

Atto Camera

Interrogazione a risposta immediata in commissione 5-05353

presentato da

RUOCCO Carla

testo di

Mercoledì 15 aprile 2015, seduta n. 409

RUOCCO, ALBERTI, CANCELLERI, PESCO, PISANO e VILLAROSA. — *Al Ministro dell'economia e delle finanze.* — Per sapere – premesso che:

l'articolo 2 del decreto legislativo n. 446 del 1999, istitutivo dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), stabilisce che il presupposto del tributo è «l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi»;

il successivo articolo 3, comma 1, lettera c), annovera, tra i soggetti obbligati al pagamento della menzionata imposta, anche le persone fisiche, le società semplici e quelle equiparate esercenti arti e professioni di cui all'articolo 53, comma 1, del TUIR;

con la circolare n. 141 E del 4 giugno 1998 – recante istruzioni per la prima applicazione dell'imposta – il Ministero delle finanze ha precisato che, tramite il riferimento alle sole attività «autonomamente organizzate», il Legislatore ha inteso «escludere dall'ambito di applicazione del tributo tutte quelle attività che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio d'impresa, di arti o professioni, non sono tuttavia esercitate mediante un'organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato»;

con la sentenza n. 156 del 2001 la Corte costituzionale ha statuito che: «mentre l'elemento organizzativo è connotato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui»: ne consegue, secondo i giudici della Consulta, che «nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione – il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto – risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'articolo 2, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa»;

il concetto di autonoma organizzazione e la verifica della sua concreta sussistenza nell'ambito delle diverse attività professionali sono state oggetto di molteplici pronunce da parte della giurisprudenza di merito; una parte minoritaria delle commissioni tributarie ha sostenuto che le attività di lavoro autonomo sono sempre autonomamente organizzate e dunque soggette all'IRAP, purché svolte in maniera abituale e senza il coordinamento ed il controllo da parte di altri soggetti; questa posizione – basata su una definizione puramente soggettiva dell'elemento organizzativo inteso come «auto-organizzazione» ossia gestione «in proprio» dell'attività libero-professionale – coincide con quella adottata a suo tempo dall'Amministrazione finanziaria nella risoluzione 32/E del 31 gennaio 2002; a tale indirizzo se ne è contrapposto un altro, ugualmente minoritario, secondo cui le attività in parola risulterebbero sempre carenti di autonoma organizzazione e quindi escluse dall'imposta, in quanto caratterizzate dal rapporto fiduciario con il cliente (*intuitus personae*) che ne renderebbe impossibile l'esecuzione se non tramite l'apporto diretto del titolare; l'orientamento maggioritario si è consolidato, invece, intorno al principio che l'esistenza dell'autonoma organizzazione deve essere valutata «caso per caso», attraverso l'analisi delle risorse umane e materiali utilizzate in concreto nell'attività professionale allo scopo di

accertare se queste ultime svolgano un ruolo marginale nell'operatività del contribuente ovvero ne rappresentino un elemento significativo quando non, addirittura, prevalente;

con la sentenza n. 3676 del 16 febbraio 2007, la Corte di cassazione – in sintonia con l'interpretazione dei giudici costituzionali e con l'indirizzo prevalente della giurisprudenza tributaria – ha rigettato la tesi massimalista dell'auto-organizzazione, stabilendo che, per l'imponibilità ai fini IRAP delle attività di lavoro autonomo, è necessario che il professionista si avvalga di un apparato non irrilevante di mezzi materiali e/o di risorse umane, in carenza del quale le suddette attività debbono ritenersi escluse dall'applicazione del tributo; secondo i giudici del Supremo Collegio «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.» (in tal senso anche le sentenze 3672, 3677, 3678 e 3680 del 2007);

con la sentenza 3678 del 16 febbraio 2007 la Corte di cassazione ha fornito ulteriori elementi per agevolare l'accertamento del presupposto nelle fattispecie concrete ritenendo carente il requisito dell'autonoma organizzazione «quando il risultato economico trovi ragione esclusivamente nella auto-organizzazione del professionista o comunque l'organizzazione da lui predisposta abbia incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento (in genere pochi mobili d'ufficio fotocopiatrice, fax, computer, cellulare, materiale di cancelleria, vettura) con la conseguenza che: laddove non sia segnalata la presenza di dipendenti e/o collaboratori o l'impiego di beni strumentali al di là di quelli indispensabili alla professione e di normale corredo del lavoratore autonomo potrà essere ricavato dalla Commissione adita un quadro affidabile di esercizio della professione che – secondo una valutazione di natura non soltanto logica ma anche socioeconomica – induca a riscontrare l'assenza di una “organizzazione produttiva” tassabile ai fini IRAP»;

a dispetto dell'imponente lavoro di interpretazione svolto dagli organi giudicanti, la *querelle* relativa al presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione è, ad oggi, tutt'altro che sopita, in quanto la materia del contendere con l'Amministrazione finanziaria si è progressivamente sostata dalle questioni di principio, oggetto delle prime pronunce, alle più complesse problematiche di misurazione dell'incidenza che i differenti fattori produttivi esercitano sull'efficacia, efficienza e, in ultima istanza, sul valore aggiunto prodotto delle attività professionali; indagine che non può essere condotta in via generale, necessitando di un accertamento selettivo, svolto «caso per caso», secondo criteri qualitativi e quantitativi che attengono più i metodi dell'economia e della statistica che non quelli delle scienze giuridiche, la cui complessità ricade, infine, sulle commissioni tributarie in quanto soggetti demandati – in assenza di specifiche disposizioni normative – ad emettere tale giudizio secondo principi di ragionevolezza che non possono, a loro volta, esulare dall'evoluzione tecnologica ed organizzativa cui soggiace anche il settore delle professioni; su questo fronte l'orientamento consolidato è quello di escludere l'automatico assoggettamento all'IRAP alla sola presenza di beni strumentali e lavoro prestato da terzi; l'inserimento di un dipendente nella struttura organizzativa assume rilevanza ai fini dell'applicabilità del tributo solo nel caso in cui ciò determini un incremento della capacità produttiva dello studio (Cassazione ordinanza 27014/2014): conseguentemente non è indice di un'autonoma organizzazione la presenza di collaboratori con mansioni d'ordine che assolvono compiti meramente esecutivi, come rispondere al telefono o accogliere i clienti nello studio mentre il titolare è impegnato nello svolgimento dell'attività professionale (Cassazione ordinanza n. 26991 del 2014); anche con riferimento ai beni

strumentali, la giurisprudenza non ha accolto l'indirizzo proposto dall'Amministrazione finanziaria di considerare automaticamente soggette ad IRAP le attività di lavoro autonomo che impiegano beni strumentali il cui valore eccede l'ammontare di 15.000 euro, ribadendo il principio per cui beni strumentali possono essere considerati un indicatore valido per l'assoggettamento a IRAP nel solo caso in cui risultino eccedenti rispetto al minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, spettando al giudice di merito stabilire la misura di tale rilevanza (Cassazione ordinanza n. 26982 del 2014);

per superare il tuttora rilevante contenzioso in materia di imponibilità ai fini IRAP delle attività di lavoro autonomo è necessario colmare il vuoto derivante dalla «mancanza di specifiche disposizioni normative» in materia di autonoma organizzazione, come autorevolmente precisato dai giudici costituzionali nella richiamata sentenza n. 156 del 2001, in un'ottica che privilegia la certezza del diritto e garantisca, nel rispetto dei principi consolidati dalla giurisprudenza, la non assoggettabilità al tributo dei professionisti, artisti e piccoli imprenditori che svolgono le loro attività con l'impiego delle sole risorse indispensabili;

l'articolo 11, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23, delega al Governo il compito di chiarire la definizione di autonoma organizzazione, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, ai fini della non assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) –;

quali iniziative di carattere normativo intende intraprendere per chiarire la definizione di autonoma organizzazione ai fini della non assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive, in attuazione della delega contenuta nell'articolo 11, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23. (5-05353)