto il seguente principio di diritto:

"presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è l'esercizio abituale di

un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizi; ma quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma dell'art. 3 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – comprese quindi le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni – essa, in quanto esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce *ex lege*, in ogni caso, presupposto d'imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione”.

La decisione impugnata si pone in contrasto il principio di diritto enunciato.

Il primo motivo del ricorso deve essere perciò accolto, assorbito l'esame del secondo motivo, la sentenza impugnata deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto del ricorso introduttivo della contribuente.

La non univocità dei precedenti giurisprudenziali sul punto giustifica la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

(*Omissis*)

\* \* \*

Cass., sez. un., 10 maggio 2016, n. 9451 – *Pres. Cicala, Rel. Greco, P.M. (conf.) Apice*

**Tributi locali – Irap – Presupposto – Autonoma organizzazione – Impiego di personale dipendente – Fattispecie – Segretario – Insussistenza del presupposto**

*In tema di Irap, l'impiego da parte di un avvocato di un lavoratore dipendente con mansioni di segretario non è idoneo a integrare l'esistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione; il suddetto presupposto impositivo ricorre quando il contribuente si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive.*

(*Omissis*)

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con un motivo, illustrato con successiva memoria, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania che, rigettandone l'appello, ha riconosciuto a (*omissis*), avvocato, il diritto al rimborso dell'IRAP versata per gli anni dal 2000 al 2004.

Il giudice d'appello, rilevato che nello svolgimento dell'attività professionale il con-

tributente si avvaleva “solo di un lavoratore dipendente con mansioni di segretario e di beni strumentali minimi”, ha ritenuto che “la presenza minimale di strumenti e di collaborazione non costituiva autonoma organizzazione” ai sensi dell’art. 2 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 446.

(*Omissis*) resiste con controricorso, illustrato con successiva memoria.

Con l’unico motivo, denunciando “violazione e falsa applicazione degli artt. 2, comma 1, e 3, lettera c), del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 447”, l’amministrazione ricorrente critica la sentenza impugnata perché, pur avendo riconosciuto la presenza di un dipendente e di beni strumentali ha escluso il requisito dell’autonoma organizzazione ai fini dell’IRAP, laddove, secondo le disposizioni in rubrica, tale requisito ricorrerebbe allorché il contribuente sia, sotto qualsiasi forma il responsabile dell’organizzazione e si avvalga del lavoro anche di un solo dipendente”.

Il contribuente resiste con controricorso, illustrato con successiva memoria.

Fissato per la discussione, a seguito di ordinanza interlocutoria della sezione tributaria (ord. 5040/15), il ricorso è stato rimesso a queste Sezioni unite per l’esame di questione di massima di particolare importanza. (*Omissis*).

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

1. – Con l’ordinanza del gennaio 2015 la sezione tributaria ha ravvisato nella giurisprudenza della Corte di cassazione, con riguardo al presupposto dell’imposta regionale sulle attività produttive, fissato dall’art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e segnatamente al concetto di “autonoma organizzazione”, un contrasto fra un orientamento più radicato – di cui costituisce espressione Cass. n. 3676 del 2007 –, secondo cui la presenza anche di un solo dipendente, anche se *part time* ovvero addetto a mansioni generiche, determinerebbe di per sé l’assoggettamento all’imposta, ed un orientamento più recente, secondo cui sarebbe invece necessario accertare in punto di fatto l’attitudine del lavoro svolto dal dipendente a potenziare l’attività produttiva al fine di verificare la ricorrenza del presupposto stesso.

Osserva il Collegio che la sentenza n. 3676 del 2007, menzionata come significativa dell’indirizzo più risalente, e decisamente maggioritario, rappresenta, con alcune pronunce coeve, il punto di approdo di una prima fase dell’elaborazione giurisprudenziale di questa Corte sull’IRAP, incentrata sul presupposto dell’imposta, regolato dagli artt. 2 e l del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo del tributo, mentre la seconda fase è stata piuttosto caratterizzata dalla definizione dei contorni della platea dei soggetti passivi.

2. – Con la sentenza 16 febbraio 2007, n. 3676, dunque, la sezione tributaria aveva in primo luogo posto in luce che il d.lgs. n. 446 del 1997 aveva stabilito all’art. 2 che il presupposto del tributo è costituito dall’esercizio di un’attività “autonomamente organizzata” (così dopo la novella recata dal d.lgs. 10 aprile 1998, n. 137) diretta alla produzione o allo scambio di beni o servizi, ribadendo al successivo art. 3 che i sogget-

ti passivi dell'IRAP sono quelli che svolgono una delle attività di cui all'art. 2 e, "pertanto", anche le persone fisiche e le società semplici (od equiparate) che esercitano un'arte o una professione ai sensi dell'art. 49, comma 1 (nella vecchia numerazione) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che, come chiarito dalla lettera a) del comma 2 all'epoca vigente, ricomprendeva nella categoria tutti coloro che, per professione abituale, svolgevano un'attività di lavoro autonomo non classificabile come impresa o come collaborazione coordinata o continuativa e, cioè, come prestazione di servizi senza impiego di organizzazione propria.

Aveva quindi rilevato come la Corte costituzionale, con la sentenza n. 156 del 2001 avesse puntualizzato che l'IRAP non operava nessuna indebita equiparazione dei redditi di lavoro autonomo a quelli d'impresa, essendo un'imposta volta ad incidere su di un fatto economico diversa dal reddito, ossia sul valore aggiunto prodotto dalle singole unità organizzative, che ove sussistente, costituiva un indice di capacità contributiva capace di giustificare l'imposizione sia nei confronti delle imprese che dei lavoratori autonomi: ciò non voleva certamente dire che questi ultimi rientravano sempre tra i soggetti passivi dell'imposta perché se quello organizzativo costituiva un elemento connaturato alla nozione stessa d'impresa, non altrettanto poteva dirsi per le arti e le professioni, riguardo alle quali non era impossibile escludere in assoluto che l'attività potesse essere svolta anche in assenza di un'organizzazione di capitali e/o lavoro altrui. Ma la ipotizzabilità di un'evenienza del genere, il cui accertamento costituiva una questione di mero fatto, non valeva a dimostrare la denunciata illegittimità dell'IRAP, ma soltanto la sua inapplicabilità per quei lavoratori autonomi che non si fossero giovati di alcun supporto organizzativo. In tal modo, la Corte costituzionale "aveva in definitiva affermato che l'IRAP può ed, anzi, deve essere applicata pure ai lavoratori autonomi, tenendo però presente che non si tratta di una regola assoluta, ma solo dell'ipotesi ordinaria, nel senso che l'assoggettamento all'imposta costituisce la norma per ogni tipo di professionista, mentre l'esenzione rappresenta l'eccezione valevole soltanto per quelli privi di qualunque apparato produttivo. Vero è che l'interpretazione che di una norma sottoposta a scrutinio di costituzionalità offre la Corte costituzionale in una sentenza di non fondatezza non costituisce un vincolo per il giudice chiamato successivamente ad applicarla, ma è altrettanto vero che quella interpretazione, se non altro per l'autorevolezza della fonte da cui proviene, rappresenta un fondamentale contributo ermeneutico che non può essere disconosciuto senza l'esistenza di una valida ragione".

Secondo la sezione tributaria, "l'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, richiede unicamente la presenza di un'organizzazione autonoma senza fissare alcun limite quantitativo diverso da quello insito nel concetto stesso evocato dalle parole usate che, a loro volta, postulano soltanto l'esistenza di uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità. Non occorre, quindi, che si tratti di una struttura d'importanza prevalente rispetto al lavoro del titolare o addirittura in grado di generare profitti anche senza di lui, ma è sufficiente che vi sia un insieme tale

da porre il professionista in una condizione più favorevole di quella in cui si sarebbe trovato senza di esso. La maggiore o minore consistenza di tale insieme non è dunque importante purché, ben s'intende, si tratti di fattori che non siano tutto sommato trascurabili, bensì capaci di fornire un effettivo qualcosa in più al lavoratore autonomo. L'indagine sull'esistenza di tale qualcosa in più costituisce senza dubbio un accertamento di fatto che il giudice di merito dovrà compiere caso per caso sulla base di una valutazione di natura non soltanto logica, ma anche socio-economica perché l'assenza di una struttura produttiva non può essere intesa nel senso radicale di totale mancanza di qualsiasi supporto, ma neppure in quello di particolare rilevanza o, peggio, di prevalenza dei beni e/o del lavoro altrui su quello del titolare. Per far sorgere l'obbligo di pagamento del tributo basta, infatti, l'esistenza di un apparato che non sia sostanzialmente ininfluenza, ovvero sia di un *quid pluris* che secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista. Si deve cioè trattare di un qualcosa in più la cui disponibilità non sia, in definitiva, irrilevante perché capace, come lo studio o i collaboratori, di rendere più efficace o produttiva l'attività. Non varrebbe in contrario replicare che così ragionando si giunge a fare dei professionisti una categoria indefettibilmente assoggettata all'IRAP perché, nell'attuale realtà, è quasi impossibile esercitare l'attività senza l'ausilio di uno studio e/o di uno o più collaboratori o dipendenti. È infatti proprio per questo che il d.lgs. n. 446 del 1997 ha inserito gli autonomi fra i soggetti passivi dell'imposta, in quanto anch'essi si avvalgono normalmente di quella struttura organizzativa che costituisce il presupposto dell'imposta. Ed è sempre per lo stesso motivo che il d.lgs. n. 446 del 1997 ha, fra l'altro, abrogato l'ICIAP, essendo l'IRAP destinata normalmente a colpire coloro che in precedenza pagavano l'ICIAP che, a sua volta, gravava sui professionisti indipendentemente dalla consistenza della organizzazione da essi predisposta".

"In considerazione di quanto sopra, va pertanto enunciato il seguente principio di diritto: "A norma del combinato disposto del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, primo periodo, e art. 3, comma 1, lettera c), l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui all'art. 49, comma 1 (nella versione vigente fino al 31/12/2003), ovvero all'art. 53, comma 1, (nella versione vigente dal 1/1/2004), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, è escluso dall'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) solo 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 in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell'assenza delle condizioni sopraelencate".

3. – Queste Sezioni unite, con riguardo al requisito dell'autonoma organizzazione

nel presupposto dell'IRAP, condividono i principi e, più complessivamente, l'impianto ricostruttivo fornito allora con la sentenza capofila dell'orientamento maturato nel 2007 nella sezione tributaria, della quale si è dato conto *supra*, e tuttavia ritengono che essi meritino, più che una rivalutazione, delle precisazioni concernenti il fattore lavoro.

Se fra “gli elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità necessarie”, accanto ai beni strumentali vi sono i mezzi “personali” di cui egli può avvalersi per lo svolgimento dell'attività, perché questi davvero rechino ad essa un apporto significativo occorre che le mansioni svolte dal collaboratore non occasionale concorrano o si combinino con quel che è il *proprium* della specifica professionalità espressa nella) “attività diretta alla scambio di beni a di servizi”, di cui fa discorso l'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, e ciò vale tanto per il professionista che per l'esercente l'arte, come, più in generale, per il lavoratore autonomo ovvero per le figure “di confine” individuate nel corso degli anni dalla giurisprudenza di questa Corte. È infatti in tali casi che può parlarsi, per usare l'espressione del giudice delle leggi, di “valore aggiunto” o, per dirla con le pronunce della sezione tributaria del 2007, di “quel qualcosa in più”.

Diversa incidenza assume perciò l'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui quando questo si concreti nell'espletamento di mansioni di segreteria o generiche o meramente esecutive, che rechino all'attività svolta dal contribuente un apporto del tutto mediato o, appunto, generico.

Lo stesso limite segnato in relazione ai beni strumentali – “eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione” – non può che valere, armonicamente, per il fattore lavoro, la cui soglia minimale si arresta all'impiego di un collaboratore.

Va pertanto enunciato il seguente principio di diritto: “con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione – previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 446 –, 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 che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive”.

Il ricorso dell'Agenzia delle entrate deve essere rigettato.

Le spese del giudizio vanno compensate fra le parti, in considerazione del carattere controverso della questione in sede di legittimità.

(*Omissis*)

---



## IRAP e autonoma organizzazione: esercizio associato di attività professionali e impiego di dipendenti esecutivi nella giurisprudenza delle Sezioni Unite

*Regional business tax (IRAP) and autonomous organization: professional activities carried out in an associated form and the hiring of employees with executive functions in the case law of the Italian Supreme Court*

### *Abstract*

Con le sentenze in epigrafe le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno offerto, in materia IRAP, importanti indicazioni in merito al presupposto dell'autonoma organizzazione con riguardo all'esercizio di attività professionali.

Gli interventi delle Sezioni Unite sembrerebbero, invero, supplire alla mancata attuazione della L. 11 marzo 2014, n. 23, il cui art. 11, comma 2, aveva delegato il Governo a definire il concetto di autonoma organizzazione ai fini della non assoggettabilità all'IRAP dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori, tenendo conto dei consolidati principi di fonte giurisprudenziale.

Nella sent. n. 7371/2016, la Suprema Corte ha affermato che, con riguardo alle attività professionali svolte in forma di società semplice o di associazione senza personalità giuridica, il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione si presume sussistere in via assoluta in forza dell'art. 2, secondo periodo, D.Lgs. n. 446/1997.

Nella sent. n. 9451/2016, la Suprema Corte si è, invece, espressa in merito all'accertamento dell'autonoma organizzazione nei casi in cui i professionisti si avvalgano di dipendenti e/o collaboratori nell'esercizio della propria attività, sancendo che il lavoro dipendente rileva ai fini dell'applicazione dell'IRAP solo qualora sia impiegato in modo non occasionale e superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive.

**Parole chiave:** Irap, autonoma organizzazione, società semplici, associazioni professionali, dipendenti esecutivi

*With the commented decisions, the Grand Chamber of the Italian Supreme Court (ISC) gave, in the field of regional business tax (IRAP), significant guidelines concerning the element of autonomous organisation with respect to the exercise of professional activities. The Grand Chamber's ruling seems to compensate the failure of the Italian Government to implement Law of 11 March 2014, no. 23, whose Art. 11, para. 2, expressly delegated the Government to define the concept of "autonomous organisation" for the purposes of excluding from IRAP professionals, artists and small entrepreneurs, in the light of the well-established principles laid down by the case law.*

*With decision no. 7371 of 2016, the ISC ruled that, with respect to professional activities carried out through partnerships or association without legal personality, the element of autonomous organisation is considered existent according to Art. 2, second period, Legislative Decree no. 446/1997. With decision no. 9451 of 2016, the ISC analysed the assessment of the autonomous organisation in all those cases in which professionals hire employees or consultants in the exercise of their activity, establishing that salaried job is relevant to the purposes of IRAP only if used not occasionally and exceeds the threshold of using an employee for secretary or merely executive tasks.*

**Keywords:** *Regional business tax (IRAP), autonomous organisation, partnerships, associations without legal personality, employees with executive tasks*

#### SOMMARIO:

1. Premessa. – 2. La sent. n. 7371/2016. – 2.1. Rilevanza ai fini Irap delle attività professionali svolte in forma associata. – 2.2. La soluzione accolta dalle Sezioni Unite. – 2.3. Profili problematici insiti nel principio di diritto espresso nella pronuncia in esame. – 3. La sent. n. 9451/2016. – 3.1. Rilevanza ai fini Irap dell'impiego di collaboratori esecutivi: la soluzione accolta dalle Sezioni Unite. – 3.2. (*Segue*). Una prima ipotesi di applicazione concreta del principio di diritto fissato dalle Sezioni Unite – 4. Considerazioni conclusive.

#### 1. Premessa

In un brevissimo intervallo di tempo, e sopperendo alla mancata attuazione dell'art. 11, comma 2, L. 11 marzo 2014, n. 23, che aveva delegato il Governo a definire il concetto di autonoma organizzazione ai fini della non assoggettabilità all'IRAP dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione si sono pronunciate su due aspetti ampiamente dibattuti in materia di IRAP, entrambi concernenti il presupposto dell'autonoma organizzazione nel caso di esercizio di attività professionali<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>Per i lineamenti generali dell'imposta si ricordano, per tutti, FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 496 ss.; FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 453 ss.; F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, p. 627 ss.; ID., *Imposta regionale sulle attività produttive (Irap)*, in *Enc. dir.*, Agg., V, Milano, 2002, p. 660 ss.; SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007. Sui dubbi di legittimità costituzionale dell'Irap v. BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap: un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 293 ss.; FALSITTA, *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, in *Rass. trib.*, 2001, 833 ss.; MARONGIU, *Irap, lavoro autonomo e Corte costituzionale: le possibili conseguenze pratiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, p. 659 ss.; ID., *La Consulta "salva" l'Irap dalle censure di incostituzionalità*, in *Riv. giur. trib.*, 2001, p. 985 ss.; MOSCHETTI, *Profili costitu-*

Nella sent. n. 7371/2016, la Suprema Corte ha affermato che, ai sensi dell'art. 2, secondo periodo, D.Lgs. n. 446/1997, le attività professionali svolte in forma di società semplice, o di associazione senza personalità giuridica, devono presumersi, in via assoluta, autonomamente organizzate.

Nella sent. n. 9451/2016, la Suprema Corte si è, invece, espressa in merito al rilievo da attribuire all'impiego di dipendenti e/o collaboratori nell'esercizio di attività professionali, sancendo che il lavoro dipendente integra il richiamato presupposto impositivo dell'IRAP solo qualora sia svolto in modo non occasionale e superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive.

Come si avrà modo di evidenziare nel prosieguo, con la prima sentenza le Sezioni Unite hanno accolto, in maniera recisa, l'orientamento della giurisprudenza di legittimità più rigoroso e minoritario; con la seconda, invece, sembrerebbero aver recepito, ancorché solo parzialmente, gli orientamenti giurisprudenziali più favorevoli ai contribuenti.

## 2. La sent. n. 7371/2016

La controversia sottoposta al vaglio della Suprema Corte nella sent. n. 7371/2016 trae origine dal silenzio-rifiuto formatosi in relazione a un'istanza di rimborso dell'IRAP proposta da una società semplice svolgente attività di amministrazione condominiale.

Nei gradi di merito, i giudici tributari avevano riconosciuto il diritto della società al rimborso del tributo sul presupposto che l'attività professionale fosse stata esercitata in via quasi esclusivamente personale dai soci e senza l'ausilio di personale dipendente o di ingenti cespiti; nel giudizio di legittimità promosso dall'Ufficio, invece, la sezione semplice della Cassazione – rilevata l'esistenza di ondivaghi orientamenti in seno alla medesima Corte con riguardo all'applicabilità dell'IRAP nei confronti di attività professionali espletate nella veste societaria – rimetteva alle Sezioni Unite con il seguente quesito: «se, in applicazione del combinato disposto degli articoli 2 e 3 del D.Lgs. n. 446/1997, debba essere sottoposto ad IRAP il “valore aggiunto prodotto nel territorio regionale” da attività di tipo professionale espletate nella veste giuridica societaria, ed in particolare di società semplice, anche quando il giudice valuti non sussistente una “autonoma organizzazione” dei fattori produttivi»<sup>2</sup>.

---

zionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 735 ss.; SCHIAVOLIN, *Prime osservazioni sull'affermata legittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Giur. it.*, 2001, p. 1979 ss.

<sup>2</sup> Così, Cass., sez. VI, (ord.) 25 febbraio 2015, n. 3870, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, p. 483 ss., con nota di BODRITO, *Le società integrano “ex lege” il presupposto dell'IRAP?*.

### 2.1. Rilevanza ai fini Irap delle attività professionali svolte in forma associata

La questione oggetto della sentenza in commento riguarda, dunque, la possibilità di presumere in via assoluta, ai sensi del secondo periodo dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997, la sussistenza dell'autonoma organizzazione nell'ipotesi di attività professionali esercitate nella forma di società semplice<sup>3</sup>.

Sul punto, ma in epoca ormai risalente, la Corte costituzionale aveva affermato che l'attività produttiva svolta da società di persone è «riconducibile, almeno in via astratta», all'autonoma organizzazione<sup>4</sup>, senza tuttavia risolvere l'interrogativo se il presupposto in esame potesse rinvenirsi in automatico per effetto della mera adozione della forma societaria personale, oppure se, alla luce di un'interpretazione adeguatrice del secondo periodo dell'art. 2, dovesse sempre escludersi l'applicabilità dell'IRAP nei confronti di soggetti che non abbiano, in concreto, il requisito dell'"organizzazione a impresa"<sup>5</sup>.

Più recentemente, nella giurisprudenza di legittimità si sono delineati e alternati, su questa specifica questione, due opposti orientamenti: per il primo e minoritario orientamento, ogni attività professionale svolta sotto forma di società semplice (o associazione senza personalità giuridica equiparata ai sensi dell'art. 5, comma 3, TUIR) deve sempre considerarsi autonomamente organizzata, senza possibilità di prova contraria<sup>6</sup>; per l'orientamento contrario e maggioritario, invece, l'esercizio "associato" di attività professionali costituisce presunzione di esistenza di un'autonoma organizzazione, ma solo in via relativa, e, dunque, fino a prova contraria dei contribuenti<sup>7</sup>.

---

<sup>3</sup> Sulla specifica questione, v. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, cit., pp. 227-231 e p. 290; FICARI, *Soggettività passiva Irap e società in accomandita semplice*, in *Boll. trib.*, 2005, p. 1018 ss.; COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap*, Milano, 2003, pp. 281-283; BODRITO, *op. ult. cit.*, p. 488 ss.; FERRANTI, *Irap senza prova contraria per le associazioni professionali e le società semplici*, in *Il fisco*, 2016, p. 1822 ss.; ID., *Quando è rilevante ai fini Irap l'esercizio in forma associata delle attività professionali*, *ivi*, 2010, p. 3906 ss.; GIORGI, *Il trust nell'Irap*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2012, p. 477 ss.; MICONI, *L'autonoma organizzazione nelle associazioni professionali ai fini dell'Irap*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, p. 1237 ss.

<sup>4</sup> Corte cost., (ord.) 6-8 giugno 2005, n. 227, in *Dir. prat. trib.*, 2005, II, p. 861 ss., con nota di DE MITA, *Nelle s.n.c. si presume l'"organizzazione"*.

<sup>5</sup> L'espressione è di DE MITA, *op. cit.*, p. 863. Sul punto v. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, cit., p. 259, nota 228.

<sup>6</sup> Cfr., in ordine cronologico, Cass., (ord.) 16 luglio 2010, n. 16784; Cass., (ord.) 29 ottobre 2010, n. 22212; Cass., sez. trib., 18 settembre 2013, n. 21326; Cass., 28 novembre 2014, n. 25131, in *Corr. trib.*, 2015, p. 83 ss., con nota di FERRANTI, *Passo indietro della Cassazione sull'IRAP delle associazioni professionali*. L'orientamento è condiviso dall'Agenzia delle Entrate: v., in particolare, Circ. Ag. Entr., 13 giugno 2008, n. 45/E, su cui COLLI VIGNARELLI, *L'Agenzia delle Entrate si pronuncia ancora in tema di rilevanza del requisito organizzativo in materia di IRAP*. *Circolare*, 13 giugno 2008, n. 45/E, in *Boll. trib.*, 2008, pp. 1125 ss. e SCHIAVOLIN, *L'autonomia organizzativa nell'Irap: il faticoso sviluppo del "diritto vivente" nella giurisprudenza di merito*, in *Giust. trib.*, 2008, p. 779 ss..

<sup>7</sup> Cfr., in ordine cronologico, Cass., sez. trib., 11 giugno 2007, n. 13570; Cass., sez. trib., (ord.) 5 febbraio 2008, n. 2715; Cass., sez. trib., 24 giugno 2008, n. 17136; Cass., sez. trib., 28 ottobre 2009,

## 2.2. La soluzione accolta dalle Sezioni Unite

Le Sezioni Unite hanno risolto la questione, e dato risposta all'interrogativo che è stato *supra* sintetizzato, avallando nella sostanza l'orientamento minoritario e più rigoroso della giurisprudenza di legittimità.

Nella pronuncia in commento, in particolare, è stato sancito che «quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma dell'art. 3 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – comprese quindi le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni – essa, in quanto esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce *ex lege*, in ogni caso, presupposto d'imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione».

Per quanto “tranciante”, la conclusione delle Sezioni Unite non sembra così immediata come potrebbe apparire dalla lettura della sentenza.

Nella motivazione, invero, non è dato rinvenire alcuna argomentazione che consenta di confutare le puntuali osservazioni e argomentazioni svolte dai giudici della sezione semplice a sostegno della soluzione interpretativa contraria.

In particolare, nell'ordinanza interlocutoria si è, innanzitutto, osservato che prima delle modifiche apportate al primo periodo dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997 dal D.Lgs. n. 137/1998, l'unico presupposto impositivo dell'IRAP era l'esercizio abituale di un'attività di produzione; ciò che – secondo i giudici della sezione semplice – avrebbe potuto consentire un'interpretazione sincronica del citato art. 2, sì da riferire la presunzione di cui al secondo periodo, rimasto immutato in seguito alle modifiche normative del '98, al solo presupposto impositivo dell'abitualità. In sostanza, secondo tale lettura, l'ultimo periodo dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997, svolgerebbe la funzione di precisare che le attività identificate nel primo periodo, se esercitate da società o enti, costituiscono in ogni caso attività “abituale”, lasciando però intatta la necessità di accertare in concreto e caso per caso il requisito della autonoma organizzazione<sup>8</sup>.

Da una diversa prospettiva, i giudici rimettenti hanno ulteriormente osservato che laddove si prescindesse dall'accertamento “in concreto” del requisito dell'au-

---

n. 22781; Cass., sez. trib., 16 luglio 2010, n. 16784; Cass., 3 novembre 2010, n. 22386; Cass., (ord.) 26 luglio 2011, n. 16337; Cass., sez. trib., 3 agosto 2012, n. 14060; Cass., 10 dicembre 2012, n. 22506; Cass., 22 maggio 2013, n. 12507; Cass., sez. trib., 19 giugno 2013, n. 15317; Cass., 27 gennaio 2014, n. 1575; Cass., (ord.) 27 febbraio 2014, n. 4663.

<sup>8</sup>In senso analogo MICONI, *op. cit.*, p. 1237 ss.; tale tesi non sarà, tuttavia, approfondita nel prosieguo del presente lavoro, in quanto presuppone l'idea «del Legislatore razionale che tutto coordina quando interviene» (cfr. BODRITO, *Le società integrano “ex lege” il presupposto dell'Irap?*, cit., p. 490), pur se «i legislatori non hanno alcun obbligo di ragionare in questo (o in altro) modo, né hanno l'obbligo di rendere pubblico il loro ragionamento» (così, GUASTINI, *Interpretare e argomentare*, Milano, 2011, p. 234).

tonoma organizzazione risulterebbe di fatto negata e disattesa la pronuncia n. 156/2001 del Giudice delle Leggi, che ha individuato quale indice di capacità contributiva dell'IRAP il "valore aggiunto" prodotto, appunto, dalle attività autonomamente organizzate.

### 2.3. *Profili problematici insiti nel principio di diritto espresso nella pronuncia in esame*

Il dato (pare qui) certo, espresso nella sentenza in commento, è che il secondo periodo dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997, integri gli estremi di una presunzione<sup>9</sup>.

Il dato problematico riguarda, invece, la pretesa natura "assoluta" di detta presunzione<sup>10</sup>, nonché la sua applicazione tanto alle società semplici (e di persone in generale), quanto alle associazioni professionali, ad esse equiparate, senza personalità giuridica.

Invero, affinché l'art. 2, secondo periodo, D.Lgs. n. 446/1997, possa integrare – come stabilito dalle Sezioni Unite nella pronuncia in esame – una norma che stabilisca "dato (A), si presume (B) senza possibilità di prova contraria", è necessario che il fatto noto (nel caso specifico, l'esercizio di un'attività professionale in forma societaria o di associazione) esprima con assoluta certezza il fatto ignoto (ossia la sussistenza dell'autonoma organizzazione)<sup>11</sup>.

Diversamente, una presunzione di tal fatta risulterebbe in contrasto con gli artt. 53 e 3 Cost., in quanto, per un verso, prescinderebbe dall'indice di capacità contributiva proprio del presupposto dell'IRAP, che è dato dal valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate<sup>12</sup>; e, per altro verso, consentirebbe di

---

<sup>9</sup> Cfr. BODRITO, *Le società integrano "ex lege" il presupposto dell'Irap?*, cit., p. 490, per il quale «lo si può evincere dall'impiego del verbo al modo indicativo, tempo presente, e dal relativo avverbio». Per FERRANTI, *IRAP senza prova contraria per le associazioni professionali e le società semplici*, cit., p. 1822 ss., la suddetta presunzione rappresenta comunque «una "forzatura" del principio, ormai consolidato, secondo il quale l'esistenza della detta autonoma organizzazione deve essere valutata caso per caso».

<sup>10</sup> Non sembra, invero, scalfire il principio di diritto espresso dalla Corte, l'affermazione secondo cui «la "prova contraria" può avere qui ad oggetto non l'insussistenza dell'autonoma organizzazione nell'esercizio in forma associata dell'attività, ma piuttosto l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa». Ed infatti, non pare che con tale affermazione le Sezioni Unite abbiano escluso la natura assoluta della presunzione; ne hanno solo affermato l'inoperatività nei soli casi in cui i contribuenti riescano a provare l'"inesistenza" del vincolo associativo (nello stesso senso, FERRANTI, *op. loc. ult. cit.*).

<sup>11</sup> Cfr. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, pp. 59-62. Sull'utilizzo delle presunzioni in materia tributaria v., inoltre, F. TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, p. 194 ss.; ID., *Prova – dir. trib.*, in *Enc. dir.*, Agg., vol. III, Milano, 1999, p. 892 ss.; nonché FRANSONI, *Sulle presunzioni legali nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, n. 3, p. 603 ss.

<sup>12</sup> La questione in esame non si discosta di molto dalla *vexata quaestio* che aveva riguardato i

individuare i soggetti passivi dell'imposta esclusivamente in ragione della forma giuridica prescelta per lo svolgimento dell'attività produttiva<sup>13</sup>.

Ebbene, la questione più rilevante connessa all'interpretazione offerta dalle Sezioni Unite scaturisce dal fatto che l'esercizio di un'attività produttiva nella veste di società semplice (o di associazione senza personalità giuridica) non è, sempre e certamente, rivelatore di autonomia organizzativa, ossia di una forma di ricchezza impersonale e aggiuntiva rispetto a quella propria, rispettivamente, dei singoli soci o associati<sup>14</sup>: l'esperienza comune insegna, infatti, che «esistono società la cui attività è organizzata principalmente con il lavoro dei soci», ove, dunque, «è possibile prospettare situazioni equivalenti all'auto-organizzazione delle persone fisiche, per l'esclusività dell'apporto di lavoro "personale" dei componenti la compagine sociale»<sup>15</sup>.

La Corte ha quindi optato per una soluzione formalistica, saldamente ancorata al dato letterale dell'art. 2, secondo periodo, D.Lgs. n. 446/1997, che risulta, però,

---

promotori finanziari e gli agenti di commercio, poi risolta da Cass., sez. un., 26 maggio 2009, nn. da 12108 – 1211, con commento di MARONGIU, *L'IRAP tra l'operosa fatica dei giudici e la latitanza del legislatore*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, p. 764 ss., che ha sancito l'assoggettabilità ad IRAP di tali soggetti solo quando sia possibile accertare, caso per caso, la sussistenza dell'autonoma organizzazione. Tale soluzione, che dovrebbe valere anche nella fattispecie in esame, era già stata prospettata da autorevole dottrina: v., in particolare, FREGNI, *Questioni in tema di tassazione degli agenti di commercio*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 417 ss., la quale aveva ravvisato il *punctum pruriens* della questione «nella verifica della sussistenza, caso per caso, di "un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"».

<sup>13</sup>Resta da chiarire se la locuzione avverbiale "in ogni caso" sia equivalente alla formula "senza possibilità di eccezione": nega tale ipotesi BODRITO, *Le società integrano "ex lege" il presupposto dell'Irap?*, cit., p. 491, secondo il quale «l'espressione indica che il presupposto del tributo è integrato, non solo dai soggetti commerciali, come le società, ma anche da enti che non siano commerciali, ma di mera erogazione»; e, se non si è frainteso, COCIANI, *op. cit.*, p. 282: «la norma in discorso (art. 2 secondo periodo) [...] denota che le attività [...] "in ogni caso" soggette ad Irap non sono solo quelle derivanti da attività commerciale, ma anche quelle non commerciali di mera erogazione».

<sup>14</sup>Tale argomentazione sembra coerente con Corte cost., 28 luglio 1976, n. 200, in *Foro it.*, 1976, I, c. 2071 ss. (in cui è stato sancito che le presunzioni fiscali «per poter essere considerate in armonia con il principio della capacità contributiva [...] debbono essere confortate da elementi concretamente positivi che le giustifichino razionalmente» e che «se è pur lecito formulare previsioni logicamente valide e attendibili, non è peraltro consentito trasformare tali previsioni in certezze assolute, imperativamente statuite senza la possibilità che si ammetta la prova contraria»); e con Corte cost., 11 marzo 1991, n. 103 (ove, in tema di ICIAP, è stato affermato che «la presunzione di cui trattasi, in quanto preclusiva di prova *in adverso*, è insuscettibile, per la irrazionalità che ne deriva, di porsi come fonte rivelatrice di una concreta capacità contributiva»); nonché con gli insegnamenti di CRISAFULLI, *In tema di capacità contributiva*, in *Giur. cost.*, 1965, p. 861 ss. e DE MITA, *Presunzioni fiscali e costituzione*, in AA.VV., *Le presunzioni fiscali in materia tributaria. Atti del convegno di Rimini*, 22-23 febbraio 1985, Rimini, 1987, p. 24 ss.

<sup>15</sup>Così, SCHIAVOLIN, *op. cit.*, p. 291. Tanto sembra potersi affermare per le società semplici, per le associazioni ad esse equiparate, nonché per le società di persone "commerciali": v., nel caso di una s.n.c., FICARI, *op. cit.*, p. 1020, il quale rileva che «l'organizzazione in forma societaria esprime solo un proprio assetto contabile e di amministrazione ma non una caratteristica dell'attività economica».

contrastante con il principio secondo cui una «difforme capacità contributiva che discende dal diverso livello di organizzazione dell'attività economica impone trattamenti fiscali distinti»<sup>16</sup>.

Vi è un altro profilo problematico, che merita attenzione, nel principio di diritto fissato dalla sentenza n. 7371/2016: per le Sezioni Unite, l'art. 2, ultimo periodo, D.Lgs. n. 446/1997, si riferirebbe non solo alle "società" e agli "enti", ma anche alle associazioni tra professionisti senza personalità giuridica equiparate alle società semplici *ex art. 5, comma 3, TUIR*.

Tale affermazione – che sembra fondarsi su una lettura combinata degli artt. 2, secondo periodo, e 3, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 446/1997<sup>17</sup> – è stata censurata da una parte della dottrina, perché ritenuta contrastante con un recente indirizzo interpretativo delle Sezioni Unite secondo cui le qualificazioni reddituali stabilite dal TUIR non possono trovare applicazione ai fini IRAP se non espressamente richiamate<sup>18</sup>.

Sorge, allora, l'interrogativo se, in materia di IRAP, l'equiparazione tra associazioni professionali e società semplici possa valere solo ai fini dell'individuazione dei soggetti passivi, e non anche ai fini dell'individuazione in via presuntiva (a prescindere dal fatto che la presunzione sia qualificabile come relativa o assoluta) dell'autonomia organizzativa, in quanto solo l'art. 3, e non l'art. 2, secondo periodo, richiama espressamente l'art. 5, comma 3, TUIR<sup>19</sup>.

Qualche dubbio in senso contrario sorge dal fatto che, in materia di IRAP, non sembra potersi ammettere una lettura parcellizzata o disgiunta del requisito soggettivo e del presupposto d'imposta: gli artt. 2 e 3, D.Lgs. n. 446/1997, sembrano invero legati "a filo doppio", nel senso che, ai fini dell'applicazione dell'IRAP, si rivelerebbe necessario, innanzitutto, individuare la fattispecie imponibile ai sensi dell'art. 2 e, solo successivamente, riconoscere come soggetti passivi, a norma dell'art. 3, comma 1, i titolari del potere di organizzazione e di gestione dell'attività imponibile<sup>20</sup>. Ciò che potrebbe forse legittimare la tesi, implicitamente sostenuta

---

<sup>16</sup> FICARI, *op. cit.*, p. 1021.

<sup>17</sup> Si segnala, inoltre, la possibilità di assoggettare le associazioni professionali al secondo periodo dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997, in quanto «rimarrebbe ferma la configurazione ai fini civilistici delle associazioni costituite ai sensi dell'art. 1, L. n. 1815 del 1939 come enti collettivi o centri di interessi autonomi»: cfr. MICONI, *op. cit.*, p. 1237 ss.

<sup>18</sup> V. FERRANTI, *op. ult. cit.*, p. 1822 ss.

<sup>19</sup> Si veda Cass., sez. un., 13 aprile 2016, n. 7291, in cui si è negata la riferibilità all'art. 2, secondo periodo, D.Lgs. n. 446/1997 delle forme associative in ambito di medicina di gruppo, in quanto sarebbero organismi promossi dal S.S.N., diretti «a realizzare più avanzate forme di presidio della salute pubblica mercé l'impiego di risorse, anzitutto professionali, ma non solo, del personale medico a rapporto convenzionale».

<sup>20</sup> V., *ex multis*, SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2016, pp. 1128-1129. La lettura proposta sembra coerenziar-



dalle Sezioni Unite, per cui il legislatore abbia scientemente inteso rimandare all'art. 3, comma 1, D.Lgs. n. 446/1997, l'individuazione dei soggetti la cui attività, ai sensi dell'art. 2, secondo periodo, può far presumere – ma solo, si crede, in via relativa – la sussistenza del presupposto dell'autonoma organizzazione.

### 3. La sent. n. 9451/2016

Nella sent. n. 9451/2016, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno affermato il seguente principio di diritto: il requisito dell'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente «si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive»<sup>21</sup>.

Con tale principio di diritto, i giudici della Suprema Corte spezzano «l'equazione tra autonomia organizzativa e presenza di lavoro dipendente»<sup>22</sup> e obliterano, almeno parzialmente, l'orientamento giurisprudenziale di recente formazione che – in maniera sporadica, prima, e in modo sempre più insistente, poi – negava che la sola presenza di un dipendente potesse costituire elemento decisivo ed insuperabile per assoggettare ad IRAP i professionisti<sup>23</sup>.

---

si, innanzitutto, con quanto stabilito nella sentenza n. 156/2001 della Corte costituzionale (v., in tale senso, COLLI VIGNARELLI, *Rilevanza dell'organizzazione nell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Boll. trib.*, 2002, pp. 886-887), nonché con l'avverbio “pertanto” contenuto nel secondo periodo del comma 1 dell'art. 3, il quale sembrerebbe conferire all'elencazione dei soggetti passivi, contenuta nel periodo successivo della disposizione, carattere meramente esemplificativo e non tassativo (è questa l'opinione di MARONGIU-BODRITO, *L'imposta regionale sulle attività produttive (Irap)*, in AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario. Appendice*, Padova, 2001, p. 501; e COCIANI, *op. cit.*, p. 289, nota 186).

<sup>21</sup> Sulla questione la letteratura è molto vasta e impossibile da citare per intero: v. dunque, *ex multis*, SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, cit., pp. 255-282, anche per i richiami della copiosa giurisprudenza di merito; COLLI VIGNARELLI, *Rilevanza dell'organizzazione nell'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., p. 885 ss.; DELLA VALLE, *Non scontano l'IRAP i professionisti dotati di mezzi strumentali minimi*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 885 ss.; MARONGIU, *Organizzazione autonoma e libere professioni*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 2690 ss.; ID., *Proposte per un'equa applicazione dell'IRAP ai lavoratori autonomi*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, p. 469 ss.; SCHIAVOLIN, *L'autonomia organizzativa nell'Irap: il faticoso sviluppo del “diritto vivente” nella giurisprudenza di merito*, cit., p. 779 ss., nonché gli scritti più recenti di BODRITO, *Al lavoratore autonomo che ha un dipendente può spettare il rimborso Irap*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 917 ss. e di FERRANTI, *Associazioni professionali e dipendente “esecutivo”: le Sezioni Unite dettano la linea*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 1689 ss.

<sup>22</sup> Così BODRITO, *op. ult. cit.*, p. 1917 ss. Il riferimento è all'orientamento giurisprudenziale di legittimità stratificatosi, tra le altre, con le seguenti sentenze: Cass., sez. trib., 6 aprile 2009, n. 8265; Cass., sez. trib., (ord.) 16 giugno 2009, n. 20001; Cass., sez. trib., 20 luglio 2009, n. 16855; Cass., sez. trib., 20 ottobre 2010, n. 21563; Cass., sez. trib., 2 aprile 2014, n. 7609; Cass., sez. trib., 7 maggio 2014, nn. 9787 e 9790; Cass., sez. trib., 10 settembre 2014, n. 19072.

<sup>23</sup> Cfr., tra le più recenti, Cass., sez. VI, (ord.) 25 settembre 2013, nn. da 22019 a 22025; Cass.,

La decisione in esame trae origine dal silenzio rifiuto formatosi a seguito di un'istanza di rimborso dell'IRAP proposta da un avvocato che esercitava la professione avvalendosi di un solo dipendente con mansioni di segretario e in assenza di beni strumentali di rilievo.

Nei gradi merito i giudici tributari accertavano il credito del contribuente ricorrente e riconoscevano il diritto al rimborso dell'IRAP sul presupposto che la presenza minimale di beni strumentali e di collaboratori non potesse configurare autonoma organizzazione ai sensi dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997.

L'Ufficio proponeva ricorso in Cassazione, deducendo la difformità della sentenza impugnata con il «più consolidato» principio giurisprudenziale secondo cui il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione ricorrerebbe ogniqualvolta il contribuente sia il responsabile della struttura e si avvalga del lavoro anche solo di un dipendente<sup>24</sup>.

### 3.1. Rilevanza ai fini Irap dell'impiego di collaboratori esecutivi: la soluzione accolta dalle Sezioni Unite

Nel rimettere il giudizio alle Sezioni Unite, la sezione semplice della Corte<sup>25</sup> ha ravvisato un contrasto fra un orientamento «più radicato» della giurisprudenza di legittimità, secondo cui la presenza anche solo di un dipendente determinerebbe di per sé l'assoggettamento a IRAP; e un orientamento «più recente», composto da un folto numero di pronunce, in cui, al fine di verificare la ricorrenza di autonomia organizzativa, si è affermata la necessità di accertare in punto di fatto l'attitudine del lavoro svolto dal dipendente a potenziare l'attività produttiva del singolo datore di lavoro.

Il principio di diritto sancito nella pronuncia in commento sembra, per certi aspetti, posizionarsi nel mezzo tra i due citati orientamenti.

Per un verso, infatti, la sentenza si raccorda con l'orientamento di legittimità «più recente», ove precisa che le mansioni svolte dal collaboratore non occasionale devono coordinarsi e combinarsi con quel che è il *proprium* della specifica professionalità del contribuente. Secondo le Sezioni Unite, in particolare, solo in tali casi sarebbe possibile riscontrare l'apporto di un «valore aggiunto» o di quel «qualcosa in più» rispetto all'attività del singolo professionista, in quanto il lavoro altrui che si concreti nell'espletamento di mansioni meramente esecutive arrecherebbe all'attività svolta dal contribuente «un apporto del tutto mediato» e «generico».

---

sez. VI, 18 febbraio 2014, n. 3755; Cass., sez. VI, 20 febbraio 2014, n. 4111; Cass., sez. VI, 9 maggio 2014, n. 10173; Cass., sez. VI, 19 dicembre 2014, nn. 26985, 27016, 27017. Si segnala, infine, Cass., sez. un., 13 aprile 2016, n. 7291 in materia di medicina di gruppo.

<sup>24</sup> Cfr., *retro*, note 21 e 22.

<sup>25</sup> Cass., sez. trib., (ord.) 13 marzo 2015, n. 5040.

Per altro verso, poi, la pronuncia in esame sembra raccordarsi con l'indirizzo giurisprudenziale più radicato e rigoroso, ove fissa la soglia quantitativa di "un" collaboratore dipendente, oltre la quale un'attività di produzione di beni o servizi deve considerarsi "in ogni caso" autonomamente organizzata. Le Sezioni Unite, in particolare, affermano che, così come l'impiego di beni strumentali è soggetto al limite dell'*id quod plerumque accidit* oltre il quale l'attività deve considerarsi autonomamente organizzata, un limite analogo «non può che valere, armonicamente, per il fattore lavoro, la cui soglia minimale si arresta all'impiego di un collaboratore».

### 3.2. (Segue). *Una prima ipotesi di applicazione concreta del principio di diritto sancito dalle Sezioni Unite*

Da quanto affermato dalla Suprema Corte si evince, da un lato, che – affinché un'attività professionale possa considerarsi autonomamente organizzata – l'impiego di lavoro altrui deve essere "non occasionale" e, in aggiunta, prevedere mansioni non "meramente esecutive"<sup>26</sup> (trattasi, in sostanza, dell'impiego di collaboratori abituali, capaci di produrre reddito "per conto" del professionista e di accrescerne la "capacità produttiva"); dall'altro, che il professionista sembrerebbe tenuto in ogni caso al versamento dell'IRAP ogniqualvolta risulti superata la «soglia minimale» dell'impiego di un solo collaboratore con funzioni meramente esecutive (trattasi dunque dell'impiego di due o più collaboratori "non occasionali" con funzioni di segreteria o meramente esecutive, oppure di due o più collaboratori "occasionali" che insieme superino la soglia-modello di un unico collaboratore con funzioni "meramente esecutive"<sup>27</sup>).

Tale ultimo limite quantitativo, se applicato rigidamente e indistintamente tra categorie di professionisti, potrebbe però rivelarsi foriero di criticità.

Si consideri, ad esempio, il caso di due professionisti, il primo che si avvalga di un dipendente "a tempo pieno" con mansioni di segreteria e di un addetto alle pulizie *part-time*; il secondo che si avvalga di due segretarie (o segretari) *part-time*. In

---

<sup>26</sup> Dalla sentenza in commento sembra potersi evincere che il requisito della "non occasionalità" del lavoro dipendente si riferisca unicamente ai collaboratori con mansioni non "di segreteria" o non "meramente esecutive". Non sembra, dunque, che possa dirsi sussistente l'autonoma organizzazione quando il professionista si avvalga "a tempo pieno" di un unico dipendente con funzioni di segreteria o meramente esecutive; o di un collaboratore "occasionale" capace di coadiuvare il professionista nell'esercizio dell'attività professionale, occorrendo tuttavia verificare, caso per caso, che l'impiego di lavoro professionale-dipendente – anche se occasionale – non si sostanzi in una ricchezza aggiuntiva rispetto a quella generata dal "dominus" (in questo senso, non dovrebbe integrare il presupposto impositivo in esame la collaborazione di apprendisti *part-time*).

<sup>27</sup> Si veda, in senso analogo, FERRANTI, *Associazioni professionali e dipendente "esecutivo": le Sezioni Unite dettano la linea*, cit., 1697, secondo cui «in caso di *part-time* si ritiene possibile escludere la sussistenza di un'autonoma organizzazione anche in presenza di due rapporti a tempo parziale, che dovrebbero risultare equivalenti ad uno a tempo pieno».

entrambi i casi sembra irrefutabile che i dipendenti svolgano attività meramente ausiliarie rispetto a quelle dei professionisti, le quali non apportano alcun effettivo «potenziamento della capacità produttiva della singola attività professionale»<sup>28</sup>; pur tuttavia, una rigida applicazione della soglia-modello individuata dalle Sezioni Unite imporrebbe di considerare non autonomamente organizzata solamente l'attività svolta dal secondo professionista (qualora, s'intende, il lavoro svolto dai propri dipendenti possa dirsi equivalente a quello di un singolo dipendente svolgente le medesime mansioni "a tempo pieno"), in quanto il lavoro dipendente impiegato dal primo professionista supererebbe il limite di un solo collaboratore, non occasionale, «che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive».

Per affermare l'esistenza di un'attività autonomamente organizzata sembra quindi opportuno svolgere una attenta e minuziosa indagine sul concreto atteggiarsi dei rapporti (o del singolo rapporto) di lavoro dipendente, privilegiando valutazioni di carattere qualitativo rispetto a valutazioni di carattere quantitativo. Invero, così come la presenza di un dipendente con funzioni sostanzialmente autonome e tecnicamente rilevanti può, da sola, comprovare l'esistenza di un'autonoma organizzazione, indipendentemente dalla qualifica formalmente assunta dal lavoratore<sup>29</sup>; allo stesso modo, l'impiego di due o più dipendenti potrebbe rivelarsi insuscettibile di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale del professionista.

Sorge, per tale ragione, l'interrogativo se la presenza di due o più dipendenti possa effettivamente integrare, da sola e in ogni caso (come sembra aver sostenuto la Corte nella sentenza in esame), la sussistenza in capo ai professionisti dell'autonoma organizzazione; oppure se, alla luce degli artt. 3 e 53 Cost., possa rappresentare solo un "indizio" di autonomia organizzativa, da valutare alla luce del tipo di attività svolta dal singolo professionista e dai singoli collaboratori<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> Si veda, in senso analogo, MARONGIU, *Proposte per un'equa applicazione dell'IRAP ai lavoratori autonomi*, cit., p. 469 ss., il quale, con riguardo al personale di segreteria, afferma: «non riesco a convincermi che queste figure professionali comprovino l'esistenza di un'autonoma organizzazione, ove si consideri che le loro consuete mansioni oggi si traducono, generalmente, nella ricezione delle telefonate, nell'accoglienza dei clienti, nella cura dell'archivio». In senso contrario, si veda invece SCHIAVOLIN, *L'autonomia organizzativa nell'Irap: il faticoso sviluppo del "diritto vivente" nella giurisprudenza di merito*, cit., p. 786, secondo il quale – se non si è franteso – il mantenimento del "buono stato" degli ambienti lavorativi rientra nelle necessità di uno studio professionale, sicché l'assumere un dipendente *ad hoc* (ancorché *part time*) «parrebbe realizzare un atto di "organizzazione", inteso a lasciare libero il professionista di dedicarsi per intero al lavoro intellettuale (allo stesso modo dell'assumere una segretaria, per liberarsi delle incombenze rimesse a questa)».

<sup>29</sup> Si pensi, per esempio, al caso di un abile apprendista inizialmente assunto per esigenze di formazione, il quale, dopo una prima fase di avvio, fornisca al professionista un apporto pari a quello di un collaboratore.

<sup>30</sup> In questo senso sembrerebbe essersi espressa Cass., sez. VI, 19 dicembre 2014, n. 26985: «la Corte delle Leggi ha posto in chiara evidenza che la dizione "autonomamente organizzata", se indi-

#### 4. Considerazioni conclusive

In conclusione, prescindendo dai profili problematici segnalati, sembra opportuno riepilogare le indicazioni espresse dalle Sezioni Unite nelle due sentenze in epigrafe.

Per il principio di diritto fissato nella sentenza n. 7371/2016, le attività professionali svolte in forma societaria – anche nella veste di società di persone e, in particolare, di società semplici e associazioni professionali ad esse equiparate ai sensi dell’art. 5, comma 3, TUIR – sono da considerarsi “in ogni caso” autonomamente organizzate.

L’affermazione incidentale contenuta nella motivazione della sentenza – secondo cui «la “prova contraria” può avere qui ad oggetto non l’insussistenza dell’autonoma organizzazione nell’esercizio in forma associata dell’attività, ma piuttosto l’insussistenza dell’esercizio in forma associata dell’attività stessa» – non sembra invero scalfire il chiaro principio di diritto secondo cui – appunto – le attività produttive esercitate da società ed enti costituiscono «*ex lege*, in ogni caso, presupposto d’imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza di autonoma organizzazione».

Per il principio di diritto sancito nella sentenza n. 9451/2016, i professionisti (o anche i contribuenti che esercitano in forma individuale l’attività di impresa) che si avvalgano di un unico dipendente – anche a tempo pieno – con funzioni di segreteria o meramente esecutive, ovvero di un unico dipendente con funzioni di tipo “professionale” (che però non aumenti in concreto la produttività del professionista), o, ancora, di due o più dipendenti a tempo parziale e con funzioni esecutive, la cui attività non superi “la soglia dell’impiego di un collaboratore che esprima” analoghe funzioni, non sono tenuti al versamento dell’IRAP e potranno, pertanto, ottenere il rimborso dell’imposta eventualmente versata<sup>31</sup>.

**Giovanni Consolo**

---

vidua immediatamente il presupposto applicativo del tributo, non fornisce d’altro canto alcuna concreta consistenza di questo presupposto e cioè non consente di direttamente identificare gli elementi fattuali minimi del presupposto in questione, sia in riferimento al numero di dipendenti sia in riferimento alla consistenza delle strutture organizzate e del capitale investito».

<sup>31</sup> È appena il caso di precisare che, ai fini del rimborso, è sempre onere del contribuente dimostrare la carenza del requisito organizzativo ai fini Irap. Sulla tutela giurisdizionale in materia di rimborso, v. F. TESAURO, *Il rimborso dell’imposta*, Torino, 1975, p. 237 ss.; FREGNI, *Rimborso dei tributi*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. XII, Torino, 1996, pp. 510-511.

