

## CASSAZIONE CIVILE - Sezione V - ordinanza n. 5040 del 13 marzo 2015

### **IRAP: UN CONTRASTO GIURISPRUDENZIALE DA RISOLVERE?**

*L'orientamento più recente in tema di IRAP esclude che la presenza di un dipendente costituisca di per sé sola elemento decisivo ed insuperabile per determinare la sussistenza del presupposto della "autonoma organizzazione".*

*L'automatica sottoposizione ad IRAP del lavoratore autonomo che disponga di un dipendente, qualsiasi sia la natura del rapporto e qualsiasi siano le mansioni esercitate vanificherebbe l'affermazione di principio desunta dalla lettera della legge e dal testo costituzionale secondo cui il giudice deve accertare in concreto se la struttura organizzativa costituisca un elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito, tale da escludere che l'IRAP divenga una (probabilmente incostituzionale) tassa sui redditi di lavoro autonomo.*

*Vi è tuttavia in materia anche altro orientamento in aperto contrasto con quello più recente.*

*La questione è stata rimessa al primo presidente affinché sia valutata l'opportunità di assegnare il ricorso alle Sezioni unite.*

*omissis*

### **Svolgimento del processo**

L'Agenzia delle entrate ricorre nei confronti di C.N. per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe con la quale la CTR della Campania ha confermato la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso proposto dal C. avverso il silenzio rifiuto sull'istanza di rimborso dell'Irap versata - per gli anni dal 2000 al 2004 - dal predetto, che esercitava la professione di avvocato avvalendosi di un solo dipendente con mansioni di segretario ed in assenza di beni strumentali di rilievo.

### **Motivi della decisione**

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia, deducendo violazione e falsa applicazione del d.lgs. n. 446 del 1997, art. 2, comma 1 e comma 3, lett. c), denuncia la difformità della sentenza impugnata dal principio giurisprudenziale consolidato secondo il quale ricorre il requisito dell'autonoma organizzazione - presupposto per l'assoggettabilità ad Irap - allorché il contribuente sia il responsabile della struttura e si avvalga del lavoro anche di un solo dipendente.

Il contribuente nel controricorso e nella memoria ex art. 378 c.p.c. evidenzia che il giudice di merito ha accertato nella specie l'insussistenza di autonoma organizzazione non essendo l'unico dipendente in grado di accrescere la capacità produttiva del professionista e richiama la giurisprudenza di legittimità escludente l'automatica sottoposizione ad IRAP del professionista che disponga di un dipendente che non ne accresca la capacità produttiva.

La decisione della controversia impone pertanto di accertare la sussistenza nella specie dei presupposti per l'assoggettamento del professionista ad Irap, e - poiché non vi è contestazione sui fatti, essendo pacifico che C.N. nel periodo di riferimento esercitava la professione di avvocato in maniera autonoma (ossia non era inserito "in strutture organizzative riferibili ad altrui respon-

sabilità ed interesse") e si avvaleva del lavoro di un dipendente-impone di tornare sul concetto di "autonoma organizzazione" e verificare se la presenza di un unico dipendente nello studio di un professionista sia di per sé sola sufficiente ad integrare il suddetto presupposto impositivo.

2. Il d.lgs. n. 446 del 1997, art. 2, nel testo vigente, prevede quale presupposto per l'applicazione dell'IRAP "l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi". La Corte costituzionale, con sentenza n. 156 del 2001, ha ritenuto legittima l'imposta in quanto non colpisce il lavoro autonomo in sé, ma la capacità produttiva che deriva dalla "autonoma organizzazione", non coincidente con l'auto organizzazione ma intesa come elemento impersonale ed aggiuntivo rispetto all'apporto del professionista.

Dopo l'intervento della Corte costituzionale, la 5<sup>a</sup> sezione civile di questa Corte si è posta il problema di interpretare la norma attribuendo significato e "contenuto" al concetto di autonoma organizzazione, e, dopo diverse oscillazioni, con la sentenza n. 3673 del 2007, ha affermato il principio secondo il quale "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 dell'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 predette condizioni".

Tale principio è stato seguito (tuttavia in maniera non - sempre uniforme) dalla giurisprudenza successiva, finché sono intervenute le sezioni unite che, pronunciandosi con riguardo all'assoggettabilità ad IRAP di agenti di commercio e promotori finanziari (rispettivamente con le sentenze nn. 12108 del 2009 e 21111 del 2009) hanno fermamente ribadito il principio, riaffermando che l'autonoma organizzazione sussiste quando il contribuente (che sia anche responsabile dell'organizzazione e quindi non inserito in una struttura facente capo ad altri) "impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui". Quest'ultima affermazione è stata per molto tempo interpretata dalla grande maggioranza della successiva giurisprudenza di legittimità nel senso di ritenere integrato il presupposto dell'autonoma organizzazione ogni volta che il lavoratore autonomo si avvalga del lavoro di un dipendente, che per definizione fornisce un contributo lavorativo "non occasionale". In particolare, secondo questa giurisprudenza, è sufficiente a configurare il presupposto della autonoma organizzazione anche la presenza di un solo lavoratore dipendente, a prescindere dal tipo di lavoro svolto, anche se per un tempo limitato e per un corrispettivo non elevato, pure se con mansioni di segreteria (moltissime sono le ipotesi di segretarie negli studi di avvocati e medici), pure se part-time, e perfino se con mansioni di apprendista. V., senza alcuna pretesa di completezza, tra le molte, cass. n. 8265 del 2009 e n. 7609 del 2014 (che hanno riconosciuto l'autono-

ma organizzazione in relazione alla presenza di una segretaria part-time); cass. n. 21563 del 2010 (che in relazione alla presenza di un apprendista part-time, ha ritenuto accertata di fatto la sussistenza di autonoma organizzazione); cass. nn. 9787 e 9790 del 2014 (secondo le quali l'impiego non occasionale di lavoro altrui, anche limitato ad una sola unità, deve ritenersi di per sé integrativo del requisito dell'autonoma organizzazione); cass. n. 19072 del 2014 (che da rilievo alla presenza anche di un solo dipendente); cass. n. 18749 del 2014 (relativa alla stabile collaborazione di un dipendente nello studio di un avvocato); cass. n. 10754 del 2014 (che da rilievo all'impiego non occasionale di lavoro altrui, anche se per un tempo limitato e pagando un corrispettivo non elevato), ed inoltre, fra le tante meno recenti, cass., ord. n. 11892 del 2012; cass., ord. n. 26161 del 2011; cass., ord. n. 20001 del 2009, nonché cass. n. 16855 del 2009 (per la quale non rileva che il ricorso a lavoratori subordinati sia, in qualche modo "obbligato").

3. All'orientamento che precede si è andato più recentemente affiancando, prima in maniera sporadica, da ultimo in maniera sempre più insistente, un diverso orientamento, escludente che la presenza di un dipendente costituisca di per sé sola elemento decisivo ed insuperabile per determinare la sussistenza del presupposto della "autonoma organizzazione".

Si va infatti radicando nella giurisprudenza di questo giudice di legittimità, via via in maniera sempre più netta, un contrasto sul punto specifico della rilevanza della presenza di uno o più dipendenti ai fini della configurabilità della autonoma organizzazione. Ad esempio (e sempre senza alcuna pretesa di completezza), cass. nn. 22019, 22020, 22021, 22022, 22023, 22024 e 22025 del 2013 hanno escluso che l'apporto di un unico dipendente possa di per sé indurre a ravvisare la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione, tra l'altro affermando che "l'automatica sottoposizione ad IRAP del lavoratore autonomo che disponga di un dipendente, qualsiasi sia la natura del rapporto e qualsiasi siano le mansioni esercitate vanificherebbe l'affermazione di principio desunta dalla lettera della legge e dal testo costituzionale secondo cui il giudice deve accertare in concreto se la struttura organizzativa costituisca un elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito, tale da escludere che l'IRAP divenga una (probabilmente incostituzionale) tassa sui redditi di lavoro autonomo" e precisando che "vi sono ipotesi in cui la disponibilità di un dipendente (magari part-time o con funzioni meramente esecutive) non accresce la capacità produttiva del professionista, non costituisce un fattore "impersonale ed aggiuntivo" alla produttività del contribuente, ma costituisce semplicemente una comodità per lui (e per i suoi clienti)".

Anche altre recenti pronunce hanno escluso ogni automatismo in proposito, in particolare cass. n. 10151 del 2012 richiede che l'apporto lavorativo del terzo sia "rilevante e non occasionale" e cass. n. 22592 del 2012, pur non escludendo che la presenza anche solo di un dipendente possa costituire indizio di "stabile organizzazione", rimette tuttavia la concreta valutazione al giudice di merito, escludendo quindi un automatismo dipendente-soggezione ad IRAP. Inoltre: secondo cass. n. 7153 del 2014 "non assume valore decisivo la presenza di una segretaria"; secondo cass. n. 26985 del 2014 l'imposta non risulta applicabile ove in concreto i mezzi personali e materiali di cui si sia avvalso il contribuente costituiscano un mero ausilio della sua attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dalla applicazione dell'I-

RAP (collaboratori continuativi, lavoratori dipendenti); secondo cass. n. 14304 del 2012 "deve essere confermata la sentenza di merito che ha escluso l'applicabilità dell'IRAP ad un ragioniere che usufruisca di un dipendente part-time per poche ore (10) alla settimana"; secondo cass. n. 3755 del 2014 è da escludere che l'esistenza di un dipendente part-time sia in ogni caso idonea a configurare il presupposto impositivo; secondo cass. n. 27004 del 2014, in relazione a medico convenzionato col servizio sanitario nazionale, l'attività part-time di una dipendente dedita alla ricezione delle telefonate non integra autonoma organizzazione;

secondo cass. n. 4111 del 2014, è da escludere che l'esborso per lavoro dipendente sia di per sé condizione sufficiente per integrare il presupposto impositivo; secondo cass. n. 10173 del 2014, in presenza di un rapporto di lavoro dipendente è "necessario, ai fini dell'assoggettabilità del professionista all'IRAP, che dagli atti risultino (ed il giudice di merito ponga a fondamento della propria decisione) evidenze da cui sia possibile dedurre che il dipendente determina un qualche potenziamento della capacità produttiva del professionista"; secondo cass. nn. 27016 e 27017 del 2014, desumere l'automatica individuazione del requisito dell'autonoma organizzazione dall'esistenza di un dipendente non è conforme ad una lettura costituzionale della disciplina fiscale, potendosi semmai giustificare la rilevanza del lavoratore dipendente solo quando la sua attività abbia dato luogo ad un qualche potenziamento dell'attività produttiva (ed in tal senso vedi ancora cass. n. 27034 del 2013 nonché nn. 6940, 6945, 8700 del 2014).

4. Dall'analisi (ovviamente solo indicativa e non esaustiva) della giurisprudenza in argomento emerge dunque un contrasto conclamato ed insanabile circa il significato attribuibile, ai fini della configurabilità del presupposto dell'autonoma organizzazione, alla presenza di un lavoratore dipendente, ed in particolare circa il fatto che essa costituisca (o meno) sempre ed in ogni caso elemento di per sé sufficiente a configurare l'esistenza del suddetto presupposto (in pratica il primo orientamento, a differenza del secondo - per il quale v. in particolare le già citate cass. nn. 22019, 22020, 22021, 22022, 22023, 22024 e 22025 del 2013 - identifica sempre nella presenza di un dipendente un potenziamento dell'attività produttiva, anche quando l'apporto di detto dipendente si riduca soltanto, per esempio, ad una maggiore comodità per il professionista e/o per i suoi clienti, evidentemente ritenendo che anche solo tale "maggiore comodità" potrebbe aumentare il numero dei clienti o comunque consentire al professionista di produrre di più).

Peraltro, a monte di questo contrasto sembrerebbe profilarsi (sia pure in nuce) una ulteriore divaricazione (che, rimanendo inespressa, pare attraversare la questione come un fiume carsico) relativa alla necessità ed alla "inquadribilità" di un'attività ermeneutica (come tale censurabile per violazione di legge) intesa a riempire di significato e contenuto il concetto di "autonoma organizzazione", nonché ai limiti di essa.

(In ordine all'attività volta a dare contenuto alle c.d. norme elastiche - ed ai giudizi di valore ad esse sottesi - come attività interpretativa censurabile per violazione di legge v. tra le altre cass. n. 8017 del 2006 - sul concetto di "ramo d'azienda" quale entità economica oggettivamente dotata di autonomia organizzativa ed economica funzionalizzata allo svolgimento di un'attività volta alla produzione di beni e servizi e sulla natura del relativo giudizio di valore necessario ad integrare una norma elastica-; cass. n. 21213 del 2005 - in materia di "giusta causa di licenzia-

mento"-; cass. n. 2572 del 2012- in tema di "gravi ed eccezionali ragioni " per la compensazione delle spese-).

In proposito, le richiamate pronunce delle sezioni unite, come peraltro già cass. n. 3676 del 2007 citata, hanno colto e valorizzato l'elemento distintivo tracciato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001- tra l'attività di lavoro autonomo che abbia i requisiti di "organizzazione" per essere legittimamente incisa dall'imposta in questione e l'attività di lavoro autonomo che tali, requisiti non abbia, identificandolo nella "organizzazione di capitali o lavoro altrui".

Su questa base le citate sentenze hanno precisato, come già sopra rilevato, che 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 pratica -fermo restando che, come sottolineato da C. Cost. n. 156 del 2001 citata, l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate- le sezioni unite hanno in via interpretativa stabilito, seguendo le linee guida tracciate dalla Corte costituzionale, quando ricorre l'autonoma organizzazione, precisando inoltre che essa va accertata dal giudice di merito, accertamento che pertanto sembrerebbe da compiersi nell'ambito tracciato dalle stesse sezioni unite laddove, interpretando la norma, hanno indicato "quando" ricorre (quindi quando è configurabile) l'autonoma organizzazione.

La giurisprudenza in contrasto con questa impostazione sembra invece non riconoscere rilevanza ad una previa attività ermeneutica intesa a dare contenuto (e in certa misura uniformità) al concetto di autonoma organizzazione attraverso l'individuazione di criteri univoci ricavabili dalla norma, e pare piuttosto propensa ad identificare la ricorrenza del presupposto impositivo esclusivamente sulla base di una valutazione di fatto da condursi caso per caso (quindi incensurabile in cassazione se non nei limiti in cui si riconosca una qualche sopravvivenza del vizio di motivazione), con l'effetto di rendere più difficile anche la "prevedibilità" dell'assoggettamento alla imposta in questione.

Tutto quanto sopra premesso, si ritiene doverosa la rimessione della controversia al Primo Presidente perché valuti l'opportunità di investire della questione le sezioni unite, essendo appena il caso di evidenziare quanto possa essere grave il permanere di un contrasto così netto e radicato in ordine alla sussistenza di un presupposto di imposta.

### **P.Q.M.**

Visto l'art. 374 c.p.c., comma 3, rimette gli atti al Primo Presidente perché valuti l'opportunità di assegnare il ricorso alle Sezioni unite.

Così deciso in Roma, il 15 gennaio 2015. Depositato in Cancelleria il 13 marzo 2015