

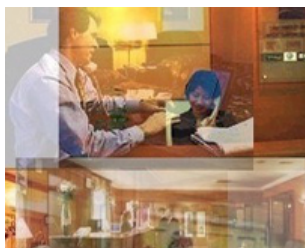
Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Normativa e prassi

## L'Agenzia fa il punto sull'Irap dei professionisti. Presupposto indispensabile, l'autonoma organizzazione

13 Giugno 2008

La sua assenza può essere fatta valere solo nel ricorso. L'onere di prova grava sul contribuente



L'agenzia delle Entrate, preso atto dell'orientamento ormai consolidato della Corte di cassazione in materia di assoggettabilità degli esercenti arti e professioni all'imposta regionale sulle attività produttive, con la **circolare n. 45/E** del 13 giugno, fornisce istruzioni agli uffici per la gestione del contenzioso pendente in materia e per la determinazione delle strategie difensive da adottare nei giudizi che si andranno a

incardinare innanzi alle Commissioni tributarie.

L'orientamento della Corte di cassazione

La sezione tributaria della Corte di cassazione ha fissato alcuni importanti principi ai fini dell'individuazione dell'attività autonomamente organizzata che, come precisato dalla Corte costituzionale nella sentenza 156/2001, costituisce presupposto indispensabile per assoggettare a Irap gli esercenti arti e professioni.

I giudici di legittimità hanno evidenziato che il requisito dell'autonoma organizzazione non può essere inteso in senso meramente soggettivo (come equivalente di auto-organizzazione, ossia come attività svolta al di fuori del controllo o delle direttive altrui), ma deve essere inteso necessariamente in senso oggettivo, e come tale va valutato e provato caso per caso.

Secondo la Cassazione, infatti, il *"tributo colpisce una capacità produttiva 'impersonale ed aggiuntiva' rispetto a quella propria del professionista perché, se è innegabile che l'esercente una professione intellettuale concepisce il proprio lavoro con il contributo determinante della propria*

*cultura e preparazione professionale, producendo in tal modo la maggior parte del reddito di lavoro autonomo, è altresì vero che quel reddito complessivo spesso scaturisce anche dalla parte aggiuntiva di profitto che deriva dal lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto, eccetera".*

La Corte di cassazione ha quindi sancito taluni principi di diritto, cui dovranno attenersi i giudici di merito, prevedendo che *"Il requisito dell'"autonoma organizzazione' dell'attività di lavoro autonomo il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, sussiste tutte le volte in cui il contribuente che eserciti l'attività di lavoro autonomo: "* (cfr. Cassazione 3678/2007).

- 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 le quantità che secondo l'id quod plerumque accidit costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui

#### Istruzioni dell'Agenzia

Alla luce di quanto affermato dalla giurisprudenza ormai consolidata della Cassazione, l'agenzia delle Entrate, con la circolare in commento, ritiene non ulteriormente sostenibile la tesi interpretativa sostenuta nella risoluzione 32/2002, che, in via generalizzata, aveva affermato l'assoggettamento all'Irap di tutti i titolari di reddito di lavoro autonomo. Pertanto impartisce istruzioni per gestire il contenzioso pendente e futuro in materia.

#### *Elementi che individuano l'autonoma organizzazione*

La circolare in primo luogo elenca gli elementi che anche singolarmente considerati sono sufficienti a far ritenere esistente l'autonoma organizzazione. In particolare si fa riferimento a:

- l'impiego, in modo non occasionale, di lavoratori dipendenti o collaboratori, anche se assunti secondo modalità riconducibili a un progetto, programma di lavoro o fase di esso. Le collaborazioni rilevano altresì in caso di affidamento a terzi, in modo non occasionale, di incombenze tipiche dell'attività artistica o professionale, normalmente svolte all'interno dello studio. Non rileva invece l'eventuale prestazione fornita da terzi per attività estranee a quelle

professionali o artistiche (ad esempio, consulenza e assistenza tributaria ai fini dell'assolvimento degli obblighi fiscali di un artista) e la presenza di tirocinanti, in quanto l'attività da questi svolta è in sostanza funzionale alle esigenze formative del tirocinante stesso

- utilizzo di beni strumentali che, per quantità o valore, eccedono oggettivamente le necessità minime per l'esercizio dell'attività, anche non acquisiti direttamente, ma forniti da terzi a qualunque titolo. I beni strumentali utilizzati rilevano altresì qualora il loro costo sia stato già interamente dedotto
- disponibilità di uno studio. In particolare, viene richiamato l'orientamento della Cassazione secondo cui sussiste autonoma organizzazione qualora il professionista disponga di uno studio. Secondo i giudici di legittimità *"Per far sorgere l'obbligo di pagamento del tributo basta, infatti, l'esistenza di un apparato che non sia sostanzialmente ininfluenza, ovvero sia di un quid pluris che secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista. Si deve cioè trattare di un qualcosa in più la cui disponibilità non sia, in definitiva, irrilevante perchè di regola capace, come lo studio o i collaboratori, di rendere più efficace o produttiva l'attività"* ( cfr. Cassazione. nn. 3676, 3677, 3678, 3680 del 16 febbraio 2007; nn. 5019, 5020 e 5021 del 5 marzo 2007; n. 8166 del 2 aprile 2007).

In assenza di altri più significativi elementi per l'individuazione del requisito dell'autonoma organizzazione, la circolare fa inoltre riferimento alla disciplina dei "contribuenti minimi" di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 244/2007 (Finanziaria 2008). In particolare, si precisa che gli uffici possono considerare non sussistente il presupposto dell'autonoma organizzazione e, quindi, non coltivare il contenzioso nei casi in cui l'artista o il professionista possa considerarsi "contribuente minimo", a prescindere dalla circostanza che lo stesso si sia avvalso o meno del relativo regime fiscale.

Viene comunque chiarito che detto parametro vale anche per i periodi d'imposta antecedenti all'applicazione del nuovo regime e che questo, comunque, ovviamente non esaurisce le ipotesi di assenza di autonoma organizzazione, la quale deve essere valutata caso per caso dagli uffici, sulla base dei criteri enunciati nella circolare, anche in presenza di parametri che esprimono valori superiori a quelli utilizzati per la definizione dei "contribuenti minimi".

#### *Modalità per l'individuazione dell'autonoma organizzazione*

Ai fini dell'individuazione degli elementi che connotano l'autonoma organizzazione, gli uffici sono invitati a:

- esaminare le dichiarazioni, con specifico riguardo al contenuto del quadro concernente i redditi di lavoro autonomo, al fine di verificare la fondatezza della richiesta del contribuente e di contrastare, ricorrendone i presupposti, le eccezioni sollevate in giudizio circa la mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione
- porre particolare attenzione ai modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, esaminando i quadri relativi al personale addetto all'attività, all'unità locale destinata all'esercizio dell'attività e ai beni strumentali
- valutare i beni strumentali utilizzati dal contribuente, desumibili dal registro dei beni ammortizzabili o, in mancanza, dal registro delle fatture d'acquisto o dal registro cronologico dei componenti di reddito e delle movimentazioni finanziarie
- controllare i contratti registrati e ogni altra documentazione di cui sono in possesso
- ripetere la verifica della esistenza dell'autonoma organizzazione con riferimento ai singoli anni d'imposta controversi, atteso che il possesso di tale autonoma organizzazione può variare nel tempo essendo libero il professionista di modificare la struttura organizzativa di cui si serve
- attingere ulteriori elementi utili attraverso interrogazioni all'Anagrafe tributaria e, comunque, da eventuale pregressa attività effettuata dall'ufficio nei confronti del soggetto interessato.

#### Casi particolari

La circolare effettua altresì una disamina delle attività professionali.

##### *Attività riservata agli iscritti a un albo professionale*

L'esercizio di un'attività protetta, cioè riservata agli iscritti a un albo, non vale di per sé a escludere il professionista dall'applicazione dell'Irap, atteso che l'attività è da ritenersi imponibile se presenta un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo.

##### *Attività d'impresa*

Per tutte le attività d'impresa, il requisito dell'autonoma organizzazione è intrinseco alla natura stessa dell'attività svolta (articolo 2082 del Codice civile) e dunque sussiste sempre il presupposto impositivo idoneo a produrre Vap tassabile.

##### *Agenti, rappresentanti di commercio e promotori finanziari*

La circolare si sofferma in particolare sulle figure dei promotori finanziari, agenti e rappresentanti di commercio, per i quali vi sarebbero dubbi in ordine alla qualifica di imprenditori commerciali secondo il combinato disposto degli articoli 2082 e 2195 cc.

Con particolare riferimento agli agenti di commercio, viene evidenziato che non si ritiene possibile assimilarli ai lavoratori autonomi ai fini Irap, ribadendo in sostanza la posizione secondo cui i redditi derivanti dallo svolgimento dell'attività di agente o rappresentante di commercio, riferendosi a un'attività commerciale secondo la previsione dell'articolo 2195 cc, sono per questa sola circostanza qualificabili come redditi di impresa e pertanto il requisito dell'autonoma organizzazione è intrinseco alla natura stessa dell'attività svolta.

Analogamente, con riferimento ai promotori finanziari, viene sostenuto che detta attività non può essere annoverata nella categoria del lavoro autonomo, in quanto ha natura oggettivamente commerciale e, pertanto, può essere svolta o da un imprenditore (attraverso un contratto di agenzia o di mandato con o senza rappresentanza) o sotto le dipendenze altrui (*cf.* Cassazione 18135/2002).

Gli uffici sono quindi invitati a eccepire in giudizio la natura imprenditoriale dell'attività degli agenti di commercio e dei promotori finanziari non legati da un rapporto di lavoro dipendente e, di conseguenza, l'assoggettamento all'Irap.

In subordine, occorre comunque dedurre, così come per i lavoratori autonomi, in ordine all'esistenza dell'autonoma organizzazione.

#### *Esercizio in forma associata dell'attività*

Viene richiamato l'orientamento della Cassazione secondo il quale l'esercizio in forma associata della professione rappresenta un elemento significativo per provare la sussistenza dell'autonoma organizzazione e riconoscere l'assoggettabilità all'Irap dei singoli associati, in quanto idonea a far ritenere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio, bensì di detta organizzazione associativa, costituita proprio per potenziare la produzione di ricchezza (Vap) a vantaggio degli associati (Cassazione 13570/2007, 2715/2008).

#### Gestione del contenzioso

Quanto alla concreta gestione dei contenziosi, in circolare viene precisato che:

- l'assenza di autonoma organizzazione può essere fatta valere solo nel ricorso e non può essere introdotta in giudizio successivamente, in quanto l'articolo 24, comma 2, del Dlgs 546/1992, prevede che l'integrazione dei motivi del ricorso è consentita solo allorquando sia "*resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione*

". Peraltro, la deduzione dell'assenza di autonoma organizzazione costituisce domanda nuova nel giudizio di appello, improponibile ai sensi dell'articolo 57 del Dlgs 546/1992

- l'onere di provare l'assenza dell'autonoma organizzazione grava sul contribuente. L'ufficio deve invece evidenziare l'eventuale mancata dimostrazione dell'assenza dell'autonoma organizzazione, anche in grado di appello, qualora si limiti a illustrare con nuovi argomenti eccezioni già formulate, nel rispetto del divieto di ampliamento in appello del *thema decidendum*, di cui all'articolo 57 del Dlgs 546/1992.

#### Effetti preclusivi del condono

L'Agenzia precisa che l'adesione del contribuente ai condoni previsti dalla legge 289/2002 è ostativa alla prosecuzione del giudizio per il rimborso dell'Irap che si assume indebitamente versata.

La questione può essere rilevata d'ufficio dal giudice (Cassazione 8178/2007, 25240/ 2007 e 7729/2008) e, pertanto, l'ufficio può sollecitarne l'esame in ogni stato e grado del giudizio.

#### Conclusioni

Tutto ciò considerato gli uffici dell'Agenzia sono invitati a riesaminare caso per caso il contenzioso pendente concernente la materia in esame e, nei casi in cui si riscontri l'assenza dell'autonoma organizzazione, a provvedere, se del caso previa esecuzione del rimborso richiesto, al relativo abbandono secondo le modalità di rito.

di

**Angela Boglione**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/lagenzia-fa-punto-sullirap-dei-professionisti-presupposto>