

NOVITÀ in TEMA di IRAP e PICCOLE IMPRESE

Analisi delle principali novità previste in tema di Irap alla luce della recente ordinanza 24 giugno 2010, n. 15249 della Cassazione civile.

di **Luigi Ferrajoli ***

L'ordinanza 24 giugno 2010, n. 15249, emessa dalla Corte di Cassazione, sezione tributaria civile, su ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Roma, contro Ra. Pa., artigiano elettricista, avverso la sentenza 2/2006 della Commissione tributaria regionale di Bologna, sezione distacca di Parma, depositata in data 18 febbraio 2006, ha stabilito che **non è assoggettabile all'imposta regionale sulle attività produttive colui che svolge la propria attività avvalendosi di limitati beni strumentali e senza l'ausilio di dipendenti o collaboratori.**

PRESUPPOSTI per l'APPLICAZIONE dell'IRAP

Il ricorso per Cassazione, proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale 2/2006, si **fondava sulla convinzione** che l'esercizio di un'attività **imprenditoriale**, con la quale si producesse un **reddito d'impresa**, fosse il **presupposto essenziale ai fini dell'assoggettamento del piccolo imprenditore all'imposta regionale sulle attività produttive.**

Ai sensi dell'art. 3, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 [CFF ● 3918c], infatti, rivestono la qualità di soggetti passivi le persone fisiche esercenti attività imprenditoriale autonomamente organizzata e, considerando che l'art. 2195, Codice civile qualifica come imprenditoriale anche l'attività esercitata, professionalmente e abitualmente, ancorché in modo non esclusivo, diretta alla produzione di un servizio, *ergo*, l'**artigiano elettricista** avrebbe dovuto essere **considerato**, secondo la parte ricorrente, **oggetto passivo di imposta.**

La **Corte di Cassazione**, però, ha **rigettato il ricorso**, sancendo un **principio secondo cui il piccolo imprenditore non può essere considerato soggetto passivo**

dell'**imposta regionale sulle attività produttive se svolge la propria attività servendosi di una minima dotazione di beni strumentali e senza avvalersi dell'ausilio**, in modo stabile, dell'**altrui lavoro.**

Il **presupposto soggettivo** sancito dall'art. 3, D.Lgs. 446/1997, passa, dunque, in **secondo piano**, non essendo sufficiente, ai fini dell'applicazione di questo tributo, che la persona fisica produca reddito d'impresa, **dovento**, invece, **ricorrere**, sostanzialmente, al **presupposto oggettivo**, e cioè quello dell'**autonoma organizzazione** e del **ricorso**, in modo non occasionale, al **lavoro altrui.**

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, in verità, si erano **già pronunciate** in merito alla questione dell'assoggettabilità a tale tributo dell'attività esercitata da piccoli imprenditori, in particolar modo avuto **riguardo agli agenti di commercio e ai promotori finanziari** e, anche in quel caso, il principio enunciato condusse ad una simile conclusione; la sentenza 26 maggio 2009, n. 12108 affermò, infatti, che è possibile assoggettare all'imposta regionale sulle attività produttive gli agenti di commercio e i promotori finanziari soltanto qualora sussista un'autonoma organizzazione lavorativa.

La **sussistenza del suddetto presupposto oggettivo**, che **spetta al giudice di merito accertare**, essendo insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, **ricorre**, pertanto, quando il **contribuente:**

- è il **responsabile**, sotto qualsiasi forma, dell'**organizzazione** (non, dunque, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità e interesse);
- **impiega beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività** (secondo *l'id quod plerumque accidit*);
- si **avvale in modo non occasionale del lavoro altrui.**

* avvocato e dottore commercialista - Studio Ferrajoli legale tributario in Bergamo e Brescia.

ESENZIONE dal TRIBUTO ESTESA ad ALTRI SETTORI dell'ECONOMIA

Dall'analisi delle principali sentenze della Corte di Cassazione del 2009, aventi ad oggetto l'attività svolta dagli agenti di commercio e dai promotori finanziari, già s'intravedeva l'apertura di uno spiraglio in favore dell'**inapplicabilità del tributo regionale anche ad altre figure micro imprenditoriali appartenenti ai diversi settori dell'economia.**

Facendo richiamo al precedente dell'Ilor, la Corte di Cassazione aveva osservato, infatti, che non è «*la oggettiva natura dell'attività svolta a essere alla base dell'imposta, ma il modo – autonoma organizzazione – in cui la stessa è svolta, a essere la razionale giustificazione di un'imposizione sul valore aggiunto prodotto*».

Con la C.M. 28 maggio 2010, n. 28/E, l'Agenzia delle Entrate, ridimensionando tale principio, ne aveva **limitato l'applicabilità alle sole attività ausiliarie** previste all'art. 2195, c.c., e dunque, secondo quanto sancito dalla Cassazione nella sentenza 28 maggio 2003, n. 8485 «*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*».

Con l'**ordinanza 15249/2010**, la Cassazione ha sostanzialmente **superato questi rigidi confini, estendendo indirettamente ai soggetti che esercitano altri tipi d'impresa l'inapplicabilità del tributo regionale**, in considerazione del fatto che questi principi vertono su un'identica questione rispetto alla fattispecie degli agenti e promotori.

Vi è da rilevare che, nel decidere la controversia, la Corte ha ritenuto che il ricorso dell'Agenzia delle Entrate fosse manifestamente infondato, in quanto contrario ad un principio di diritto ormai consolidato.

A ragion veduta, pertanto, è da ritenere che gli effetti di questa pronuncia produrranno riverberi anche su altri tipi di attività esercitate dai piccoli imprenditori, si badi bene, sempre e comunque in assenza di un'autonoma organizzazione e dell'ausilio in modo

stabile dell'altrui lavoro.

VERSAMENTI da OPERARE e ISTANZE di RIMBORSO da PRODURRE

L'ordinanza 15249/2010 della Cassazione produrrà **effetti anche in relazione ai versamenti a saldo 2009 e in acconto 2010** che i contribuenti sono impegnati ad effettuare in questi giorni.

Questo provvedimento potrebbe, tuttavia, generare, in capo ai contribuenti piccoli imprenditori «non organizzati», il **dubbio circa la sussistenza, o meno, di una potenziale facoltà di omettere i versamenti del tributo regionale**, sulla scorta del consolidato orientamento giurisprudenziale favorevole all'esenzione.

A ben vedere, però, in considerazione della parziale esecutività degli avvisi di accertamento, che verosimilmente potrebbero scaturire dalle esigenze di gettito immediato dell'Amministrazione finanziaria, sarebbe **preferibile evitare la probabile contestazione dell'omesso versamento e procedere, invece, al pagamento del tributo stesso.**

Successivamente si potrà produrre **istanza di rimborso all'Ufficio**, forti delle pronunce giurisprudenziali a sostegno di tale diritto, al fine di ottenere la restituzione di quanto indebitamente versato.

CONCLUSIONI

In definitiva, l'ordinanza della Cassazione 15249/2010, porta con sé un principio di profonda **innovazione** nel campo dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Viene in soccorso dei tanti contribuenti che da sempre ne contestano i presupposti applicativi, giudicandoli iniqui, perché avrebbero carattere eccessivamente afflittivo e perché rendono applicabile questo tributo in proporzione al fatturato dell'azienda e non all'effettivo utile da questa percepito.

Si aprono dunque le porte ad una serie di **istanze di rimborso** sui periodi d'imposta ancora aperti, che vedono come **protagonisti i professionisti privi di organizzazione** quali, ad esempio: idraulici, tassisti, prestatori di servizi in genere, tutte figure assimilabili al contribuente oggetto di questa decisione.

Sarebbe a questo punto **auspicabile un intervento del Legislatore**, idoneo a fugare qualsiasi dubbio interpretativo sul **concetto di «autonoma organizzazione»**, ed anche dell'Agenzia delle Entrate, che ben potrebbe indicare ai contribuenti il comportamento da assumere considerato l'univoco orientamento di legittimità sul tema.

Principali pronunce giurisprudenziali

Agenti di commercio e promotori finanziari

Quanto sancito da recenti pronunce giurisprudenziali in tema di **Ilor** è **indirettamente applicabile** anche all'**Irapp**, poiché anch'essa, pur nella sua diversità,

– continua –

IRAP e PICCOLE IMPRESE

segue Principali pronunce giurisprudenziali	
Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenze 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110 e 12111	presuppone che il lavoro autonomo possa essere legittimamente inciso dal tributo solo se esiste una «organizzazione di capitali o lavoro altrui», in particolare, quando sussista un <i>quid pluris</i> che ecceda il lavoro personale di chi svolge l'attività commerciale. Non è, dunque, l'oggettiva natura dell'attività svolta a costituire presupposto per l'applicabilità di tale imposta, ma il modo – autonoma organizzazione – in cui la stessa è svolta, ad essere la razionale giustificazione di un'imposizione sul valore aggiunto prodotto
Professionista che svolge l'attività nella propria abitazione Corte di Cassazione, Sez. tributaria, ordinanza 26 giugno 2009, n. 15110	L'utilizzo di una libreria, di un fax e di un apparecchio per videoscrittura, da parte di un professionista che svolge l'attività nella propria abitazione, non sono elementi idonei a configurare il presupposto impositivo dell'Irap
Professionista con beni in comodato Corte di Cassazione, Sez. tributaria, sentenza 31 agosto 2009, n. 18973	Il contribuente che usufruisce di una stanza e di un computer concessigli in comodato dal padre, nell'ambito del proprio studio professionale, non configura il presupposto impositivo dell'Irap
Professionista con redditi elevati Corte di Cassazione, Sez. tributaria, sentenza 10 settembre 2009, n. 19515	Il presupposto impositivo dell'Irap non può essere presunto per l'elevato reddito professionale del contribuente, ottenuto anche grazie all'esperienza e all'alta specializzazione dello stesso
Odontoiatra con dipendenti per un periodo Corte di Cassazione, Sez. tributaria, Sentenza 17 settembre 2009, n. 20001	Avvalersi del lavoro altrui (anche se per un tempo limitato, e dunque, pagando un corrispettivo non elevato, purché non in maniera occasionale) è considerato indice di autonoma organizzazione
Medico in convenzione Ssn Corte di Cassazione, Sez. tributaria, ordinanza 8 gennaio 2010, n. 142	Gli arredi e le attrezzature prescritti come indispensabili per l'esercizio dell'attività di medicina generale dalla convenzione con il Ssn, non sono indice di autonomia organizzativa ai fini Irap. Il presupposto impositivo va ricercato nell'esistenza di costi eccedenti tali minime dotazioni
Autonoma organizzazione C.M. 28/E/2010 Agenzia delle Entrate	Con la C.M. 28/E/2010 l'Agenzia delle Entrate aveva ridimensionato il principio, sancito nelle sentenze 12108, 12109, 12110, 12111 del 2009 della Corte di Cassazione, secondo il quale non rileverebbe , ai fini dell'assoggettamento all'Irap, il tipo di attività esercitata , ma rilevante sarebbe il modo con cui essa viene svolta, e lo aveva limitato alle sole attività ausiliarie ex art. 2195, c.c.
Esenzione Irap piccoli imprenditori Corte di Cassazione, Sez. tributaria, ordinanza 24 giugno 2010, n. 15249	L'ordinanza 24 giugno 2010 della Cassazione ha stabilito che non sono assoggettabili all'imposta regionale sulle attività produttive i soggetti che svolgono la propria attività avvalendosi di limitati beni strumentali e senza l'ausilio in modo stabile di dipendenti o collaboratori
Studio associato Corte di Cassazione, Sez. tributaria, ordinanza 7 giugno 2010, n. 13716.	L'esercizio in forma associata di una professione liberale è circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione di strutture e mezzi, ancorché non di particolare onere economico
Conduttore televisivo Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, ordinanza 15 giugno 2010, n. 13716	L'esistenza di un'autonoma organizzazione, non deve essere intesa in senso soggettivo, come creata e gestita dal professionista senza vincoli di subordinazione, ma in senso oggettivo , come esistenza di un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui

Fac-simile istanza di rimborso Irap per piccoli imprenditori e professionisti

All'Agenzia delle Entrate
Ufficio di

ISTANZA di RIMBORSO IRAP

Istanza di rimborso versamenti diretti ex art. 38, D.P.R. 602/1973

All'Agenzia delle Entrate
Ufficio di
Via
Cap Città
e
Alla Regione
Ufficio di
Via
Cap Città

Raccomandata A/R

Il sottoscritto nato a
il domiciliato a in via n°
esercitante l'attività (professionale di
con studio in via n°)
(iscritto a di al n°)
numero partita Iva

PREMESSO

- che la competenza a ricevere la presente istanza è dell'Agenzia delle Entrate a norma dell'art. 25, D.Lgs. 446/1997, come interpretato con nota 17 giugno 2004 dell'Agenzia stessa (prot. 2004/59871); (ovvero in alternativa, che la competenza a ricevere la presente istanza è della Regione a norma dell'art. 24, D.Lgs. 446/1997, attuato con legge regionale n. ...);
- che in data ha provveduto al versamento, a titolo di primo acconto Irap per l'anno, della somma di €.....
- che in data ha provveduto al versamento, a titolo di secondo acconto Irap per l'anno, della somma di €.....
- che in data ha provveduto al versamento, a titolo di saldo Irap per l'anno, della somma di €..... per un totale versato per il periodo d'imposta del di €.....
- il tutto risultante dalle fotocopie delle ricevute di pagamento ivi allegate;

CONSIDERATO

- che il presupposto dell'Irap consiste nell'esercizio «abitualmente di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi» (ex art. 2, D.Lgs. 446/1997);
- che il sottoscritto esercita la propria attività in via esclusivamente personale, senza avvalersi dell'opera di dipendenti e collaboratori (oppure, avvalendosi unicamente della collaborazione di un lavoratore dipendente addetto alle funzioni di segreteria), e con l'ausilio dei seguenti beni strumentali..... aventi costo storico di € (il valore estremamente ridotto di tali beni è un chiaro indicatore di un assai modesto capitale investito);
- che l'organizzazione autonoma, quale presupposto dell'Irap, si riferisce ad una combinazione di fattori di produzione, capaci di produrre autonomamente ricchezza, a prescindere dall'attività del titolare che svolge solo funzioni di coordinamento, controllo ed indirizzo dei fattori medesimi;
- che l'assenza di dipendenti o di collaboratori coordinati e continuativi o la presenza di uno solo di essi, come la presenza di beni strumentali per un valore estremamente ridotto, sono un evidente indice della mancanza di organizzazione autonoma dei fattori della produzione, e quindi del presupposto per l'applicazione dell'Irap;
- che la Corte di Cassazione, ormai con orientamento consolidato, si è più volte espressa in favore dell'esenzione dall'Irap dei professionisti e piccoli imprenditori privi di «autonoma organizzazione» e senza ausilio di dipendenti e stabili collaboratori (Cass. Sez. Un., sentenze nn. 12108, 12109, 12110, 12111- Agenti di commercio e promotori finanziari);
- che con l'ordinanza 15249/2010 la Corte di Cassazione ha «esteso l'esenzione dall'Irap anche ai piccoli

- continua -

segue **Fac-simile istanza di rimborso Irap per piccoli imprenditori e professionisti**

imprenditori privi di autonoma organizzazione e senza ausilio di dipendenti e stabili collaboratori», aprendo, di fatto, il campo alla disapplicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive anche in altri settori della nostra economia (si vedano, tra l'altro: Cass., ordinanza 15110/2009; Cass., sentenza 18973/2009; Cass., sentenza 19515/2009; Cass., sentenza 20001/2009; Cass., ordinanza 142/2010; Cass., ordinanza 15 giugno 2010, n. 13716)

- che, nel caso di specie, emerge, con chiarezza, la carenza in capo al sottoscritto della soggettività passiva ai fini Irap;

CHIEDE

il rimborso di € oltre agli interessi, trattandosi di versamenti diretti per un ammontare d'imposta non dovuto.

Si allega:

- 1) copie ricevute versamenti
- 2) copie Modello Unico anni/Irap
- 3) copia documentazione comprovante l'assenza di autonoma organizzazione (ad es. Quadro RE del Mod. Unico, indicante i beni ammortizzabili).

..... li,

Firma

.....

SistemaFRIZZERA

NUOVA
EDIZIONE



AGENTI e RAPPRESENTANTI di COMMERCIO e FISCO

di B. Frizzera, M. Jannaccone, M. e S. Porcelli

Realizzato con taglio pratico e operativo, il volume analizza le tematiche più rilevanti che scaturiscono dall'attività di agente e rappresentante di commercio, ed in particolare gli aspetti amministrativi, contrattuali, previdenziali e assistenziali (Enasarco), contabili e fiscali.

La trattazione della materia è supportata da esempi, prospetti e modelli, che contribuiscono a facilitare la comprensione degli argomenti.

Completa e arricchisce il volume un CD-Rom che contiene un ricco Formulario. Aggiornato con il nuovo Accordo economico collettivo.

Pagg. 336 + CD-Rom – € 38,00

Il prodotto è disponibile anche nelle librerie professionali.
trova quella più vicina all'indirizzo www.libreria.ilssole24ore.com

GRUPPO 24ORE