

Naturalmente, in tutti questi casi, sono necessarie la disponibilità a viaggiare e un livello sufficiente di conoscenza della lingua inglese, oltre che flessibilità organizzativa.

La Commissione, inoltre, cerca anche la consulenza dei professionisti per sé e per i propri dipendenti e non sempre necessariamente nella sede di Bruxelles. Ad esempio, Efsa (Autorità europea per la sicurezza alimentare) con sede a Parma, ha indetto una gara d'appalto per lo sviluppo di una Banca dati sui risultati ottenuti dalla stessa Efsa sulla tematica della gestione e della catalogazione dei pesticidi. Il tender, ovvero la gara d'appalto europea, scade il 22 giugno.

Tutte le informazioni sono disponibili su <http://www.efsa.europa.eu/en/tenders/tender/ocefsapras201502.htm>

La Commissione ricerca anche esperti che la possano supportare nella costruzione delle linee guida delle proprie politiche. Occorre considerare che la Commissione emana normative che vanno poi applicate su un territorio eterogeneo dal punto di vista geografico, sociale, politico, economico e legislativo. Di conseguenza, ricerca esperti dei diversi paesi membri per la formulazione di direttive che possano poi essere applicate efficacemente, ma con le minori difficoltà possibili, nelle diverse realtà.

Oltre ad essere interessanti dal punto di vista professionale, si tratta di opportunità che hanno il valore aggiunto di permettere di lavorare con un gruppo di persone provenienti da Paesi diversi, con l'apporto che questo comporta a livello umano e professionale.

Sono quindi veramente molte ed eterogenee le diverse opportunità che la Commissione Europea, nelle sue varie organizzazioni sul territorio europeo, offre direttamente ai professionisti.

Esse vanno conosciute, perché partecipare ai vari tender o candidarsi come esperto può essere un'esperienza altamente qualificante. ■

DECRETO LEGISLATIVO 15 DICEMBRE 1997, N. 446

L'IRAP E I LIBERI PROFESSIONISTI

Distinzione tra attività di lavoro autonomo ed attività d'impresa, in ambito fiscale disciplinate separatamente perché caratterizzate da una differente natura.



a cura della **Direzione Studi**

L'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (Irap) è stata istituita dal Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Essa colpisce il valore della produzione netto delle imprese, ossia il reddito prodotto al lordo dei costi per il personale e degli oneri e dei proventi di natura finanziaria.

A norma dell'articolo 3 del D.Lgs 446/97, i lavoratori autonomi sono espressamente assoggettati al pagamento di detta imposta.

Numerose sentenze, però, a diversi livelli di giudizio, pongono in dubbio l'applicabilità dell'imposta ai professionisti. In particolare si discute se sia attribuibile sempre e comunque ai professionisti un'autonoma organizzazione, caratteristica imprescindibile

per essere soggetti passivi di Irap.

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con la sentenza 238/1/13, si è espressa sul ricorso presentato da un geometra, destinatario di una cartella di pagamento Irap per l'anno 2005.

La Commissione Tributaria Provinciale di Viterbo aveva accolto il ricorso, ritenendo che *"nella specie non sussistano elementi di organizzazione tali da assoggettare ad Irap l'attività svolta dal ricorrente"*.

La Direzione Provinciale di Viterbo aveva, quindi, presentato ulteriore controricorso, sostenendo che *"nella specie non può riscontrarsi l'assoluta mancanza di organizzazione, dovendosi ritenere l'organizzazione stessa condizione intrinseca dell'esercizio di attività libero professionale"*, concludendo per la riforma della sentenza impugnata.

La Commissione Tributaria del Lazio veniva poi chiamata ad esprimersi sull'appello del geometra, il quale sosteneva l'esiguità degli importi esposti, tali da far ritenere la mancanza di organizzazione nell'attività svolta.

E la conclusione del Collegio laziale è stata che *“l'esercizio delle attività cosiddette protette, cioè quelle per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione all'ordine professionale, non integra mai il presupposto per l'applicazione dell'Irap”*.

L'argomentazione della Commissione parte dalla distinzione dicotomica tra attività di lavoro autonomo ed attività d'impresa, in ambito fiscale disciplinate separatamente perché caratterizzate da una differente natura. L'attività d'impresa si basa, infatti, sull'organizzazione che è data da un complesso di beni strumentali funzionalmente collegati tra loro al fine dell'esercizio d'impresa, tanto da assumere le caratteristiche di un *quid pluris* rispetto all'attività di lavoro personale dello stesso imprenditore.

Detta organizzazione è di regola assente e non riguarda l'esercizio delle professioni intellettuali, caratte-

zzate come sono dal requisito dell'*intuitus personae*”, come a dire che l'attività professionale è talmente personale da divenire unico requisito per l'erogazione del servizio.

Secondo la sentenza *“le attività professionali quali quelle del geometra, dell'ingegnere, dell'avvocato, del notaio, dell'agente di commercio non possono svolgersi senza l'apporto del professionista. Ne discende che, per quanto possa essere minima l'organizzazione professionale della quale egli si serve, la sua presenza nell'esercizio dell'attività sarà sempre indispensabile e, all'opposto, per quanto ampia e sofisticata sia la predetta organizzazione, sarà sempre e comunque necessario far riferimento alla presenza personale del professionista abilitato perché l'attività di questi possa effettivamente svolgersi”*.

Il Collegio laziale, quindi, dà un'interpretazione qualitativa, e non quantitativa, del concetto di “autonoma organizzazione”.

Si configura l'autonoma organizzazione laddove vi sia una struttura in grado di funzionare anche in assenza del titolare. Laddove, invece, l'apporto personale del professioni-

sta sia indispensabile (come, secondo la Commissione, nel caso dei liberi professionisti), non vi potrà mai essere un'autonoma organizzazione.

La sentenza, in realtà, si pone in netto contrasto con diversi precedenti pronunciamenti della Corte di Cassazione.

In particolare, secondo la sentenza della Cassazione n. 2011/2007, *“si ha esercizio di attività autonomamente organizzata soggetta ad Irap ai sensi del D.Lgs. 446/97, art. 2, quando l'attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad un'organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso; non è invece necessario che la struttura organizzativa sia in grado di funzionare in assenza del titolare. Non è di ostacolo alla sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'Irap il fatto che l'apporto del titolare sia insostituibile o per ragioni giuridiche o perché la clientela si rivolga alla struttura in considerazione delle particolari capacità del titolare stesso”*.

Nello specifico, secondo la Cassazione *“sostenere che tutte le professioni protette sono carenti di autonomia or-*



ganizzazione, e quindi non assoggettabili a Irap, sarebbe contrario al disposto dell'art. 3, lett.c, del D.Lgs. 446/97, il quale sottopone ad imposta tutti coloro che esercitano arti e professioni".

Nello stesso senso la sentenza della Cassazione n. 27959/2008 ove si legge che: *"deve negarsi tanto la assoggettabilità al tributo di tutti indistintamente i rapporti di lavoro autonomo (al di fuori di quelli coordinati e continuativi e di lavoro occasionale), tanto l'esonero dal tributo per tutte le categorie professionali protette sul rilievo di una pretesa insostituibilità della figura del professionista e del suo intuitus personae"*.

E anche la Cassazione n. 21989/2009: *"In tema di Irap, l'iscrizione ad un ordine professionale protetto non comporta l'esenzione dall'imposta dei soggetti esercenti professioni intellettuali, ma non costituisce neppure presupposto sufficiente ai fini del-*

l'assoggettamento ad imposizione, occorrendo che l'attività del professionista sia autonomamente organizzata, cioè presenti un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo: il valore aggiunto che costituisce oggetto dell'imposizione deve infatti derivare dal supporto fornito all'attività del professionista dalla presenza di una struttura riferibile alla composizione di fattori produttivi, funzionale all'attività del titolare".

Ma è la stessa Corte di Cassazione, con la sentenza 1662/2015, a dire che *"il versamento dell'Irap è dovuto solo se il soggetto contribuente è costituito in impresa"*.

La questione era stata sollevata da un medico convenzionato con il

Ssn, che faceva anche parte di un'associazione professionale che metteva a disposizione attrezzature e personale.

La Suprema Corte ha innanzitutto rilevato che l'associazione alla quale il contribuente aderiva non prevedeva sostituzione fra gli associati nell'assistenza alla rispettiva clientela ed era di fatto finalizzata esclusivamente all'utilizzo comune di sedi, attrezzature mediche e personale amministrativo. Dunque, ogni professionista restava del tutto indipendente e autonomo nella gestione dei propri rapporti lavorati-



vi, evidenza che non può far parlare in nessun modo quindi di impresa nell'accezione legale del termine.

I giudici supremi hanno poi sottolineato come la situazione presa in esame rappresentasse *"una forma di mera condivisione di servizi (e delle relative spese) fra soggetti, ognuno dei quali svolge autonomamente la propria attività, trattenendone interamente il relativo reddito e senza alcuna partecipazione al reddito derivante dall'attività degli altri"*.

Questa specifica introduce una discriminazione importante nelle nuove forme di collaborazione, come ad esempio il coworking, ma si pensi anche ad uno studio multiprofessionale, che presentano esattamente queste caratteristiche.

Una questione quindi ancora

aperta.

Tante e diverse le definizioni di "autonoma organizzazione" contenute nelle varie sentenze della Corte di Cassazione:

"organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente" e non, quindi, *"un mero ausilio della attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dalla applicazione dell'Irap"* (sentenza 3672/07);

"un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui" (sentenza 3673/07);

"un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo" vale a dire,

una *"struttura riferibile alla combinazione di fattori produttivi, funzionale all'attività del titolare"* (sentenza 3675/07);

"uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità", quindi un qualcosa in più (*quid pluris*) che *"sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista"* (sentenza 3676/07);

"una struttura organizzativa esterna del lavoro autonomo e cioè quel complesso di fattori dei quali il professionista si avvale e che per numero ed importanza sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how" (sentenza 3678/07). ■