

Contenzioso. Le pronunce della Corte non consentono di avere un'interpretazione univoca su part time, immobili e studi associati

Irap, Cassazione senza linea

Per i contribuenti pochi punti di riferimento in attesa delle Sezioni unite

La Cassazione

Le interpretazioni, anche diametralmente opposte, da parte della Corte su diverse situazioni ai fini dell'applicazione dell'Irap

Situazione	Orientamenti	Giurisprudenza
PRESENZA DI LAVORO DIPENDENTE	Alcune pronunce hanno dichiarato irrilevante il dipendente part-time e con funzioni meramente esecutive	Sentenze nn. 22020/2013 e 22022/2013 Ordinanze nn. 27034/2013, 3758/2014, 6945/2014, 7153/2014 e 10173/2014
	Altre pronunce, invece, sono contrarie	Sentenze nn. 4923/2013, 4111/2014, 7609/2014 e 9790/2014
PRESENZA DI PRATICANTI	Resta ferma l'irrilevanza dell'opera svolta dai praticanti del professionista	Ordinanza n. 2520/2014
	Idem per i collaboratori occasionali	Sentenza n. 1941/2013
IMPRESA FAMILIARE	Si consolida l'orientamento che individua sempre la prevalenza dell'organizzazione	Sentenze nn. 1077/2013 e 1537/2014
DOTAZIONE DI BENI STRUMENTALI	Non è soggetto passivo il medico SSN con due ambulatori	Ordinanza n. 2967/2014
	Idem il medico specialista che opera presso strutture sanitarie private	Sentenza n. 9692/2012
	Può non essere decisivo l'utilizzo di un immobile	Ordinanze nn. 23155/2010, 10271/2011, 14158/2012 e 24117/2012
	Sentenza n. 17120/2013	Non conta il valore dei beni utilizzati
	Ordinanza n. 13048/2012	Sentenze nn. 15641/2013 e 18108/2013
	Non rilevano:	
	• l'ammontare del reddito realizzato	Sentenza n. 23113/2013 Ordinanze n. 4929/2012, 27032/2013 e 28212/2013
• la fama raggiunta dal professionista	Ordinanza n. 27032/2013	
• l'ammontare delle spese per trasferte	Ordinanza n. 7153/2014	
• l'ammontare delle spese per viaggi all'estero	Sentenza n. 27213/2013	
• il ricorso a consulenti esterni	Ordinanza n. 8914/2014	
STUDI ASSOCIATI	Secondo un primo orientamento sarebbero sempre soggetti al tributo	Ordinanze nn. 22212/2010 e 21669/2010
	Una differente linea interpretativa consente ai singoli professionisti di dimostrare che non vi è reciproco incremento di valore aggiunto	Sentenze nn. 13570/2007, 17136/2008, 12078/2009, 22506/2012 e 4663/2014
ATTIVITÀ DI SINDACO, REVISORE, AMMINISTRATORE, ETC.	Si può dimostrare che per esse non ci si avvale di alcuna struttura organizzata	Sentenze nn. 10594/2007, 19607/2010, 15803/2011 e 3434/2012 Ordinanze nn. 27983/2011, 21228/2012 e 6418/2014
INAPPLICABILITÀ SANZIONI	È invocabile fino al 2007, per riconosciuta incertezza oggettiva nell'applicazione della norma	Ordinanza n. 4394/2014

FOCUS



Giorgio Gavelli

«Anche quest'anno il problema della **soggettività passiva Irap** dei professionisti e delle piccole imprese non dotati di una organizzazione significativa di capitale e lavoro costringe gli interessati e i loro consulenti a scelte piuttosto difficili. Anzi, le oscillazioni della giurisprudenza e l'attesa per l'attuazione della delega prevista dall'articolo 11, comma 2, della legge 23/2014 rendono il tema più che mai delicato e attuale.

Le decisioni dei contribuenti, in assenza di una disciplina specifica e con interpretazioni dell'Agenzia oramai datate, non

IN FUTURO

Ai decreti attuativi della delega fiscale il compito di definire l'autonoma organizzazione

possono che far riferimento alla copiosa giurisprudenza, in particolare quella della Cassazione, che con cadenza quasi giornaliera si occupa di questa tematica. Tuttavia, le oscillazioni della Suprema Corte su questioni per nulla marginali, non consentono di tracciare un "identikit" preciso del soggetto che è estraneo al presupposto del tributo regionale, lasciando troppi margini di incertezza. Emblematico è il caso del

professionista che si avvale di un dipendente part time con funzioni meramente esecutive, senza avere beni strumentali eccedenti la normale dotazione necessaria per svolgere l'attività. Le pronunce della Cassazione rese su questa tematica nell'ultimo semestre si dividono equamente in due filoni. Il primo, inaugurato con le sentenze 22020/2013 e 22022/2013 e più volte richiamato nel corso del 2014, non ravvisa in questo modesto utilizzo di lavoro altrui un elemento tale da connaturare di per sé solo il presupposto organizzativo necessario per la soggettività Irap. Il secondo orientamento, meno recente ma anch'esso riproposto in più occasioni nelle pronunce depositate nel 2014, collega invece "a doppio filo" la presenza di un rapporto stabile di lavoro

dipendente al concetto di "autonoma organizzazione" del professionista, senza necessità alcuna di indagare sull'incidenza di questo apporto lavorativo (per livello professionale e per tempo occupato) sul valore aggiunto prodotto dal contribuente. Si è arrivati al paradosso che nel giro di due gior-



ni (7 e 9 maggio scorso) sono state depositate due pronunce di segno diametralmente opposto: nella prima (sentenza 9790) l'impiego non occasionale di lavoro altrui, indipendentemente dalla tipologia del medesimo, è tale da «assorbire e rendere superflua la valutazione complessiva degli altri fattori e del valore dei beni strumentali complessivamente impiegati». La sentenza richiama il diverso orientamento della decisione 22024/2013, ma solo per definirlo alle stregua di un "isolato precedente contrario". Di senso opposto l'ordinanza n. 10173, depositata due giorni dopo, dove si afferma che «la disponibilità di un dipendente (magari part time o con funzioni meramente esecutive) non necessariamente accresce la capacità produttiva del professionista, ossia non necessariamente si risolve in un fattore impersonale ed aggiuntivo alla sua produttività, potendo anche costituire una mera comodità per il professionista medesimo e per i suoi clienti». Questa evidente diversità di veduta in seno alla Cassazione si riscontra anche con riguardo al ruolo di alcuni beni strumentali significativi (quali l'immobile) ovvero alla possibilità dei professionisti di esercitare l'attività in forma di "studio associato", pur mantenendo minimale l'assetto organizzativo.

In attesa che (probabilmente per intervento delle Sezioni Unite) la giurisprudenza giunga a una posizione univoca, il "cerino" resta (acceso) in mano ai contribuenti, che devono decidere se non presentare la dichiarazione o pagare ed eventualmente chiedere il rimborso.

Su queste scelte "incombe" il decreto che il Governo è delegato ad emanare entro 12 mesi dal 27 marzo (entrata in vigore della legge 23/2014), con il compito di chiarire «la definizione di autonomia organizzativa, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandoli ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, ai fini della non assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori» all'Irap. Infatti, tutto lascia prevedere che, indipendentemente dalla sua decorrenza, i parametri che verranno fissati non serviranno solo per incardinare su linee meno ambigue i futuri comportamenti dei contribuenti, ma costituiranno anche, per i giudici tributari chiamati a decidere sul pregresso, un utile riferimento per motivare i propri orientamenti.

Una norma del tipo "dentro o fuori" come quella che si profila

ai fini Irap, difficilmente potrà occuparsi delle posizioni di confine, che rischiano, quindi, di trovarsi spiazzate anche per il contenzioso in corso. Un esempio per tutti: la Corte, in più occasioni, ha affermato che il valore dei beni strumentali va "calato" nella singola attività svolta dal contribuente, poiché è impensabile che un cardiologo od un oculista non utilizzino attrezzature costose. Se il legislatore fisserà un limite unitario per i beni strumentali, questi contribuenti (che oggi spesso si vedono riconoscere il rimborso dell'imposta versata) vedranno peggiorare la propria posizione. E non è dato sapere che ruolo giocherà, sotto questo aspetto, l'utilizzo di un immobile.

© RIPRODUZIONE RISERVATA