



IL PROBLEMA DELLA SETTIMANA

soluzioni pratiche dai nostri esperti

►► IRAP E PROFESSIONISTI

Professionisti di nuovo al bivio sull'Irap. La questione è stata riportata alla ribalta dalle recenti pronunce della Cassazione incentrate sul concetto di autonoma organizzazione. Di seguito si fa il punto sul tema alla ricerca di possibili soluzioni su cui pesa l'assenza di novità.

 a cura di Luigi Ferrajoli

Risolta con la sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee 3 ottobre 2006, causa C-475/03, la questione della compatibilità con il diritto comunitario dell'imposta regionale sulle attività produttive in relazione all'accusa di costituire un duplicato dell'Iva, non tutti i nodi si sono sciolti. Torna, infatti, di attualità il problema, recentemente affrontato dalla sezione tributaria della Suprema Corte di cassazione con una serie di sentenze tutte adottate nell'udienza dell'8 febbraio 2007 (alcune già depositate in data 16 febbraio altre in via di deposito), dell'applicazione del tributo ai professionisti "non organizzati", vale a dire dell'interpretazione della locuzione "autonomamente organizzate", inserita nell'articolo 2 del Dlgs 446/1997 (contenente la definizione del presupposto dell'imposta), in relazione all'articolo 3, comma 1, lettera c), che prevede fra i soggetti passivi dell'imposta «le persone fisiche... esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del Tuir».

PRESUPPOSTO DELL'ATTIVITÀ "AUTONOMAMENTE ORGANIZZATA"

Come è noto l'Irap colpisce gli imprenditori e i lavoratori autonomi: gli uni e gli altri sia se svolgono la loro attività individualmente, sia in società di qualsiasi tipo. La Corte costituzionale, con la sentenza 21 maggio 2001 n. 156, ha dichiarato la legittimità costituzionale dell'Irap in quanto essa non colpisce il reddito, ma il valore aggiunto (ovvero una sua frazione costituita in sintesi dal reddito netto più i costi di lavoro dipendente e gli interessi passivi) prodotto da tutti coloro (imprenditori e professionisti) che sono dotati di un'organizzazione autonoma: non sarebbe pertanto censu-

rabile - sotto il profilo della lesione della tutela del lavoro in ogni sua forma e applicazione e sotto l'aspetto della violazione del principio del concorso di ciascuno alle spese dell'Erario secondo la propria capacità contributiva - il fatto che i lavoratori autonomi subiscano, a parità di reddito (e di valore aggiunto) un carico tributario uguale agli imprenditori e superiore ai lavoratori dipendenti. La Corte costituzionale, pertanto, ha dichiarato la piena conformità ai principi costituzionali dell'Irap, precisando che presupposto oggettivo dell'imposta è lo svolgimento abituale di un'attività autonomamente organizzata. Da ciò si desume, secondo il Giudice delle leggi, che «mentre l'elemento organizzativo è connotato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o di lavoro altrui», per cui in questa ipotesi - che dovrà essere accertata caso per caso dalle Commissioni tributarie - «risulterà mancante il presupposto stesso per l'applicazione dell'imposta».

Sulla base dell'intervento della Corte costituzionale si può precisare che:

- l'Irap è costituzionalmente legittima, ma la sua applicazione è soggetta all'esistenza di determinati presupposti;
- la debenza dell'imposta dipende dal dato oggettivo della sussistenza di un'attività autonomamente organizzata ai sensi dell'articolo 2 del Dlgs 446/1997;
- l'attività autonomamente organizzata assurge a presupposto che, quale sintomo di capacità

PRINCIPI ENUNCIATI DALLA CORTE DI CASSAZIONE

AUTONOMIA E MEZZI RIDOTTI

L'Irap si applica (sentenze nn. 3676, 3677 e 3678 del 2007) quando ricorrano congiuntamente le seguenti due condizioni per il lavoratore autonomo:

- a. sia responsabile dell'organizzazione e quindi non sia inserito in strutture organizzative riferite ad altri professionisti;
- b. impieghi beni strumentali eccedenti, secondo la comune accezione, il minimo indispensabile per l'esercizio della professione oppure si avvalga non occasionalmente del lavoro altrui.

ORGANIZZAZIONE

L'organizzazione deve dare un contributo che aggiunga comunque "un di più" all'opera del contribuente: l'Irap può escludersi quando il risultato economico trova ragioni esclusivamente nella autorganizzazione del professionista o comunque quando l'organizzazione da lui predisposta abbia incidenza marginale e non richieda la necessità di coordinamenti (situazione che si riscontra in genere nella disponibilità di pochi arredi di ufficio o strumenti quali fotocopiatrice, fax, cellulare, computer e autovettura), ovvero quando i mezzi personali e materiali di cui si sia avvalso il contribuente costituiscano un mero ausilio alla sua attività.

**NON È NECESSARIA
L'AUTOSUFFICIENZA**

La Cassazione respinge la tesi di alcuni giudici di merito secondo cui l'organizzazione da luogo a imposizione solo quando essa può sganciarsi, ai fini dell'attività svolta, dall'attività del contribuente cui fa da supporto.

**IL CONDONO
ESCLUDE IL RIMBORSO**

L'adesione del contribuente al condono tombale di cui all'articolo 9 della legge 289/2002 preclude la possibilità per il contribuente medesimo di richiedere o coltivare la richiesta di rimborso dell'Irap che assume indebitamente versata (sentenza 3682/07).

**LA RIPARTIZIONE
DELL'ONERE DELLA PROVA**

È onere del contribuente che chiede il rimborso dell'imposta non dovuta per difetto del presupposto dell'autonoma organizzazione, proponendo ricorso contro il diniego espresso o tacito di rimborso, fornire la prova dell'assenza delle condizioni che integrano l'autonoma organizzazione (sentenza 3677/07).

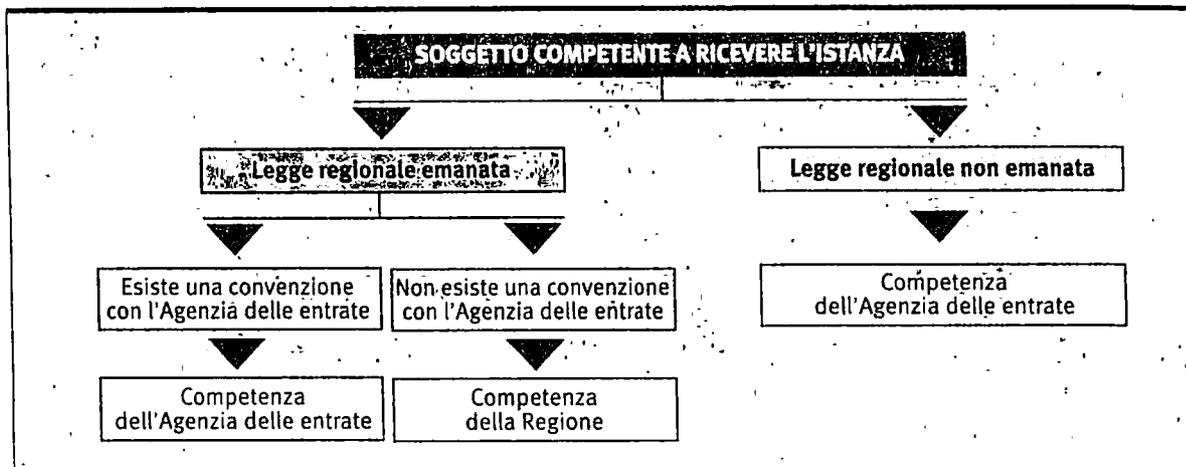
Nel caso in cui il contribuente ometta ogni indicazione relativa all'Irap nella dichiarazione annuale e non provveda ad alcun pagamento, manifestando la volontà di non sottoporre all'imposta una determinata attività, ritenendola esclusa dal campo di applicazione dell'imposta medesima per difetto del presupposto dell'autonoma organizzazione, è onere dell'amministrazione finanziaria fornire la prova degli elementi che giustificano la ritenuta esistenza del presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione.

contributiva, è essenziale ai fini dell'assoggettamento del reddito a imposta reale;

- le modalità di esercizio dell'attività con o senza autonoma organizzazione rappresentano una questione di mero fatto da accertare in giudizio, caso per caso, davanti alle Commissioni tributarie.

Premesso che, come ribadito dalla Corte costituzionale, presupposto dell'imposta non è la semplice titolarità di un reddito d'impresa o di lavoro autonomo, ma è necessario che l'attività svolta sia autonomamente organizzata, la questione che si pone attiene all'individuazione della nozione di "autonoma organizzazione" che, quale questione

▶ PRESENTAZIONE DEL RIMBORSO



di mero fatto, deve essere accertata caso per caso, in particolare modo per quanto riguarda lo svolgimento dell'attività professionale.

Sulla base della sentenza della Corte costituzionale molti lavoratori autonomi hanno presentato agli uffici finanziari richiesta di rimborso dell'Irap pagata sulla base della mancanza del presupposto oggettivo dell'imposta consistente nell'autonoma organizzazione dell'attività professionale svolta.

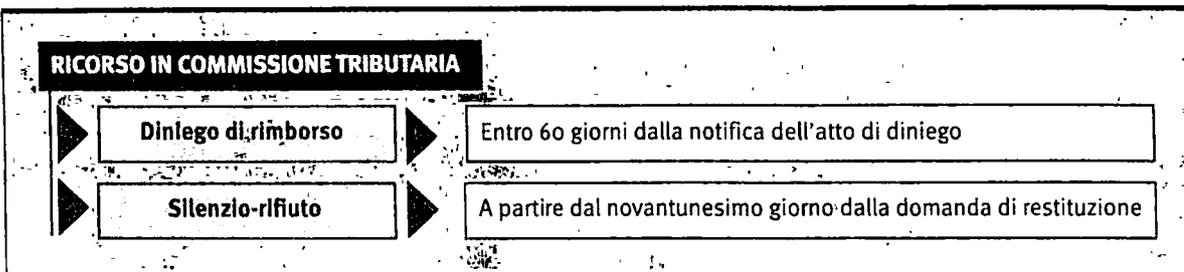
PRINCIPI ENUNCIATI DALLA CORTE DI CASSAZIONE

I giudici di merito nella maggioranza dei casi sottoposti al loro esame hanno accolto i ricorsi dei contribuenti, riconoscendo, in termini generali, l'inapplicabilità dell'Irap nelle ipotesi in cui mancano nell'attività professionale svolta elementi di organizzazione e, in particolare, dipendenti o altri collaboratori. La Corte di cassazione dopo una prima sentenza (la sentenza 5 novembre 2004 n. 21203) in cui aveva affermato l'inapplicabilità dell'Irap a carico di un ingegnere libero professionista in quanto nel giudizio di merito era stata accertata la mancanza di una struttura organizzativa stabile con lavoratori subordinati o collaboratori non occasionali, aveva sospeso ogni decisione sui ricorsi Irap in attesa della sentenza della Corte di giustizia sulla compatibilità dell'imposta con il diritto comunitario. A seguito della decisione della Corte di giustizia la Corte di cassazione nell'udienza dell'8 febbraio 2007 (cosiddetta "Irap day") ha esaminato le numerose cause in materia di Irap, enunciando con le prime sentenze depositate in data 16 febbraio (sentenze dalla 3672 alla 3682, le altre contestualmente adottate all'udien-

za dell'8 febbraio sono in fase di deposito), alcuni principi guida per individuare l'area dell'imposizione Irap rispetto all'attività di lavoro autonomo. In sostanza la Cassazione ha affermato che:

- è pacifica l'applicabilità in via astratta dell'Irap alla categoria dei professionisti e lavoratori autonomi, colpendo l'imposta un fatto economico diverso dal reddito costituito dal valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. Non sono, pertanto, fondate le tesi (sostenute in alcune sentenze di merito) che escludono in sé l'applicabilità dell'imposta rispetto a categorie di professionisti che svolgono attività protetta dall'iscrizione all'albo professionale, prescindendo da ogni valutazione di fatto circa la sussistenza in concreto di "autonoma organizzazione" (in particolare le sentenze nn. 3672 e 3677 del 2007);
- l'assoggettabilità all'Irap degli esercenti arti e professioni deve essere esclusa in concreto nel caso in cui la loro attività professionale sia svolta in assenza di elementi di autonoma organizzazione di capitale o lavoro altrui, non consentendo invece la lettera e la *ratio* della norma l'adozione di un criterio quantitativo in forza del quale il professionista possa ritenersi sottratto all'imposta in ragione dell'esiguità (necessariamente opinabile) dei pur esistenti elementi di autonoma organizzazione (in particolare, le sentenze nn. 3678 e 3679 del 2007). In tale senso va rigettata la tesi sostenuta dall'amministrazione finanziaria (risoluzioni 31 gennaio 2002 n. 32/E e 5 febbraio 2003 n. 23/E) secondo cui tutti i liberi professionisti sarebbero soggetti all'Irap e quindi ne sarebbero esclusi solo i professionisti occasionali e i

▶ TERMINI PER ADIRE LA CTP



collaboratori coordinati e continuativi (sentenza 3678/07);

- il requisito dell'automa organizzazione ricorre in concreto quando il contribuente:
 - o sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità e interesse;
 - o impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui;
- l'autonoma organizzazione si concreta nell'utilizzo di beni strumentali di natura mobile o immobile, a qualsiasi titolo posseduti, ovvero di lavoro altrui, quali elementi organizzati in modo da accrescere in termini apprezzabili la capacità di guadagno del lavoratore autonomo. In tale senso non è necessario che l'organizzazione sia tale da risultare prevalente rispetto all'apporto personale del professionista, ma è sufficiente che vi sia un insieme tale da porre il professionista in una condizione più favorevole di quella in cui si sarebbe trovato senza di esso. La maggiore o minore consistenza di tale insieme non è quindi rilevante purché si tratti pur sempre di fattori che non siano trascurabili bensì capaci di fornire un effettivo *quid plus* al lavoratore autonomo;
- in concreto l'individuazione degli elementi connotanti l'autonoma organizzazione avviene per lo più in negativo: l'Irap può escludersi quando il risultato economico trova ragioni esclusivamente nella autorganizzazione del professionista o comunque quando l'organizzazione da lui predisposta abbia incidenza marginale e non richieda la necessità di coordinamenti (situazione che si riscontra in genere nella disponibilità di pochi arredi di ufficio o strumenti quali fotocopiatrice, fax, cellulare, computer, autovettura), ovvero quando i mezzi personali e materiali di

cui si sia avvalso il contribuente costituiscano un mero ausilio alla sua attività, simile a quello di cui dispongono abitualmente anche soggetti esclusi dall'applicazione dell'imposta. Il riscontro dell'esistenza del presupposto impositivo può avvenire attraverso l'autodichiarazione del contribuente o la certificazione dell'anagrafe tributaria in possesso dell'amministrazione finanziaria, soffermandosi sul dettaglio riportato nelle pertinenti sezioni del quadro RE della dichiarazione dei redditi che specifica la composizione dei costi (rigo da 6 a 18) riportando - fra gli altri - le quote di ammortamento dei beni strumentali (con tipologia ricavabile dal registro dei cespiti ammortizzabili o dal registro dei pagamenti), i canoni di locazione finanziaria o non, le spese relative agli immobili, le spese per prestazioni di lavoro dipendente o per collaborazioni, i compensi comunque elargiti a terzi (in particolare la sentenza 3678/07);

- l'accertamento del requisito dell'autonoma organizzazione costituisce un apprezzamento di fatto riservato al giudice di merito che, se congruamente motivato, è insindacabile in sede di legittimità. Tale accertamento dovrà essere compiuto dal giudice di merito con indagine caso per caso, sulla base di una valutazione di natura non solo logica ma anche socio-economica, perché l'assenza di una struttura produttiva non può essere intesa nel senso radicale di una totale mancanza di qualsiasi supporto, ma neppure in quello di particolare rilevanza o prevalenza dei beni o lavoro altrui su quello del titolare (in particolare la sentenza 3680/07);
- costituisce onere del contribuente che chiede il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta per difetto del presupposto dell'autonoma organizzazione, proponendo ricorso contro il diniego espresso o tacito di rimborso, fornire la prova dell'assenza delle condizioni che integrano l'autonoma organizzazione (sentenza 3677/07). Nel diverso caso in cui il contribuente ometta ogni indicazione relativa all'Irap nella

dichiarazione annuale e non provveda ad alcun pagamento, manifestando la volontà di non sottoporre all'imposta una determinata attività, ritenendola esclusa dal campo di applicazione dell'imposta medesima per difetto del presupposto dell'autonoma organizzazione, l'amministrazione finanziaria non può procedere alla liquidazione dell'imposta ex articolo 36-bis del Dpr 600/1973, ma deve procedere nei modi ordinari attraverso la notifica di motivato atto di accertamento in cui dare atto degli elementi che giustificano la ritenuta esistenza del presupposto impositivo, gravando in tale ipotesi sull'amministrazione finanziaria l'onere di provare la sussistenza del presupposto dell'imposta;

- l'adesione del contribuente al condono tombale di cui all'articolo 9 della legge 289/2002 preclude la possibilità per il contribuente medesimo di richiedere o coltivare la richiesta di rimborso dell'Irap che assume indebitamente versata (sentenza 3682/07).

L'intervento della Suprema corte, pur enunciando una serie di principi di carattere generale, non permette di avere una guida operativa sull'area di esonero dall'Irap, in quanto il giudizio di merito compete alle Commissioni tributarie che, in assenza di criteri predeterminati indicati dal Legislatore, devono valutare il singolo caso concreto. In tale prospettiva appare urgente un intervento del Legislatore che fissi - così come in passato fu fatto per l'Ilor - un criterio quantitativo (è possibile fare riferimento al numero degli addetti e/o a una soglia di rilevanza dei beni strumentali) al di sotto del quale escludere il presupposto dell'autonoma organizzazione e, quindi, la debenza dell'imposta.

PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA DI RIMBORSO

Il piccolo professionista privo di autonoma organizzazione, che non abbia ancora presentato istanza di rimborso dei versamenti eseguiti a titolo di Irap, alla luce dei principi enunciati dalla Cassazione, è ancora di più legittimato a provvedervi.

Ai fini di individuare il soggetto cui indirizzare l'istanza di rimborso pare opportuno distinguere due casi:

1. è stata emanata la legge regionale prevista dall'articolo 24 del Dlgs 446/1997 concernente le procedure applicative dell'imposta;
2. non è stata emanata alcuna legge regionale.

Nel primo caso (attualmente solo la Lombardia, la Toscana e il Friuli Venezia Giulia hanno emanato le leggi previste dal citato articolo 24) occorre distinguere due ipotesi:

a. è stata stipulata un'apposita convenzione con l'Agenzia delle entrate: competente alla ricezione delle istanze e per l'eventuale successivo contenzioso è l'ufficio locale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del soggetto richiedente;

b. non è stata stipulata un'apposita convenzione con l'Agenzia delle entrate: competente alla ricezione delle istanze è la Regione, sempreché così preveda la legge regionale.

Nel secondo caso (mancata approvazione della legge regionale ex articolo 24 del Dlgs 446/1997) l'istanza va presentata all'ufficio locale dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente in ragione del domicilio fiscale del soggetto richiedente.

Con alcune sentenze (10 gennaio 2004 n. 198 e 5 gennaio 2000 n. 56) la Corte di cassazione ha ribadito che il termine di presentazione dell'istanza di rimborso decorre:

- dalla data di versamento del saldo, se il diritto al rimborso deriva da un'eccedenza dei versamenti in acconto rispetto a quanto dovuto a saldo oppure da pagamenti provvisori in quanto subordinati alla definitiva determinazione dell'obbligazione;
- dalla data di versamento dell'acconto se esso non era dovuto, ovvero non era dovuto in quella misura, ovvero la relativa disposizione non era applicabile.

Nel caso di specie, si configura un'ipotesi di soggettiva esclusione dal tributo per cui, anche in chiave prudenziale, l'istanza dovrebbe essere presentata entro 48 mesi dalla data di versamento dell'acconto.

Se, come avviene nella generalità dei casi l'Agenzia delle entrate non concede il rimborso in seguito alla semplice presentazione dell'istanza, occorre proporre ricorso alla Commissione tributaria provinciale competente in relazione alla sede dell'ufficio locale al quale è stata presentata l'istanza di rimborso.

Ai fini della presentazione del ricorso giudiziale occorre distinguere a seconda che l'ufficio abbia (o meno) espressamente negato il diritto al rimborso.

1. Diniego espresso di rimborso dell'Agenzia delle entrate. In tale caso il ricorso deve essere proposto entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di diniego ai sensi dell'articolo 21 del Dlgs 546/1992.

2. Silenzio-rifiuto dell'Agenzia delle entrate. In tale ipotesi il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione può essere proposto dopo il 90° giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini sopra indicati e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. ■