

L'Agenzia delle Entrate, con circolare 28/E del 28 maggio 2010, alla luce delle sentenze della Cassazione SS.UU., 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110, 12111, ha impartito importanti indicazioni che riguardano, dati i principi generali espressi, anche gli avvocati.
LEGGI DI SEGUITO LA CIRCOLARE 28/E DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEL 28/5/2010 ...

CIRCOLARE N. 28/E
Roma, 28 maggio 2010
OGGETTO: IRAP – autonoma organizzazione – giurisprudenza della Corte di cassazione – ulteriori istruzioni operative per la gestione del contenzioso pendente
Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso

INDICE
1. Premessa
2 Attività ausiliarie del commercio di cui all’articolo 2195, primo comma, n. 5 del codice civile
2.1 Posizione espressa nella circolare n. 45/E del 2008
2.2 Sentenze della Cassazione, SS.UU., 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110, 12111
3. Autonoma organizzazione – utilizzazione di beni e servizi di terzi
4. Attività di medico di medicina generale
5. Omessi versamenti
6. Conclusioni

Premessa
Con circolare n. 45/E del 13 giugno 2008 sono state fornite istruzioni per la gestione del contenzioso in materia di assoggettabilità degli esercenti arti e professioni all’imposta regionale

sulle attività produttive (di seguito, IRAP), alla luce della sentenza della Corte costituzionale 21 maggio 2001 n. 156, secondo la quale l'autonoma organizzazione è presupposto per l'assoggettamento ad IRAP degli esercenti arti e professioni, e delle successive pronunce emesse dalla Corte di cassazione nel 2007 e 2008, che hanno fissato alcuni importanti principi ai fini dell'individuazione dell'attività autonomamente organizzata di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.
A seguito delle successive pronunce della giurisprudenza di legittimità, vengono fornite ulteriori istruzioni.

2. Attività ausiliarie del commercio di cui all'articolo 2195, primo comma, n. 5 del codice civile

2.1 Posizione espressa nella circolare n. 45/E del 2008
Il punto 7 della circolare n. 45/E del 2008 ha esaminato la questione dell'assoggettamento ad IRAP dei redditi derivanti dall'attività d'impresa.
In particolare è stato precisato che, conformemente a quanto disposto dalla citata sentenza della Corte costituzionale n. 156 del 2001 secondo cui "l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa", per tutte le attività d'impresa il requisito dell'autonoma organizzazione è intrinseco alla natura stessa dell'attività svolta e dunque sussiste, in ogni caso, il presupposto impositivo.
Con riferimento all'assoggettamento ad IRAP degli agenti di commercio e dei promotori finanziari, con la predetta circolare è stato precisato che "in giudizio va quindi sostenuta la natura imprenditoriale dell'attività degli agenti di commercio e dei promotori finanziari non legati da un rapporto di lavoro dipendente e, di conseguenza, l'assoggettamento all'IRAP".
In quella circostanza si è preso atto, invero, di quell'orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui gli agenti di commercio sono qualificabili come imprenditori commerciali ai sensi degli articoli 2082 e 2195 del codice civile (cfr. Cass. 11 ottobre 1991, n. 10673; 6 giugno 2003, n. 9102).
Considerato tuttavia che in materia di IRAP l'orientamento della Corte di cassazione era ancora oscillante sul punto si ritenne opportuno, tuttavia, precisare che "in subordine occorre comunque dedurre, così come per i lavoratori autonomi, in ordine all'esistenza dell'autonoma organizzazione".

2.2 Sentenze della Cassazione, SS.UU., 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110, 12111
Le sezioni unite della Corte di cassazione, con le sentenze richiamate in rubrica, hanno affrontato la questione della sistematica assoggettabilità ad IRAP delle attività "ausiliarie" del commercio di cui all'articolo 2195 del codice civile, svolte dall'agente di commercio, dal promotore finanziario e in generale dai soggetti "ausiliari". Nelle menzionate quattro sentenze di uguale contenuto, viene evidenziato che "poiché la Corte costituzionale ha… distinto, ai fini dell'applicazione dell'imposta, tra 'impresa' nella quale l'elemento organizzativo sarebbe

‘connaturato’, e ‘lavoro autonomo’, rispetto al quale sarebbe necessario un accertamento caso per caso dell’esistenza di una ‘autonoma organizzazione’, …diventa essenziale verificare quale sia, tra il polo dell’impresa e il polo del lavoro autonomo, la collocazione dell’esercizio delle attività ausiliare di cui all’art. 2195 c.c., nel cui quadro si collocano tanto l’agente di commercio, quanto il promotore finanziario”.
La Corte di cassazione, pur riconoscendo che per quanto riguarda la disciplina degli ausiliari del commercio ai fini delle imposte sui redditi il legislatore ha dato rilevanza esclusivamente ad aspetti qualitativi, “includendo nel reddito di impresa l’esercizio di tutte quelle attività che abbiano natura oggettivamente commerciale, senza tener conto del profilo quantitativo, cioè proprio della dimensione organizzativa dell’attività, nella quale deve essere valutato il ‘peso’ del lavoro personale del soggetto, che quell’attività svolge, sull’impiego del capitale e sull’utilizzazione del lavoro altrui”, ha però evidenziato che “a quel che è stabilito per le imposte sul reddito non può essere riconosciuta una efficacia condizionante ai fini dell’interpretazione di imposte, come è l’IRAP, che rispondono ad altri criteri e ad una diversa ratio impositiva”.
Secondo i giudici di legittimità le “attività ausiliarie di cui all’art. 2195 c.c., le quali, pur essendo ai fini delle imposte sul reddito considerate produttive di reddito d’impresa, possono essere (e spesso sono) svolte dal soggetto senza ‘organizzazione di capitali o lavoro altrui’. Se, infatti, si considerassero ai fini IRAP queste attività tout court ‘attività di impresa’, l’imposta non troverebbe corrispondenza nella sua ratio, e finirebbe per colpire una ‘base fittizia’, un ‘fatto non reale’, in contraddizione con una interpretazione costituzionalmente orientata del presupposto impositivo. Non è, infatti, la oggettiva natura dell’attività svolta ad essere alla base dell’imposta, ma il modo - autonoma organizzazione - in cui la stessa è svolta, ad essere la razionale giustificazione di una imposizione sul valore aggiunto prodotto, un quid che eccede il lavoro personale del soggetto agente ed implica appunto l’organizzazione di capitali o lavoro altrui’: se ciò non fosse, e il lavoro personale bastasse, l’imposta considerata, non solo non sarebbe vincolata all’esistenza di una ‘autonoma organizzazione’, ma si trasformerebbe inevitabilmente in una sostanziale
‘imposta sul reddito’”.
La Cassazione conclude affermando il seguente principio di diritto: “in tema di IRAP, a norma del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, primo periodo, e art. 3, comma 1, lett. c), l’esercizio delle attività di agente di commercio, di cui alla L. n. 204 del 1985, art. 1, e di promotore finanziario di cui al D.Lgs. n. 58 del 1998, art. 31, comma 2, è escluso dall’applicazione dell’imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata”.
Il principio affermato con riferimento alle singole controversie trattate (riguardanti gli agenti di commercio e i promotori finanziari) è stato esteso dalla Suprema Corte, per come può desumersi dai brani delle sentenze prima riportati, a tutte le attività ausiliarie di cui all’articolo 2195 del codice civile, considerato che i giudici di legittimità pongono a fondamento del proprio ragionamento la distinzione tra “l’attività d’impresa”, nella quale l’elemento organizzativo sarebbe connaturato, e “le attività ausiliarie”, che possono essere svolte dal soggetto senza organizzazione di capitali o lavoro altrui e per le quali si rende necessaria la valutazione caso per caso dell’esistenza di un’autonoma organizzazione.
Si ricorda che la Corte di cassazione ha definito imprese ausiliarie “quelle che, prive di intrinseca autonomia funzionale, hanno come scopo tipico l’oggettiva agevolazione di altre attività, sicché l'impresa esercente l’attività, ausiliaria, a differenza di quella produttrice di servizi (la cui attività, di carattere autonomo, ha per oggetto un prodotto destinato ad essere utilizzato

dalla generalità delle imprese), se da un lato deve avere una propria struttura organizzativa ed operativa ben distinta da quella delle imprese ausiliate, dall'altro deve svolgere una funzione accessoria, complementare e strumentale rispetto all'attività, tipica di altre imprese talché, ove venisse separata da queste, non avrebbe alcuna possibilità di utile applicazione" (Cass. 28 maggio 2003, n. 8485).

3**. Autonoma organizzazione – utilizzazione di beni e servizi di terzi Con circolare n. 45/E del 2008 - punto 5.4.1 - è stato precisato che "l'affidamento a terzi, in modo non occasionale, di incombenze tipiche dell'attività artistica o professionale, normalmente svolte all'interno dello studio, deve essere valutata ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione".**
Inoltre, al punto 5.4.2, è stato precisato che "ai fini della verifica dell'autonoma organizzazione rileva comunque la disponibilità di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per lo svolgimento dell'attività, anche qualora non vengano acquisiti direttamente, ma siano forniti da terzi, a
qualunque titolo".
Tale posizione è ora avvalorata dalla Corte di cassazione, la quale ha rilevato come agli effetti impositivi IRAP ciò che rileva è "la sussistenza di una organizzazione autonoma, restando indifferente il mezzo giuridico col quale quest'ultima è attuata (dipendenti ovvero società di servizi), che rende possibile lo svolgimento dell'attività dei professionisti, attraverso la disponibilità di beni strumentali, capitali e stabili forme di collaborazione, funzionali all'espletamento delle particolari incombenze; il che si realizza, come nel caso, con il contratto di outsourcing che impegna le parti a collaborare affinché la clientela percepisca la attività come organizzazione unitaria fornitrice di più servizi" (Cass. 25 maggio 2009, n. 12078).

4. Attività di medico di medicina generale
La Corte di cassazione ha altresì affermato che per il medico di medicina generale convenzionato con il Servizio sanitario nazionale la prova dell'autonoma organizzazione non può essere offerta dall'utilizzo di quelle apparecchiature previste obbligatoriamente dalla convenzione stessa, essendo invece sempre necessario provare, caso per caso, l'esistenza dell'autonoma organizzazione.
I giudici di legittimità hanno sottolineato che le attrezzature necessarie per l'esercizio dell'attività di medico convenzionato non eccedono il minimo indispensabile per l'esercizio della professione medica, in quanto è la "stessa convenzione che qualifica gli arredi e le attrezzature prescritte come indispensabili per l'esercizio della medicina generale. Se un bene strumentale è indispensabile, deve ritenersi che risponda anche al requisito della minimalità, ove non siano dedotti in concreto, come nella specie, costi eccedenti" (cfr. Cass., ordinanza 8 gennaio 2010, n. 142; in senso conforme Cass. 1 luglio 2009, n. 15440; Cass. 23 luglio 2009, n. 17231).
La Cassazione ha inoltre precisato che "proprio in relazione alla attività di medico, … è insufficiente la motivazione laddove enumera i beni strumentali utilizzati dal contribuente ma non spiega per quale ragione li ritenga eccedenti la normale dotazione necessaria per

l'esercizio della professione ed è incongrua laddove desume dalla sola necessità di adeguarsi agli obblighi derivanti dalla convenzione con il S.S.N. la circostanza che debba necessariamente sussistere un'autonoma organizzazione per farvi fronte, dal momento che è ben possibile adempiere agli obblighi senza necessità di collaborazione altrui o significativi investimenti" (cfr. Cass. 14 aprile 2009, n. 8826).
Lo schema tipo di convenzione con il S.S.N. stabilisce che "Lo studio del medico convenzionato deve essere dotato degli arredi e delle attrezzature indispensabili per l'esercizio della medicina generale, di sala d'attesa adeguatamente arredata, di servizi igienici, di illuminazione e aerazione idonea, ivi compresi idonei strumenti di ricezione delle chiamate".
Alla luce dei principi sanciti dalla Corte di cassazione, si deve ritenere che la stretta disponibilità dello studio attrezzato così come previsto dalla convenzione non possa essere considerata di per sè indice di esistenza
dell'autonoma organizzazione per i medici di medicina generale. In altri termini, lo studio e le attrezzature previste in convenzione possono essere considerate il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività da parte del medico, mentre l'esistenza dell'autonoma organizzazione è configurabile, ex adverso, in presenza
di elementi che superano lo standard previsto dalla convenzione e che devono essere pertanto valutati volta per volta.
In proposito, va altresì considerato che in un caso specifico i giudici di legittimità hanno coerentemente riconosciuto la sussistenza dell'autonoma organizzazione di un medico convenzionato ritenendo che "la Commissione ha congruamente motivato la valutazione circa la non limitatezza dei beni strumentali utilizzati esponendo il valore dei beni strumentali (circa L. 60.000.000), delle quote di ammortamento (circa L. 11.500.000) e delle altre spese, traendone evidentemente la conseguenza, con valutazione in fatto non
censurabile in quanto motivata, che eccedessero la media degli investimenti dello specifico settore e che quindi fossero presenti 'significativi elementi di organizzazione' " (Cass. 5 febbraio 2009, n. 2850).

5. Omessi versamenti
Talune controversie hanno origine da cartelle di pagamento emesse ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, a seguito dell'omesso versamento dell'IRAP indicata dal contribuente in dichiarazione.
In tali controversie il contribuente non lamenta vizi propri della cartella di pagamento bensì il difetto di autonoma organizzazione e, conseguentemente, la non assoggettabilità al tributo.
Con la sentenza a sezioni unite 14 ottobre 2009, n. 21749, concernente proprio una controversia avente ad oggetto una cartella di pagamento emessa a seguito di omesso versamento dell'IRAP indicata in dichiarazione, la Cassazione ha affermato che "Dal principio della emendabilità e ritrattabilità della dichiarazione… discende che la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori di fatto o di diritto commessi nella sua redazione, ed incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38 ma anche in sede contenziosa per opporsi alla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (in questo senso Cass. 22021/06)".
Tale sentenza conferma il precedente orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo

cui “la liquidazione in base alla dichiarazione D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis ed D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, non preclude al contribuente, attraverso la impugnazione della relativa cartella, di rimettere in discussione la debenza del tributo, in quanto solo la mancata impugnazione della cartella comporta la preclusione del rimborso previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 (Cfr. Cass. 8456/2004)” (cfr. Cass. 29 maggio 2006, n. 12787).
Sulla scorta della giurisprudenza che precede, le strutture territoriali ometteranno di eccepire in giudizio che il difetto di autonoma organizzazione possa essere fatto valere solo attraverso la presentazione della dichiarazione integrativa.

6. Conclusioni
Nella gestione del contenzioso concernente l’IRAP “lavoratori autonomi” le strutture territoriali terranno conto delle indicazioni fornite con la presente circolare. Continueranno ad osservare altresì le istruzioni contenute nella circolare n. 45/E del 2008, per quanto compatibili con le modifiche ed integrazioni di cui alla presente, che prende atto degli ulteriori orientamenti giurisprudenziali prima richiamati.
Il contenzioso pendente va eventualmente abbandonato solo se il ricorso del contribuente risulti fondato alla luce sia dei richiamati orientamenti giurisprudenziali sia dei presupposti di fatto (assenza di organizzazione autonoma) che legittimano l’esclusione dall’IRAP, sempre che non siano sostenibili altre questioni.
Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle
Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.