

Legittimo il rimborso IRAP al professionista che svolge attività in più studi ma privo di autonoma organizzazione

(Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Puglia, Sez. 5, Presidente Grillo S., Relatore Romita M.T. - sent. n. 52 del 17/10/2025, dep. 08/01/2026) - Causa patrocinata dallo Studio Angelotti.

Topics: IRAP – libero professionista – molteplici sedi di lavoro – autonoma organizzazione – assenza – rimborso - sussiste

Abstract: *è legittima l'istanza di rimborso dell'IRAP versata dal libero professionista che svolge la propria attività professionale in più sedi ma privo del requisito della autonoma organizzazione. (oggetto della controversia: istanza di rimborso IRAP – anni 2013-2014-2015-2016)*

Sentenza

Svolgimento del processo

Caio, esercente la professione di medico ortopedico, propone appello avverso la sentenza n. 2138/12/2019, pronunciata il 09/10/2019 e depositata in data 29/10/2019, con la quale è stata rigettata la richiesta di rimborso dell'IRAP pagata per gli anni di imposta 2013, 2014, 2015 e 2016.

L'appellante ribadisce che nei suddetti anni di imposta non ha mai usufruito di prestazioni di personale dipendente e/o parasubordinato né di collaborazioni di terzi aventi ad oggetto lo svolgimento di prestazioni professionali o comunque inerenti alla propria attività professionale, pertanto chiede accertarsi l'assenza del presupposto impositivo dell'Irap e il diritto al rimborso dell'Irap indebitamente pagato per gli anni 2013, 2014, 2015 e 2016. Resiste l'Agenzia delle Entrate-Direzione Provinciale di Bari chiedendo il rigetto dell'appello e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio.

All'odierna udienza i difensori delle parti, nel riportarsi integralmente ai propri atti e scritti

difensivi, hanno insistito per l'accoglimento delle loro conclusioni.

Motivi della decisione

L'appello è fondato e va accolto.

E' noto che costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta, asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza delle predette condizioni (cfr. tra le tante Cass. n. 3678 del 16/02/2007; Ordinanza n. 8556 del 14/04/2011; id. n. 26161 del 06/12/2011).

A tal riguardo, in merito ai compensi corrisposti, nel caso di specie alle strutture interessate (Alfa s.r.l. e la Beta s.r.l.), vi è prova che gli stessi inerivano alla mera disponibilità di una stanza in favore del Caio e, all'occasione, di una segretaria, come si evince dalle dichiarazioni resi dai soggetti referenti dei due centri medici alla Guardia di Finanza – Compagnia di Altamura, nell'ambito di una attività di verifica avviata a carico del medesimo Caio.

La segretaria della struttura Alfa s.r.l. ha infatti dichiarato che il medico utilizzava

saltuariamente, unitamente ad altri professionisti, un ufficio della società, dove effettuava le visite. La segretaria provvedeva anche a prendere gli appuntamenti per conto del Caio per le date che di volta in volta le venivano comunicate direttamente dal professionista e a redigere le fatture su blocchetto fornito dal predetto. Per quanto riguarda la quota corrisposta dal Caio per l'utilizzo della struttura lo stesso, come da accordi con la società, provvedeva a corrispondere la percentuale del 12% sulle visite ivi effettuate.

Anche presso la struttura Beta s.r.l., è stato accertato che l'appellante disponeva di una stanza di circa 15 mq con la disponibilità di una scrivania, un PC, una poltrona, un lettino, un armadietto delle sedie, inoltre venivano accettate telefonicamente e/o personalmente da una segretaria le prenotazioni, da fissare nei giorni in cui il medico aveva dato la propria disponibilità per effettuare visite, in base ai suoi impegni.

Inoltre lo stesso effettuava visite presso il centro Beta con una frequenza di una, massimo due volte al mese.

Ritiene la Corte che, contrariamente a quanto asserito dal giudice di prime cure, i costi indicati dall'Ufficio e sostenuti dal Caio rappresentano, quindi, meri costi connessi alla disponibilità delle sedi dove lo stesso ha esercitato la libera professione avvalendosi delle relative strutture e che, sulla base di tali risultanze non possono ritenersi sussistenti i presupposti per l'imposta pretesa dall'Ufficio. Quanto all'«autonoma organizzazione», la Corte Costituzionale ha puntualizzato che l'imposta incide su un fatto economico diverso dal reddito, cioè su quel *quid pluris* aggiunto dalla struttura organizzativa alla attività professionale, tale da costituire un indice di capacità contributiva idonea a giustificare

l'assoggettamento al tributo; ha precisato che tanto non implica alcun limite quantitativo, di prevalenza o meno rispetto al lavoro autonomo esercitato, bensì semplicemente un giudizio di valore sull'idoneità di quell'organizzazione a potenziare le possibilità produttive del professionista. La Consulta ha esplicitato la nozione di autonoma organizzazione nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo riconoscendola, ai fini Irap, 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 (Corte cost. 21/05/2001; in tal senso cfr. Cass. 16/02/2007, nn. da 3672 a 3680; Cass. 28/11/2014, n. 25311).

Il perimetro entro il quale l'attività del lavoratore autonomo è assoggettabile ad Irap è stato poi ulteriormente delineato dalle Sezioni Unite della Corte precisando che il requisito dell'autonoma organizzazione non ricorre quando il contribuente, responsabile dell'organizzazione, impieghi beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività e si avvalga di lavoro altrui non eccedente l'impiego di un dipendente con mansioni esecutive (Cass. Sez. U, 10/05/2016, n. 9451).

Nel caso di specie è evidente che il professionista si è avvalso solo del minimo indispensabile (una stanza ove effettuare le visite) per esercitare l'attività professionale nei due centri, in modo saltuario, e con un impiego del lavoro altrui del tutto marginale

(una segreteria per le prenotazioni e la mera redazione delle fatture).

Pertanto non ricorrono i seguenti presupposti:

a) impiego di beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività; b) il professionista si è avvalso di lavoro altrui non eccedente l'impiego di un dipendente con mansioni esecutive.

Con la sentenza appellata la C.t.p. non si è attenuta a questi principi in quanto ha ravvisato la sussistenza dei presupposti dell'Irap su circostanze non rilevanti rispetto a quanto esposto, come lo svolgimento dell'attività professionale in due città differenti fra loro e distanti.

L'appello va quindi accolto.

Le spese del doppio grado del giudizio vanno poste a carico dell'Ufficio soccombente, come liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia di secondo grado di Bari, V sezione, accoglie l'appello proposto da Caio avverso la sentenza della CTP di Bari n. 2138/12/2019, ed in riforma della stessa così provvede:

-accoglie il ricorso proposto da Caio avverso il silenzio-rifiuto del 02.01.2018 relativamente al rimborso Irap aa.ii. 2013, 2014, 2015 e 2016;

-condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore appellante, delle spese del doppio grado del giudizio che liquida in complessivi € 3.500,00 (€ 2.000,00 per il primo grado ed € 1.500,00 per il presente grado) oltre accessori.

Commento

di Antongiulio Angelotti*

La sentenza della Corte di Giustizia di secondo grado della Puglia, sopra integralmente riportata, riforma la pronuncia con la quale il giudice di prime cure rigettava il ricorso del contribuente avverso il silenzio rifiuto dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Bari – alla istanza di rimborso dell'IRAP per gli anni fiscali 2013, 2014, 2015 e 2016, confermando, pertanto il diritto al rimborso da parte del contribuente professionista.

Succedeva che il contribuente, esercente attività libero professionale di ortopedico, trasmetteva all'Ufficio competente, nel corso dell'anno 2018, l'istanza di rimborso per l'Irap

versata nel corso degli anni precedenti, documentando sin da tale fase l'assenza di qualsivoglia autonoma organizzazione, presupposto oggettivo dell'imposta¹.

L'Ufficio impositore, tuttavia, restava silente, e pertanto nei termini di legge, il contribuente si vedeva costretto ad adire la competente Corte di Giustizia di primo grado di Bari (già Commissione Provinciale di Bari) per sentirsi dichiarare ed accertare il diritto al rimborso dell'imposta indebitamente versata.

Tuttavia il Giudice di prime cure, affidandosi alle osservazioni formulate in sede di costituzione in giudizio da parte dell'Ente impositore, rigettava il ricorso del

¹ Art. 2 c. 1 D. Lgs. 446/1997 – “Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta.”.

contribuente argomentando sulla esistenza della autonoma organizzazione sulla base delle risultanze dei quadri RE delle dichiarazioni fiscali per gli anni di imposta oggetto di istanza, dai quali risultavano compensi a terzi e altre spese documentate (in misura assai marginale rispetto al volume di affari sviluppato) e, disattendendo la documentazione giustificativa a supporto della totale inconferenza delle spese rispetto al prefato requisito. Ne deduceva che tali elementi risultavano rilevanti ai fini di una, seppur minima², organizzazione a servizio dell'attività professionale del contribuente.

In ragione dell'evidente *error in iudicando*, il contribuente appellava tempestivamente la sentenza del collegio provinciale significando il giudice del gravame del difetto di motivazione della stessa per la erronea valutazione degli elementi probatori offerti dal contribuente a sostegno del diritto al rimborso dell'imposta.

In totale accoglimento dell'appello, il giudice di secondo cure, facendo perfetta applicazione delle norme in materia e degli oramai granitici orientamenti giurisprudenziali della Suprema Corte di Cassazione accoglieva il gravame, riformando altresì la condanna alle spese patita dal contribuente nel primo grado di giudizio.

La decisione in commento ha il pregio di aver correttamente valorizzato gli elementi offerti dal contribuente a fondamento dell'incoata istanza di rimborso, opportunamente documentati, rilevandoli come totalmente esogeni al presupposto impositivo dell'imposta regionale per le attività produttive.

Entrando *in media res*, il concetto di autonoma organizzazione, lungi dall'essere

ancorato ad un mero dato numerico, coinvolge *primus inter pares* il rapporto del contribuente con l'organizzazione, rapporto nel quale il primo deve essere responsabile e/o titolare del secondo³. Pertanto, ancora prima di valutare se l'esistenza di una minima organizzazione (di mezzi e di personale) possa concretamente apportare al professionista quel *quid pluris* eccedente il suo essenziale apporto professionale, deve essere vagliato il rapporto fattuale che lega il professionista a tale organizzazione, dovendosi escludere la sussistenza del presupposto oggettivo ogniqualvolta nessun potere gestorio il professionista può imprimere all'organizzazione.

Sul tema si è espressa recentemente la Cassazione con la sentenza n. 34736/2023 della Corte di Cassazione nella quale ha avuto modo di affermare che: "*Cass., Sez. U., 10/05/2016, n. 9451 ha individuato il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione in tema di Irap 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 che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni meramente esecutive ... [omissis] ... non è sufficiente che il lavoratore si avvalga di una struttura organizzata, ma è anche necessario che questa struttura sia "autonoma", cioè faccia capo al lavoratore stesso, non solo ai fin operativi, bensì anche sotto i profili*

² Così si esprimeva il Giudice di prime cure.

³ Cfr. *ex multis* Cass., SS.UU. 9451/2016.

organizzativi; non sono, pertanto, soggetti ad Irap i proventi che un lavoratore autonomo percepisca come compenso per le attività svolte all' interno di una struttura da altri organizzata e di cui non sia responsabile ... [omissis] ... In dottrina si è osservato che il termine "responsabile" indica una relazione di fatto con l'organizzazione che può essere precisata solo avendo riguardo alla ratio del tributo che è quella di colpire il valore che risulta dalla somma del valore che l'organizzazione aggiunge a quello prodotto dal lavoro personale del professionista. S'è quindi sostenuto che il responsabile dell'organizzazione, ai fini Irap, è colui che guida un'organizzazione che, sul piano economico, è idonea a generare un valore aggiuntivo rispetto al valore generato dal proprio lavoro personale, concludendo che il "responsabile" dell'organizzazione è, invero, l'organizzatore dei fattori produttivi eccedenti quelli strettamente riferibili al lavoro personale, organizzatore perché dotato di "potere di comando" su beni e servizi economicamente valutabili ... [omissis] ... anche in tal caso però è stato poi precisato che il presupposto dell'autonoma organizzazione non ricorre ove il contribuente si avvalga di lavoro altrui non eccedente l'impiego di un dipendente con mansioni esecutive di segreteria, in linea con il precitato orientamento delle Sezioni Unite, anche se reclutato in "outsourcing" mediante una società di servizi" ... [omissis] ... la circostanza che il professionista operi presso due strutture materiali non è di per sé sufficiente a configurare un'autonoma organizzazione, se tali strutture siano semplicemente strumentali ad un migliore e più comodo esercizio dell'attività professionale".

La pronuncia dei Giudici di Piazza Cavour ha il prego di definire in maniera chiara e puntuale

cosa si intenda per autonoma organizzazione valorizzando sia l'aspetto della responsabilità del lavoratore – e quindi anche del libero professionista – sull'organizzazione (di uomini e di mezzi) sia il concreto apporto fattuale dell'organizzazione rispetto all'attività professionale del singolo contribuente, valutato in termini di concrete ed ulteriori utilità professionali.

Di talché è irrilevante, altresì, che il contribuente professionista svolga attività in uno o più studi professionali atteso che trattasi di una mera circostanza totalmente inidonea alla rappresentazione della autonoma organizzazione. Anche su tale specifico aspetto, d'altronde, si è pronunciata la Cassazione con ordinanza n. 30140/2023 secondo la quale *"la circostanza che il professionista operi presso due o più strutture (il ricorrente ha sostenuto spese per la locazione di due studi: uno a (Omissis) e uno a (Omissis)) non è di per sé sufficiente a configurare un'autonoma organizzazione, se tali strutture siano semplicemente strumentali ad un più comodo esercizio dell'attività professionale"*.

Conclusivamente, la sentenza del giudice del gravame qui in commento ha fatto perfetta applicazione dei mentovati principi giurisprudenziali oltre ad aver compiuto una attenta disamina della documentazione probatoria prodotta dal contribuente a sostegno del diritto al rimborso dell'imposta, la cui prova, giova ricordare, grava esclusivamente sul contribuente ricorrente.

Ruvo di Puglia, lì 27/03/2026.

* Commento a cura del Dr. Antongiulio Angelotti, Dottore Commercialista, Revisore Legale e Advisor della Crisi di Impresa in Ruvo di Puglia (BA).

Partner dello Studio Angelotti.