



Irap: la verifica del requisito dell'autonoma organizzazione per professionisti e imprenditori e il comportamento in Unico

In relazione al modello Unico 2011, anche per questo appuntamento dichiarativo, si ripropone il problema relativo al versamento dell'Irap. Il contribuente dovrà, quindi, decidere quale comportamento adottare muovendo innanzitutto dalle disposizioni del D.Lgs. n.446/97 ed attenendosi agli orientamenti della giurisprudenza e dell'Amministrazione Finanziaria. In questo contributo, dopo aver ripercorso i chiarimenti forniti per professionisti e imprese, illustreremo le attenzioni da porre in dichiarazione, gli effetti sugli acconti e le modalità per ripetere quanto versato negli anni precedenti.

Il concetto di autonoma organizzazione

La Cassazione ha più volte ribadito determinati principi che si sono ormai consolidati.

IL REQUISITO DELL'AUTONOMA ORGANIZZAZIONE	l'accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato ² ;
	tale requisito ricorre quando il contribuente sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse e quando impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l' <i>id quod plerumque accidit</i> , il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui ³ ;
	costituisce onere del contribuente che chiede il rimborso dell'imposta non dovuta, fornire la prova dell'assenza delle condizioni anzidette ⁴ .

La soggettività passiva Irap dei professionisti

Per quel che riguarda i professionisti e gli artisti esercenti l'attività in forma individuale, è ormai chiaro che l'Irap è dovuta solo se gli stessi risultano, in concreto, "autonomamente organizzati", come prescritto dall'art.2 del D.Lgs. n.446/97.

Il più recente orientamento della Cassazione riprende generalmente quanto affermato per la prima volta con la sentenza n.3678 del 16/02/07, e cioè che l'indagine circa la sussistenza del presupposto impositivo deve essere effettuata volta per volta.

Il concetto di "autonomia organizzativa" deve essere analizzato sotto un duplice aspetto:

- 1. autonomia dell'attività:** deve valutarsi, cioè, se il professionista sia il responsabile della struttura in cui opera o se, invece, sia inserito in realtà lavorative di cui altri hanno responsabilità ed interesse;
- 2. rilevanza dell'organizzazione:** si misura attraverso i mezzi di produzione impiegati, ossia lavoro e capitale. Essa esiste se il soggetto passivo si serve di lavoro altrui in modo

² Con la recente [ordinanza n.10853/11](#), la Cassazione ha stabilito che il giudice di merito deve sempre indicare gli elementi da cui trae il proprio convincimento da cui desume che un contribuente sia soggetto o meno all'Irap, con approfondita disamina logica e giuridica.

³ La Corte Costituzionale, con la ormai ben nota sentenza n.156 del 2001, ha sottolineato che nel caso in cui una attività professionale fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione, risulterà mancante il presupposto stesso dell'Irap con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa. Inoltre, un'attività professionale si può definire autonomamente organizzata quando è in grado di generare un valore della produzione indipendentemente dall'apporto lavorativo del professionista, e ciò grazie all'impiego di capitale e lavoro altrui.

⁴ Cfr., Cass. sentenze n. 3673, n.3676, n.3678, n.3680 del 2007.

non occasionale e se impiega beni strumentali in misura eccedente il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività. Le indicazioni fornite dai giudici sono state confermate dall'Agenzia delle Entrate, dapprima con la C.M. n.45/E/08, e poi, nuovamente, con la C.M. n.28/E/10.

Dai vari pronunciamenti di giurisprudenza e prassi si possono trarre alcuni principi generali.

Studi associati	
<p>La sentenza n.2715/08, modificando il precedente orientamento, distingue tra lo studio organizzato in forma aziendale, soggetto passivo Irap, e lo studio in cui più professionisti si uniscono per dividere le spese; nel qual caso occorre accertare se ricorre un'autonoma organizzazione.</p> <p>L'assoggettamento ad Irap, infatti, sorge qualora dall'aggregazione derivino dei vantaggi organizzativi da parte dei singoli professionisti, mentre, se la finalità è solo quella di ripartire i costi, può essere affermato che i proventi professionali non siano soggetti al tributo.</p> <p>Secondo la sentenza n.13716/10, i partecipanti dello studio ricevono un vantaggio dalla reciproca collaborazione, per cui i proventi dello studio sarebbero da assoggettare ad Irap. Tuttavia, il contribuente ha possibilità di fornire la prova circa l'esercizio dell'attività nell'ambito dello studio associato (Cass., sent. n.22386/10). Di conseguenza, pare ormai superata la precedente ordinanza n.22212/10 che affermava come l'autonoma organizzazione fosse da considerarsi presupposta nello studio associato come nella società. In tale direzione, peraltro, sembra porsi anche la sentenza n.23370/10, che considera dovuta l'Irap dallo studio associato anche in forza delle considerevoli spese sostenute per prestazioni di terzi e beni strumentali e non dunque meramente in considerazione della natura "associata" dello studio stesso.</p>	<p><u>Cass. n.2715/08</u> <u>Cass. n.13716/10</u> <u>Cass. n.22386/10</u> <u>Cass. n.23370/10</u> <u>Cass. n.13570/07</u> <u>Cass. n.22212/10</u></p>
<p>Lo studio associato è considerato soggetto passivo Irap anche nel caso in cui dichiarati compensi modesti per i collaboratori in alcuni esercizi e compensi inesistenti in altri.</p>	<p><u>Cass. n.11933/11</u></p>
<p>Il professionista, qualora sia inserito in uno studio associato, sebbene svolga anche una distinta e separata attività professionale, diversa da quella svolta in forma associata, per non essere assoggettato all'imposta deve dimostrare di non fruire dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione all'associazione. Egli dovrà, quindi, dare prova che il valore della produzione è essenzialmente frutto dell'attività professionale degli associati e che l'organizzazione riveste, invece, un ruolo marginale.</p>	<p><u>Cass. n.19138/10</u></p>
Società di servizi	
<p>Se l'attività professionale viene svolta tramite una società di servizi, quindi una componente organizzativa che potenzia l'attività del contribuente lavoratore autonomo, l'autonoma organizzazione si deve ravvisare nell'impiego di beni strumentali, capitali e stabili forme di collaborazione, in eccedenza rispetto a quel che è considerato il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, rendendola soggetta ad Irap. Infatti è la sussistenza di un'organizzazione autonoma (indifferentemente dal mezzo giuridico con il quale 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 e che determina la soggezione all'imposta.</p>	<p><u>Cass. n.12078/09</u> <u>C.M. n.28/E/10</u></p>

<p>Gli estremi dell'autonoma organizzazione possono ravvisarsi anche se il professionista non sostiene direttamente i costi di gestione dello studio, ma li affida a terzi con un contratto di fornitura (servizi in <i>outsourcing</i>).</p>	<p>Cass. n.10151/10</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------

<p style="text-align: center;">Impiego di lavoro altrui</p>	
--------------------------------------------------------------------	--

<p>Avvalersi del lavoro altrui, anche se per un tempo limitato e quindi pagando un corrispettivo non elevato purché non in maniera occasionale, è considerato indice di un'organizzazione autonoma.</p>	<p>Cass. n.20001/09</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------

<p>La presenza della sola segretaria costituisce indizio dell'esistenza di autonoma organizzazione, anche se i servizi di segreteria resi non sono ricollegabili direttamente all'attività svolta dal professionista. L'utilizzo "<i>di personale dipendente, anche nella misura minima di una persona, configura il presupposto dell'autonoma organizzazione</i>".</p>	<p>Cass. n.16220/09 Cass. n.6068/10</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------

<p>Non spetta il rimborso dell'Irap al professionista che, nell'esercizio della propria attività, si avvale di un solo apprendista part-time. Con la sentenza n.21563/10, i giudici di legittimità hanno chiarito che l'impiego di un lavoratore dipendente, per quanto con contratto di apprendistato a tempo parziale, è sufficiente a delineare la sussistenza di un'autonoma organizzazione. L'assoggettabilità al tributo, infatti, può essere esclusa solo nei casi in cui l'organizzazione viene ad assumere un profilo irrilevante o insignificante, dovendosi configurare il presupposto impositivo anche in presenza di modesti elementi di organizzazione, quali l'attrezzatura tecnico-operativa necessaria alla professione e l'ausilio di un collaboratore, anche se dipendente <i>part-time</i>. Contrariamente a quanto affermato in questa sentenza, la stessa Cassazione (sent. n.8834/09) ha affermato che non è soggetto ad Irap il contribuente che utilizza un apprendista, in quanto quest'ultimo "<i>non partecipa alla formazione del reddito in modo autonomo, ma sta compiendo il suo iter formativo</i>". Dal tenore della sentenza, tuttavia, non è possibile evincere se si tratti di un vero e proprio rapporto di apprendistato o se il termine "apprendista" sia utilizzato con un diverso significato, riferendosi piuttosto a un tirocinio formativo.</p>	<p>Cass. n.8834/09 Cass. n.21563/10 Cass. n.12108/09 Cass. n.12111/09</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p style="text-align: center;">Rilevanza dei compensi</p>	
------------------------------------------------------------------	--

<p>È necessario valutare adeguatamente, ai fini della sussistenza del requisito dell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, la rilevanza dei compensi erogati dal contribuente per il lavoro prestato da terzi in suo favore. Si segnala sul punto la nota sentenza n.26144/08 (conosciuta come "sentenza Fiorello"), con cui è stato riconosciuto al famoso artista il rimborso Irap, data l'assenza di una autonoma organizzazione, in quanto i compensi erogati a terzi riguardavano soggetti, quali la truccatrice occasionale, il notaio, gli autori di testi, non qualificabili né come dipendenti, né come collaboratori. Il presupposto impositivo dell'Irap non può essere presunto, in relazione all'elevato reddito professionale del contribuente, ottenuto anche grazie all'esperienza ed all'alta specializzazione dello stesso (Cassazione n.19515/09).</p>	<p>Cass. n.23761/10 Cass. n.19515/09</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------

Costi elevati	
<p>La presenza di costi elevati in dichiarazione pregiudica il diritto alla richiesta del rimborso. Tale principio è stato ribadito dalla ordinanza n.23370 del 2010: in detta evenienza, la Suprema Corte ha confermato la debenza dell'Irap in virtù della presenza di un elevato ammontare di compensi a terzi, di spese di ristrutturazione e ammodernamento dello studio, di quote di ammortamento ed interessi passivi, nonché in considerazione della natura di studio associato.</p>	<p><u>Cass. n.18704/10</u> <u>Cass. n.23370/10</u></p>
Medico mutualista	
<p>Gli arredi e le attrezzature prescritte come indispensabili per l'esercizio della medicina generale possono essere considerate come il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività da parte del medico. Disporre dell'ambulatorio non è certo indice di organizzazione, ma fa parte della "dotazione" minima necessaria. L'esistenza, invece, dell'autonoma organizzazione è configurabile solo in presenza di elementi che esorbitano il contenuto previsto dalla convenzione.</p>	<p><u>Cass. n.142/10</u> <u>Cass. n.24953/10</u> <u>Cass. n.15440/09</u> <u>C.M. n.28/E/10</u></p>
<p>Avere lo studio in locazione, e comunque non di proprietà, in aggiunta alla mancanza di autonoma organizzazione, è elemento per essere esclusi dalla passività dell'imposta. La Cassazione si è occupata di due medici convenzionati, i quali, non solo avevano uno studio in affitto, ma pure risultavano privi di autonoma organizzazione (disponendo solo di un'autovettura, un pc, un telefono GSM e alcuni mobili e arredi).</p>	<p><u>Cass. n.10271/11</u> <u>Cass. n.10295/11</u></p>
Beni strumentali	
<p>Il rilevante importo di beni ammortizzabili non implica automaticamente la sussistenza di un'autonoma organizzazione (nel caso di specie, trattasi di un <i>computer</i>, <i>fax</i> e autovettura in capo ad un avvocato). Dello stesso orientamento le sentenze n.3677/07, n.2895/10 e n.8303/10 (possesso di un <i>computer</i> e un'autovettura), di recente confermate dalla sentenza n.24114 del 2010 (intestazione formale dello studio, autovettura, ammortamenti, spese di utenze) e l'ordinanza n.23446 del 2010.</p> <p>Il possesso di uno studio di modeste dimensioni non rappresenta un bene strumentale eccedente il minimo indispensabile per l'esercizio della professione.</p>	<p><u>Cass. n.19124/10</u> <u>Cass. n.24114/10</u> <u>Cass. n.23446/10</u></p>
<p>È necessario accertare se lo studio per la sua dimensione e la sua ubicazione possa essere considerato valore di bene strumentale minimale.</p>	<p><u>Cass. n.23155/10</u></p>
Attività nell'abitazione	
<p>Il piccolo professionista che lavora da casa e possiede solo un'automobile per gli spostamenti non viene considerato soggetto passivo Irap.</p>	<p><u>Cass. n.11935/11</u></p>
<p>La libreria, il <i>fax</i> e l'apparecchio per la videoscrittura utilizzati da un professionista che svolge l'attività nella sua abitazione, non sono elementi idonei a configurare i presupposti impositivi.</p>	<p><u>Cass. n.15110/09</u></p>
Beni in comodato	
<p>L'utilizzo di una stanza e di un <i>computer</i> concessi in comodato dal padre al proprio figlio nell'ambito del proprio studio professionale non costituisce autonoma organizzazione.</p>	<p><u>Cass. n.18973/09</u></p>

Iscrizione all'albo

L'iscrizione ad un ordine professionale non costituisce presupposto sufficiente ai fini dell'assoggettamento ad imposizione. Affinché il professionista possa essere considerato soggetto passivo Irap, occorre che la sua attività presenti un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo.

[Cass. n.25856/09](#)
[Cass. n.5138/09](#)

La soggettività passiva Irap di amministratori e sindaci

Non sono proventi soggetti ad Irap i compensi percepiti dai dottori commercialisti ed esperti contabili per le attività di componente del Collegio sindacale o di Amministratore della Società. Infatti, quelle individuate sono attività svolte dal professionista in prima persona e non poggiano, se non in minima parte, sul contributo organizzato di un eventuale studio professionale gestito dal professionista per l'attività tradizionale di commercialista.

È questo l'orientamento della Cassazione che, nella sentenza n.19607/10, ha ribadito il principio, in base a cui vi è l'esclusione: *“dell'assoggettabilità ad imposizione di quella parte di reddito che un lavoratore autonomo, esercente abitualmente l'attività professionale intellettuale di dottore commercialista, abbia prodotto, senza utilizzare la propria autonoma organizzazione, in qualità di presidente del consiglio di amministrazione di una banca”*.

La Cassazione, infatti, si era già espressa in merito, con la precedente sentenza n.10594/07 e l'ordinanza n.12653/09, in cui aveva addotto tali motivazioni:

- ▶ l'autonoma organizzazione rilevante ai fini Irap *“è quella che fa capo al professionista e non quella di terzi presso la quale egli opera”* con la conseguenza che i compensi percepiti da un Sindaco di società che, per svolgere la propria funzione utilizzi i mezzi della società e non della propria organizzazione, devono ritenersi esclusi dal tributo regionale;
- ▶ non sono soggetti a Irap *“i redditi realizzati dal libero professionista nell'esercizio delle attività già contemplate dall'art.49, co.2”* del Tuir, in quanto nell'art.3, co.1, lett.c) del D.Lgs. n.446/97 è previsto l'assoggettamento a Irap dei soggetti che esercitano arti e professioni *“di cui all'art.49, co.1”* del Tuir.

Sulla base di quanto esposto, è possibile affermare che non tutti i redditi del professionista devono essere tassati ai fini Irap, nel caso in cui si riesca a dimostrare che una parte degli stessi non abbia “poggiato” sull'autonoma organizzazione e sia, quindi, relativa ad incarichi “personali”.

Nella R.M. n.78/E/09, l'Agenzia delle Entrate ha espresso la propria opinione sul punto, affrontando il caso di un commercialista che, pur avvalendosi di uno studio professionale, e con alle dipendenze due impiegate, chiedeva di poter escludere i compensi derivanti dall'attività di Sindaco revisore di alcune società commerciali. Nella fattispecie, infatti, per lo svolgimento di tale attività, il professionista dichiarava di non avvalersi della struttura dello studio professionale, partecipando personalmente alle riunioni sindacali e servendosi, al più, del supporto delle strutture societarie presso le quali esercitava le funzioni di sindaco.

Nell'occasione, l'Agenzia aveva affermato l'assoggettamento a Irap di tali compensi in quanto l'art.50, co.1, lett.c-bis) del Tuir contiene un principio di attrazione nella sfera del lavoro autonomo di tutti i rapporti di collaborazione connessi all'attività professionale esercitata dal contribuente.

L'A.F. evidenzia che risultano essere esclusi dall'ambito soggettivo Irap coloro che esercitano un'attività di collaborazione coordinata e continuativa oppure compresa tra gli altri redditi di lavoro autonomo diversi da quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni,

in base all'art.50 del Tuir. Secondo tale previsione, i proventi derivanti dai rapporti di collaborazione, compresi quelli tipici degli uffici di amministratore, Sindaco o Revisore di società, danno luogo a reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. Tuttavia, fanno eccezione i proventi da uffici e da collaborazioni connessi ai compiti istituzionali propri dell'attività di lavoro dipendente ovvero rientranti nell'oggetto dell'attività professionale esercitata dal contribuente.

Su quest'ultima ipotesi, l'art.50 del Tuir fissa un principio di attrazione nella sfera del lavoro autonomo di tutti quei rapporti di collaborazione che risultano legati all'attività artistica o professionale esercitata dal contribuente. Per effetto di questo principio, i compensi devono essere inquadrati tra i redditi di lavoro autonomo (art.53, co.1, del Tuir) con la conseguenza che i compensi dell'attività di Sindaco, rientranti nella disciplina del reddito da autonomo, devono essere assoggettati ad Irap, se il commercialista ne è soggetto in quanto dotato di un'autonoma organizzazione.

Risulta interessante, quindi, richiamare le affermazioni contenute nelle sentenze delle Sezioni Unite della Cassazione n.12108, n.12109, n.12110 e n.12111 del 2009, secondo le quali la qualificazione reddituale stabilita dal Tuir non trova automatica applicazione anche ai fini Irap.

Giova inoltre ricordare che l'Istituto di ricerca del Cndcec, nella [circolare n.2 del 2008](#), aveva evidenziato che, in base alla sentenza n.10594/07, si sarebbe potuto giungere a escludere dall'imposizione i compensi per partecipazione a convegni, redazione di articoli e pareri e incarichi di Sindaco e arbitro.

Amministratori e Sindaci	
L'autonoma organizzazione rilevante è quella che fa capo al professionista e non a quella di terzi presso il quale egli opera. I compensi come componente del Collegio sindacale o amministratore non sono soggetti ad Irap.	Cass. n.12653/09
Viene confermata la sentenza di merito che aveva escluso l'applicazione dell'imposta all'amministratore a tempo pieno operante presso una società.	Cass. n.12653/09
Quando i compensi sono "confusi" con altri tipici della professione, diviene problematico individuare la quota parte di compensi non soggetti ad Irap.	Cass. n.12653/09 Cass. n.19607/10

La soggettività passiva Irap di agenti di commercio e promotori finanziari

Altro filone di indagine in merito alla vicenda dell'autonoma organizzazione è quello riguardante gli agenti e i promotori finanziari. Si tratta, infatti, di soggetti che svolgono una attività più intellettuale che materiale, quindi, dal punto di vista organizzativo possono essere paragonati ad un professionista anche se, fiscalmente, sono trattati come le imprese. Sul punto la giurisprudenza di legittimità e di merito si sono divise su due posizioni contrapposte che hanno visto un intervento chiarificatore nelle sentenze della Cassazione a Sezioni Unite n.12108-11/09 del 26 maggio 2009:

- ▶ da un lato, la tesi fatta propria dalle sentenze che interpretavano in maniera molto letterale la pronuncia n.156/01 della Corte Costituzionale, limitando la facoltà di escludere l'applicazione dell'Irap per assenza del requisito organizzativo solo al mondo delle libere professioni. L'impresa (anche minima) sarebbe organizzata "per definizione", senza possibilità di dimostrazione contraria. Naturalmente, questo orientamento è stato accolto e recepito nella R.M. n.254/E/07 e nella C.M. n.45/E/08.
- ▶ di diverso avviso erano, tuttavia, un nutrito gruppo di altre sentenze, dalle quali emergeva la volontà di parificare l'intermediario operante nel settore commerciale o finanziario ad un lavoratore autonomo, vale a dire un soggetto che svolge un'attività economica prevalentemente con il proprio lavoro, senza dipendenti e senza beni strumentali rilevanti.

A favore dei contribuenti si sono quindi espresse le citate sentenze, con le quali la Cassazione ha affermato che anche promotori finanziari e agenti di commercio⁵ al pari dei professionisti, hanno il diritto di dimostrare che la propria attività viene svolta senza l'ausilio di un'autonoma organizzazione. Su questo filone, anche la [sentenza n.10851/11](#), che ha assimilato la figura del **broker assicurativo** a quella dell'agente di commercio. Con la C.M. n.28/E/10, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che la Cassazione ha esteso i principi affermati nelle sentenze citate a tutte le **attività ausiliarie** di cui all'art.2195 c.c., considerato che i giudici di legittimità pongono a fondamento del proprio ragionamento la distinzione tra "attività d'impresa", nella quale l'elemento organizzativo sarebbe connaturato, e "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 organizzazione⁶.

La soggettività passiva Irap dei piccoli imprenditori

Le sentenze appena citate forniscono un messaggio di estrema rilevanza per la vicenda della debenza Irap anche per la categoria delle piccole imprese.

Infatti, non è detto che la verifica dell'autonoma organizzazione debba essere limitata alle sole attività imprenditoriali *c.d. ausiliarie*, senza poter essere generalizzata a tutti i piccoli imprenditori. Di conseguenza non può automaticamente escludersi che, se un imprenditore non fa uso del lavoro altrui e di una dotazione superiore a quella minima di capitale, possa ritenersi estraneo al prelievo regionale.

Questa tesi trova conferma anche nella sentenza della Cassazione n.15249/2010, la quale rifacendosi alla già citata sentenza delle Sezioni Unite, ribadisce ulteriormente la necessità del requisito dell'autonoma organizzazione per l'assoggettamento all'imposta. Poiché la questione è identica, tali principi possono quindi essere estesi ai soggetti che esercitano altri tipi di impresa. In questa sentenza, infatti, la Suprema Corte evidenzia come i ragionamenti sull'autonoma organizzazione riguardino tutte le attività imprenditoriali.

Artigiano (elettricista)	
Sulla questione dell'assoggettamento all'imposta degli agenti di commercio e dei promotori finanziari si era delineato un contrasto nella giurisprudenza di legittimità che è stato composto dalle Sezioni Unite, con la sentenza n.12108 del 2009, che ha affermato il principio: in tema Irap si è esclusi dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata.	Cass. n.15249/10
Coltivatore diretto/ Tassista	
I soggetti economici diversi dagli imprenditori, di cui all'art. 2082 c.c. e per i quali vi è un collegamento funzionale fra esercizio dell'attività economica ed organizzazione dei fattori della produzione, non devono ritenersi automaticamente assoggettati ad Irap. I piccoli imprenditori, per i quali l'elemento dell'organizzazione sia contenuto nei termini del minimo indispensabile, sono pertanto esonerati dal tributo.	Cass. n.21122/10 Cass. n.21123/10

⁵ Tesi peraltro recentemente ribadita dalla sentenza n.21578 del 2010.

⁶ Per attività ausiliarie, spiega l'Agenzia, si intendono: "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".

La novità di queste sentenze sta nel fatto che la Cassazione ammette che il requisito dell'autonoma organizzazione potrebbe anche **non** essere presente in un'attività d'impresa, **di conseguenza deve escludersi il principio in base al quale impresa voglia dire autonoma organizzazione e quindi soggezione all'Irap.**

Le strategie in dichiarazione

Posto che sia stata fatta un'accurata valutazione sulla situazione del contribuente e che si sia deciso per l'esonero da Irap, in quanto non sussiste autonoma organizzazione (scelta che il professionista è opportuno faccia con il cliente contribuente, vista la delicatezza della questione), occorre *in primis* valutare il comportamento in sede dichiarativa.

Le soluzioni a disposizione sono le seguenti.

⇒ *Compilazione della dichiarazione, versamento e rimborso*

La prima soluzione è quella di pagare e successivamente chiedere il rimborso. Si tratta certamente della soluzione più prudente (visto che si evitano in ogni caso le sanzioni), ma anche di quella meno proficua, poiché occorre attendere i tempi del rimborso (peraltro l'onere probatorio ricadrebbe sul contribuente, senza considerare che in caso di diniego al rimborso dovrà anche esplorarsi la strada del contenzioso).

⇒ *Compilazione della dichiarazione e mancato versamento*

La seconda soluzione (a parere di chi scrive poco convincente) è quella di compilare correttamente la dichiarazione e non versare il tributo in essa determinato. In questo modo il contribuente si deve aspettare una cartella di pagamento, quindi dovrà in ogni caso attivarsi per difendere le proprie ragioni. Sul punto la C.M. n.28/E/10 – visti gli orientamenti giurisprudenziali prevalenti secondo i quali l'impugnazione della cartella di pagamento può avvenire non solo per vizi propri, ma anche per eccepire il difetto di autonoma organizzazione e, conseguentemente, la non assoggettabilità al tributo – impone agli uffici periferici di evitare di eccepire in giudizio che il difetto di autonoma organizzazione possa essere fatto valere solo attraverso la presentazione della dichiarazione integrativa. Gli uffici, infatti, si dovrebbero eventualmente costituire qualora intendano contestare nel merito la presenza di autonoma organizzazione.

⇒ *Mancata compilazione della dichiarazione*

La terza soluzione, quella più convincente (ovviamente nel caso di posizione “forte” del contribuente, ovvero quando sia abbastanza evidente l'assenza di autonoma organizzazione), è quella di omettere il modello Irap. In questo caso sarebbe l'Ufficio a doversi attivare per eccepire la soggettività Irap al contribuente. Va però segnalato che, in caso di soccombenza, le sanzioni sarebbero più elevate (da 120% al 240% dell'imposta dovuta). Sul piano prettamente processuale, però, la posizione di “forza” del contribuente è ancora maggiore: infatti, l'onere della prova ricade per intero sul Fisco, il quale non potrà limitarsi a richiedere la debenza dell'imposta, ma dovrà dimostrarne il ricorrere dei requisiti normativi.

⇒ *Presentazione della dichiarazione azzerando l'imposta o l'imponibile*

La quarta soluzione potrebbe essere quella di compilare e presentare comunque la dichiarazione, ma preventivamente azzerando l'imposta (o in alternativa tutti i dati sui quali determinare il valore della produzione). Anche tale soluzione non pare troppo condivisibile, visto che in assenza di soggettività passiva, a rigor di logica, non dovrebbe essere presentata la dichiarazione (senza dimenticare che in alcuni casi comunque potrebbe esservi una correzione automatizzata del modello che comporterebbe per il contribuente l'obbligo di attivarsi in via giurisdizionale).

Gli effetti sugli acconti

Nel caso si intendesse scegliere la soluzione di non presentare la dichiarazione Irap, si pone anche l'interrogativo di come comportarsi con gli acconti versati.

Prima di tutto il semplice versamento degli acconti di per sé non vincola il contribuente, in quanto questo valuta la propria situazione in dichiarazione e in quel momento decide se è o meno soggetto passivo⁷. Convince un po' meno la soluzione proposta per il recupero di tali somme, quella dell'utilizzo in compensazione direttamente nel modello F24.

Il nodo delicato è, infatti, quello di capire come tornare nella disponibilità delle somme pagate a titolo di acconto che però non si siano consolidate in dichiarazione in credito Irap: trattandosi di acconti e non di un vero credito Irap (in quanto non sorge da dichiarazione, visto che questa non è presentata dal contribuente), pare di doversi escludere la compensazione diretta.

In alternativa a quanto sopra, si potrebbe presentare la dichiarazione Irap 2011, compilando, oltre al frontespizio, il quadro IR al solo fine di indicare l'importo degli acconti versati, determinando così l'imposta a credito (che, presumibilmente, con un'imposta dovuta pari a zero, e in assenza di eccedenze a credito risultanti dalla precedente dichiarazione, coincide proprio con l'importo degli acconti versati); tale soluzione pare però poco conforme alla logica compilativa (come detto, se il contribuente non si ritiene soggetto passivo, non dovrebbe compilare la dichiarazione).

C'è anche chi propone di inoltrare all'Agenzia delle Entrate un'istanza di correzione del modello F24, allo scopo di imputare i versamenti Irap ad altro titolo (es. Irpef), così da poter gestire nel quadro RX del modello Unico 2010 il "recupero" degli acconti Irap (che hanno "cambiato natura"), senza che sia necessaria a tal fine la presentazione della dichiarazione Irap. Soluzione, evidentemente, piuttosto discutibile.

L'unica scelta davvero rigorosa parrebbe quella che transita attraverso l'istanza di rimborso, quindi con tempi probabilmente ampi e con onere della prova in capo al contribuente, senza dimenticare che nel caso di mancata risposta da parte dell'Amministrazione Finanziaria occorrerebbe attivarsi in via giurisdizionale. La compilazione della dichiarazione con indicazione dei soli versamenti effettuati in acconto, in mancanza di segnalazioni del *software* di controllo, appare comunque una modalità ad oggi condivisibile e con effetti positivi immediati.

La ripetizione per le annualità precedenti

Oltre alla scelta più urgente relativa all'annualità 2010, occorre anche fare un'opportuna riflessione sulla possibilità di ripetere quanto versato per le annualità precedenti (ovviamente nell'ipotesi che anche nel passato il contribuente fosse privo di autonoma organizzazione).

Una prima soluzione, per il solo modello Irap 2010, potrebbe essere quella della presentazione della dichiarazione integrativa, utilizzando direttamente in compensazione il credito scaturente da tale dichiarazione: questo sarebbe fattibile solo se si ritiene idonea la presentazione della dichiarazione anche in caso di assenza di soggettività.

Qualora, invece, si ritenga preferibile la più coerente soluzione che richiede di NON presentare il modello in caso di assenza di soggettività, quanto in precedenza versato, potrà essere ottenuto solo attraverso la strada dell'istanza di rimborso, ai sensi dell'art.38 del DPR n.602/73. L'istanza, in carta libera, deve essere presentata entro 48 mesi dal versamento non dovuto (allegando gli F24 e motivando la causa del rimborso).

In caso di risposta negativa (o in assenza di risposta) da parte dell'Amministrazione Finanziaria, occorrerà ricorrere in via giurisdizionale.

⁷ Al riguardo si faccia riferimento a quanto affermato dalla CTP di Milano, sez. XVI, sent. n.141 del 5/05/10.



Fac-simile di dichiarazione per il NON assoggettamento ad Irap per professionisti

Il/La sottoscritto/a _____
nato/a a _____ il _____
e residente a _____ Cap _____
in via _____
tel. _____ cell. _____ Cod.Fisc. _____

IN QUALITÀ DI

- professionista individuale;
- legale rappresentante dello studio associato/società semplice _____

PREMESSO CHE IL SOTTOSCRITTO

- è reso consapevole dallo Studio dell'esito della vicenda giurisprudenziale in merito alla debenza Irap da parte dei liberi professionisti;
- è reso consapevole dallo Studio del significato attribuito al concetto di "ATTIVITÀ AUTONOMAMENTE ORGANIZZATA" così come ritraibile dalla sentenza della Corte Costituzionale n.156 del 2001 e, TRA LE ALTRE, dalle sentenze della Corte di Cassazione n.3672-3673-3674-3675-3676-3677-3678-3679-3680-3681-3682 del 16 febbraio 2007;

RITIENE

- di svolgere l'attività professionale senza autonoma organizzazione e, pertanto, di non essere soggetto passivo dell'Irap;

A TAL FINE RICHIEDE

- allo Studio di **non redigere la dichiarazione Irap per l'anno 2010 e per le future annualità**, salvo successive comunicazioni, consapevole delle conseguenze di tale scelta e nel contempo sollevando lo Studio da qualunque responsabilità in merito alle eventuali sanzioni tributarie derivanti dal comportamento qui adottato.

Data, lì _____

Firma



Fac simile di dichiarazione per il NON assoggettamento ad Irap per agenti di commercio, promotori finanziari e piccole imprese

Il/La sottoscritto/a _____
nato/a a _____ il _____
e residente a _____ Cap _____
in via _____
tel. _____ cell. _____ Cod.Fisc. _____

IN QUALITÀ DI

- agente di commercio
- promotore finanziario
- imprenditore individuale

PREMESSO CHE IL SOTTOSCRITTO

- è reso consapevole dallo Studio dell'esito della vicenda giurisprudenziale in merito alla debenza Irap da parte degli agenti di commercio, dei promotori finanziari e delle piccole imprese;
- è reso consapevole dallo Studio del significato attribuito al concetto di "ATTIVITÀ AUTONOMAMENTE ORGANIZZATA" così come ritraibile dalla sentenza della Corte Costituzionale n.156 del 2001 e dalle sentenze della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n.12108, 12109, 12110, 12111 del 12 maggio 2009, nonché delle sentenze 15249/10, 21122/10 e 21123/10;

RITIENE

- di svolgere l'attività senza autonoma organizzazione e, pertanto, di non essere soggetto passivo dell'Irap;

A TAL FINE RICHIEDE

- allo Studio di **non redigere la dichiarazione Irap per l'anno 2010 e per le future annualità**, salvo diverse successive comunicazioni, consapevole delle conseguenze di tale scelta e nel contempo sollevando lo Studio da qualunque responsabilità in merito alle eventuali sanzioni tributarie derivanti dal comportamento qui adottato.

Data, li _____

Firma
