

L'APPLICAZIONE DELL'IRAP  
AI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

*Circolare n. 8/2002*

*Documento n. 12 del 16 maggio 2002*

1. L'applicazione dell'irap ai redditi di lavoro autonomo	Pag.	1
2. Bibliografia essenziale	"	4
3. Prassi amministrativa	"	5
4. Sintesi della giurisprudenza più significativa	"	9
5. Fac-simile istanza di rimborso	"	15

## 1. L'APPLICAZIONE DELL'IRAP AI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Con l'approssimarsi degli adempimenti relativi al versamento delle imposte sui redditi relativi al 2001 e del termine dei 48 mesi per poter richiedere la restituzione di quanto versato a titolo di Irap sin dalla sua istituzione, diviene particolarmente urgente l'esatta individuazione dell'ambito di applicazione di questo tributo.

La Corte costituzionale con la, ormai nota, sentenza n. 156 del 2001, sostenendo fermamente la legittimità costituzionale dell'Imposta regionale sulle attività produttive, ha affermato, seppure incidentalmente, che l'elemento organizzativo non è necessariamente connaturato all'attività di lavoro autonomo, la quale, anche se svolta abitualmente, può risultare sprovvista di autonoma organizzazione. Ciò, in concreto, può comportare l'insussistenza del presupposto Irap e, conseguentemente, l'inapplicabilità del tributo in capo al professionista.

Questa succinta affermazione, all'interno di una complessa sentenza che va qualificata comunque come pronuncia di rigetto, è stata immediatamente recepita dalla giurisprudenza di merito, che, con numerose decisioni, ha enucleato una innovativa tendenza interpretativa del presupposto Irap.

Come è noto, il presupposto dell'Irap è "l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi". Il problema che si pone è quale rilevanza attribuire alla riferibilità soggettiva dell'attività esercitata.

E' interessante, a tale proposito, evidenziare che l'assenza dell'organizzazione è stata ritenuta (v. la sent. N.94 del 15-11-2001 CTP di Parma, in appendice) condizione sufficiente per escludere l'applicazione del tributo anche in capo ad una società, a sottolineare che il presupposto dell'"autonoma organizzazione" prescinde dalla forma soggettiva di coloro cui sia riferita.

Sulla base di tale impostazione, secondo un orientamento, si sostiene che la sentenza n. 156 sia giuridicamente irrilevante, e cioè, non dovrebbe comportare conseguenze di sorta in sede contenziosa, nell'eventualità che una Commissione tributaria venga adita per una controversia sul caso di specie. Invero, l'affermazione, quasi incidentale, della Corte non può rimanere nel nulla. Pur non risolvendosi in un'interpretazione necessaria, finalizzata ad ottenere un'applicazione costituzionale della norma, del resto è pur sempre l'opinione autorevole della Consulta.

Inoltre, l'importanza del dato che emerge dalla citata sentenza, non è soltanto quella della non assoggettabilità all'Irap dei professionisti, qualora non ricorra il presupposto impositivo, essendo l'autonoma organizzazione connaturata all'esercizio d'impresa, ma non all'esercizio della professione. Essa contiene invece un "monito" della Corte, quando sostiene, che: "[mancando] l'autonoma organizzazione in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, **in mancanza di specifiche disposizioni normative**, costituisce questione di mero fatto - risulterà man-

cante anche il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive". Il "monito" è rivolto evidentemente al legislatore responsabile di una lacuna del dato normativo che dovrebbe farsi carico di colmare.

A questo proposito, occorre evidenziare che nella seduta dell'8 maggio scorso le Commissioni riunite Bilancio e Finanze della Camera, hanno dichiarato inammissibile l'emendamento presentato dal Vicepresidente della Commissione Finanze On. Maurizio Leo relativo all'applicazione dell'Irap ai titolari di reddito di lavoro autonomo. L'emendamento andava esattamente nella direzione indicata dalla Corte. Si stabiliva un criterio quantitativo, 25 mila euro per il valore dei cespiti, ai fini della individuazione della organizzazione rilevante. L'emendamento presentato non è stato accolto perché "non pertinente" con l'oggetto del provvedimento licenziato proprio la scorsa settimana (si trattava del decreto legge n. 63/2002, cosiddetto "salva-deficit", contenente "misure urgenti su riscossione, farmaceutica, adempimenti comunitari, cartolarizzazione, patrimonio e finanziamento delle infrastrutture). Tuttavia, l'occasione di inserire la disposizione in un decreto legge, quindi immediatamente esecutivo, avrebbe fornito una indicazione certa ai contribuenti.

Detto ciò, è chiara la posizione presa dalle Commissioni tributarie in ordine alla sentenza della Corte costituzionale: esse non hanno fatto altro che applicare il principio, risultante dalla sentenza n. 156, secondo cui, il professionista privo di autonoma organizzazione non è assoggettato all'Irap. Se, quindi, la Commissione tributaria non può dubitare della validità di tale principio, il quale risulta, abbastanza chiaramente, sia dal testo normativo, sia dalla pronuncia della Corte costituzionale, è compito dell'interprete, sindacare e sul criterio qualificativo del concetto di "assenza di autonoma organizzazione".

Dalle sentenze delle Commissioni – di cui riportiamo le più significative, relative all'ultimo periodo – risulta chiaramente un dato di fatto: alla base dell'accoglimento del ricorso avverso il diniego – tacito o espresso – dell'amministrazione, c'è sempre la mancanza di organizzazione, ma di volta in volta questa situazione viene fatta dipendere da circostanze del tutto dissimili. Alcuni giudici hanno ritenuto priva di organizzazione l'attività del professionista/lavoratore autonomo svolta con l'ausilio di un dipendente, altre volte la mancanza del dipendente è stata assunta a fondamento dell'irrilevanza dell'organizzazione. In un caso – che, sinceramente, appare di dubbia fondatezza visto l'art. 2 del D. Lgs. n. 446 – si è sostenuta la non assoggettabilità all'Irap per due soggetti, ritenuti dal giudice nella sostanza professionisti, che svolgevano la propria attività in forma di S.n.c. Molto importante, invece, è la sentenza più recente, giacché è successiva all'orientamento ministeriale espresso con Risoluzione n. 32/E del 31 gennaio 2002, con la quale, rispondendo ad un'istanza di interpello, l'Agenzia delle Entrate ha tentato di sminuire la portata delle affermazioni della Corte Costituzionale, sostenendo che una qualsiasi attività di lavoro autonomo o impresa, anche se svolta senza l'utilizzazione di beni strumentali ed in assenza di collaboratori e/o dipendenti,

comporta l'applicazione dell'imposta. La sentenza della Commissione di Piacenza, di una settimana successiva alla risoluzione, ha ribadito che l'attività professionale, senza organizzazione rilevante, non configura il presupposto Irap.

Tra le pronunce giurisprudenziali, emerge un ulteriore dato di fatto che può essere utile per qualificare l'"assenza di organizzazione": essa sembra configurarsi nei casi in cui l'apporto del professionista è indispensabile all'attività professionale medesima. Ciò risulta nei casi giurisprudenziali in cui il professionista è funzionale allo "Studio". Nell'ipotetico caso – non ci sono pronunce in tal senso – in cui l'attività professionale è posta in essere da più persone, parimenti qualificate, sembra doversi riconoscere l'autonoma organizzazione anche se manca *in toto* una reciproca interazione tra i fattori della produzione.

Pertanto, è abbastanza difficile poter "codificare" l'"assenza di autonoma organizzazione" poiché ciò dipende innanzi tutto dal caso concreto prospettato. Non può parimenti dirsi, univocamente, se essa possa discendere da criteri quantitativi o – come dovrebbe sembrare più razionale – qualitativi. Dalle pronunce giurisprudenziali tali dati, infatti si sovrappongono. Tuttavia, potrebbe ritenersi organizzazione autonoma, quella risultante dall'integrazione dei fattori capitale e lavoro (anche solo il proprio). Naturalmente a seconda dei casi prevarrà il criterio quantitativo o quello qualitativo. Ad esempio, se l'attività è posta in essere dal solo professionista (unicità del fattore lavoro), ma essa è supportata da un'ingente apporto di bene strumentali (grande quantità di capitale), difficilmente può escludersi l'autonoma organizzazione. Parimenti, anche in presenza di una scarsissima remunerazione dei fattori produttivi, l'attività professionale che si esplica con l'apporto di fattori diversi e strettamente integrati tra loro, configura l'autonoma organizzazione. L'unica cosa certa, in ogni caso, è l'indiscussa interpretazione giurisprudenziale che, all'unisono, ha ritenuto illegittima l'Irap versata (dal 1998) dai professionisti in assenza di organizzazione.

Il rimborso dell'Irap è legato all'espletamento di due fasi procedurali: a) una amministrativa che si risolve con la spedizione a mezzo raccomandata (in plico senza busta con avviso di ricevimento) di un'istanza di rimborso al competente Ufficio; b) la seconda giudiziale che consiste nel ricorso in Commissione provinciale avverso il silenzio rifiuto, o avverso il diniego di rimborso, che quasi certamente, consegnerà all'istanza. Sebbene tale procedura sia apparentemente complessa, dall'altro lato, le possibilità di riuscita sembrano legate unicamente al regolare espletamento formale, giacché, come si è detto, le Commissioni tributarie sono univocamente schierate in favore dei contribuenti.

Ovviamente quanto detto, vale anche nei confronti di quei soggetti che hanno posto in essere la propria attività professionale non organizzata, solo in un periodo successivo a tale orientamento, che ancora non hanno versato l'Irap e che perciò, semplicemente, non devono farlo.

## 2. BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, Rass. Trib., n. 1, 2002, 292.
- BARBIERI, *Irap: soggetti ai quali si riferisce l'imposta alla luce della pronuncia n. 156/2001 della Corte Costituzionale*, Il fisco, 2002, n. 4, 566.
- BATISTONI FERRARA, *L'Irap è un'imposta incostituzionale ?*, Riv. Dir. trib., 2000, p.I-95.
- BATISTONI FERRARA, *Prime impressioni sul salvataggio dell'Irap*, Rass. Trib., 2001, 860.
- BODRITO, *Imposta regionale sulle attività produttiva - La Corte costituzionale si pronuncia sull'IRAP*, Corr. Trib., 2001, 1952.
- CIAMPOLILLO, *La portata applicativa ai fini Irap della sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 21 maggio 2001*, Il Fisco, 2001, 11409.
- FALSITTA, *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, Il fisco, 2001, 8722.
- FALSITTA, *L'Irap e il trattamento fiscale del lavoro*, Riv. Dir. trib., 2000, p.I-103.
- FALSITTA, *Ulteriori osservazioni in tema di incostituzionalità dell'Irap*, Riv. Dir. trib., 2001, p.II-788.
- FEDELE, *Prime osservazioni in tema di IRAP*, in Riv. Dir. Trib., 1998, 463.
- GALLO, *Ratio e struttura dell'IRAP*, Rass. Trib., 1998, 634.
- GOLINO, *Irap: la sentenza della Corte Costituzionale e sue possibili implicazioni*, Il fisco, 2001, 9751.
- MARONGIU, *Irap, lavoro autonomo e costituzione*, Dir. prat. trib., 2000, p.I-1629.
- MAZZELLA, *I primi rimborsi dell'Irap disposti dalle Commissioni tributarie per le attività svolte in assenza di autonoma organizzazione*, Il fisco, 2001, 15353.
- N.T., *Professioni, sfuma l'esenzione Irap*, Il sole-24ore, 9 maggio 2002
- PORCARO, *Imposta regionale sulle attività produttive - Determinazione dell'acconto IRAP in caso di fusione per incorporazione*, Corr. Trib., 1998, 12.
- PORCARO, *Irap e attività svolte in assenza di organizzazione*, Rass. Trib., 2002, 364.
- ROSSI, *Irap e lavoratori autonomi sprovvisti di autonoma organizzazione: necessità di un intervento legislativo*, Il fisco, 2001, 14649.
- Santarelli, *Irap-Ordini, rebus da risolvere*, Il Sole-24 ore, 7 maggio 2002.

### 3. PRASSI AMMINISTRATIVA

#### Risoluzione del 31/01/2002 n. 32 Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale Normativa e Contenzioso*

*Oggetto:*

Interpello n. 954-179/2001 -Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

*Sintesi:*

La risoluzione fornisce chiarimenti in merito ai presupposti applicativi dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) con particolare riferimento alle attività di lavoro autonomo di cui all'articolo 49, comma 1 del TUIR alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001.

*Testo:*

Con istanza di interpello, inoltrata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è stato chiesto il parere della scrivente in merito alla questione di seguito rappresentata.

*Esposizione del quesito:*

Il contribuente esercita l'attività professionale di consulenza contabile e fiscale nella propria abitazione. Per lo svolgimento dell'attività il contribuente non utilizza beni strumentali, nè si avvale dell'ausilio di collaboratori e/o dipendenti. A tal proposito viene richiamata l'attenzione sulla sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 21/5/2001, nella quale è stato affermato che "nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive". Il professionista chiede dunque se sia tenuto o meno al pagamento dell'IRAP.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente Il sig. "X" ritiene che, alla luce dell'interpretazione dell'art. 3 del D.Lgs. 446/97 espressa dalla Consulta e in considerazione delle modalità con cui nel caso specifico l'attività viene svolta, il proprio reddito di lavoro autonomo non debba essere assoggettato ad IRAP.

**PARERE DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE**

Con la sentenza n.156/2001 la Corte Costituzionale si è pronunciata sulle questioni di legittimità costituzionale del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, relativo all'istituzione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP).

Le censure di incostituzionalità sollevate concernevano, in particolare, l'equiparazione, che si realizza attraverso l'indiscriminato assoggettamento all'IRAP, tra l'esercizio di arti e professioni e l'attività d'impresa, e, per converso, la discriminazione delle attività di lavoro autonomo "pure" rispetto a quelle di lavoro dipendente ed alle attività assimilate al lavoro autonomo, di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 49 del TUIR, non assoggettate al tributo. Inoltre, ulteriori censure riguardavano il possibile contrasto con l'articolo 53 della Costituzione, collegato all'assunzione, quale indice di capacità contributiva, del semplice esercizio di un'attività organizzata per la produzione o lo scambio di beni e servizi.

Le eccezioni di incostituzionalità sollevate sono state dichiarate infondate o inammissibili dalla Corte Costituzionale, che ha, pertanto, confermato la legittimità di tutte le disposizioni contenute nel decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e la loro piena rispondenza ai principi costituzionali.

La Corte ha, inoltre, ribadito che l'IRAP è un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate ed ha riconosciuto in tale valore aggiunto, direttamente connesso all'elemento organizzativo, un idoneo indice di capacità contributiva.

Ha dichiarato, in sostanza, pienamente conforme ai principi di uguaglianza e di capacità contributiva l'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, siano esse di carattere imprenditoriale o professionale, essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta.

La Corte, inoltre, nel ritenere l'elemento organizzativo connaturato alla nozione stessa di impresa, ha altresì precisato, con riferimento all'attività di lavoro autonomo, che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui, condizione questa da verificare, in assenza di specifiche disposizioni normative, in via di fatto.

Proprio da tale riferimento operato dalla Corte è stata tratta la conclusione che alcune attività professionali debbano essere escluse dall'IRAP, in quanto appunto, prive dell'elemento organizzativo.

Al riguardo la scrivente fa presente in via preliminare che la Corte Costituzionale ha ritenuto infondate tutte le censure di incostituzionalità sollevate e, pertanto, non possono ritenersi modificati i presupposti soggettivi di applicazione del tributo indicati negli articoli 2 e 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997, istitutivo dell'IRAP.

D'altra parte il requisito dell'autonoma organizzazione, cui fa riferimento la Corte, è previsto dal vigente articolo 2 del citato decreto n. 446 del 1997. Tale disposizione individua, infatti, il presupposto dell'imposta "...nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi".



La disposizione in esame è già stata oggetto di chiarimenti da parte di questa amministrazione, in particolare con la circolare n. 141/E del 4 giugno 1998, nella quale è stato precisato che attraverso l'utilizzo della locuzione "autonomamente organizzata" il legislatore ha inteso perseguire l'obiettivo di escludere dall'ambito di applicazione del tributo tutte quelle attività che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio di impresa, di arte o professione, non sono tuttavia esercitate mediante un'organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato. A titolo esemplificativo la circolare n.141/E citava le attività di collaborazione coordinata e continuativa, (disciplinate allora dall'articolo 49, comma 2, lettera a) del TUIR nell'ambito degli altri redditi di lavoro autonomo) che si configurano soltanto se per l'esercizio dell'attività non vengono impiegati propri "mezzi organizzati".

Nel quadro del giudizio di legittimità costituzionale, l'interpretazione fornita con la circolare citata è stata integralmente ripresa, a fondamento delle proprie argomentazioni, dall'Avvocatura Generale dello Stato, la quale ha ribadito che il requisito della autonoma organizzazione, richiesto tanto per l'imprenditore che per il professionista è necessario per escludere dall'area di imponibilità del tributo i lavoratori dipendenti e gli altri lavoratori autonomi di cui all'articolo 49, comma 2 del TUIR. Le argomentazioni sostenute dall'Avvocatura Generale trovano sostanziale conferma nella posizione manifestata dalla Corte Costituzionale che, nel giudicare infondata la lamentata discriminazione tra il trattamento fiscale riservato ai lavoratori autonomi esercenti arti o professioni, di cui all'articolo 49, comma 1 del TUIR, e gli altri lavoratori autonomi indicati ai commi 2 e 3 dello stesso articolo, ha affermato che "l'assoggettamento ad IRAP dei soli soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo per professione abituale, ancorchè non esclusiva, trova fondamento in una non irragionevole presunzione circa la mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione nelle diverse ipotesi previste dai commi 2 e 3 del menzionato articolo 49, di lavoro autonomo occasionale o comunque non abituale".

Con riferimento alla lamentata discriminazione delle attività di lavoro autonomo rispetto a quelle di lavoro dipendente la Corte ha inoltre affermato che "nessuna ingiustificata disparità di trattamento può ravvisarsi nella inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta dei lavoratori autonomi - in quanto appunto esercenti attività autonomamente organizzate - e non anche dei lavoratori dipendenti, la cui attività è per definizione priva del connotato rappresentato dall'autonoma organizzazione".

D'altro canto, da una lettura coordinata degli articoli 2 (presupposto dell'imposta) e 3 (soggetti passivi) del decreto legislativo n. 446 del 1997 risulta evidente che il requisito dell'organizzazione connota le attività esercitate da tutti i soggetti passivi indicati nell'articolo 3. Tale articolo 3, infatti, dopo aver ribadito che presupposto dell'imposta è l'esercizio di una attività autonomamente organizzata recita "pertanto sono soggetti all'imposta:....c) le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5 comma 3, del predetto Testo Unico esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo Testo Unico;....". La formulazione utilizzata, in particolare l'avverbio "pertanto", evidenzia che l'elencazione dei soggetti passivi altro non è che una esplicita indicazione delle ipotesi in cui viene esercitata un'attività autonomamente organizzata.

La Consulta non ha, inoltre, ritenuto di dover addivenire ad una sentenza interpretativa di rigetto, in quanto non ha condizionato la legittimità del provvedimento alla circostanza che lo stesso venga interpretato nei sensi resi palesi dalle motivazioni.

**Non appare, quindi, condivisibile individuare nelle motivazioni adottate dalla Corte dei nuovi criteri interpretativi di applicazione dell'imposta.**

**Conformemente agli orientamenti espressi dalla dottrina e dalla giurisprudenza, si deve ritenere, invece, che l'esistenza pur minima del requisito dell'organizzazione sia una connotazione tipica del lavoro autonomo, alla quale viene spesso fatto riferimento per differenziare tale attività da quella di lavoro dipendente.**

**Le attività professionali svolte in assenza di una pur minima organizzazione erano ravvisabili in quelle attività a contenuto intrinsecamente artistico o professionale rese dai collaboratori coordinati e continuativi. Trattasi di quelle attività che ai sensi dell'articolo 49, comma 2, lett. a), del TUIR, rimasto in vigore fino al 31 dicembre 2000, erano qualificate quali attività a contenuto intrinsecamente artistico o professionale, svolte senza impiego di mezzi propri.**

**La mancanza del requisito dell'organizzazione autonoma si ravvisa, altresì, nelle attività di lavoro autonomo rese in via occasionale e nelle altre attività di lavoro autonomo indicate nei commi 2 e 3 dell'articolo 49 del TUIR che, infatti, come le collaborazioni coordinate e continuative, non realizzano la soggettività passiva per l'applicazione dell'IRAP.**

Per tali motivi la scrivente ritiene che nel caso prospettato dall'istante, ancorché l'attività professionale sia esercitata nella propria abitazione, senza l'impiego di beni strumentali, nè con l'ausilio di collaboratori e dipendenti, venga posta in essere di fatto una attività professionale autonomamente organizzata che realizza, quindi, il presupposto per l'applicazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

#### 4. MASSIME GIURISPRUDENZIALI IN TEMA DI RIMBORSI IRAP

(periodo: 2 ottobre 2001 – 6 febbraio 2002)

*Sentenza Corte costituzionale 21-05-2001, n. 156<sup>[1]</sup> - Pres. Santosuosso - Rel. Marini*

*Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale.*

*Istituzione dell'imposta sulle attività produttive - Questione di legittimità costituzionale - Denuncia dell'intero corpo normativo in materia - Inammissibilità.*

*Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.*

*Imposta regionale sulle attività produttive - Indeducibilità ai fini delle imposte sui redditi - Difetto di rilevanza della questione - Inammissibilità.*

*Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, art. 1.*

*Costituzione, artt. 3 e 53.*

*Imposta regionale sulle attività produttive - Acconto di imposta - Riduzione - Determinazione ministeriale degli ammontari del maggior carico impositivo rispetto a quello derivante da tributi soppressi - Difetto di rilevanza della questione - Inammissibilità.*

*Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, art. 45, comma 3.*

*Costituzione, art. 23.*

*Imposta regionale sulle attività produttive - Rimborsi - Legittimazione passiva nel giudizio a quo - Motivazione sufficiente sul punto - Eccezione di irrilevanza della questione - Reiezione.*

*Imposta regionale sulle attività produttive - Presupposto dell'imposta e base imponibile - Assunto contrasto con i principi di eguaglianza e di capacità contributiva - Non fondatezza delle questioni.*

*Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 2, 4, 8 e 11.*

*Costituzione, artt. 3 e 53.*

*Imposta regionale sulle attività produttive - Soggetti passivi - Assoggettamento all'imposta dei lavoratori autonomi esercenti arti e professioni - Asserita violazione del criterio direttivo fissato con la legge delega - Non fondatezza delle questioni.*

*Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, art. 3, comma 1, lettera c).*

*Costituzione, art. 76, in relazione all'art. 3, comma 143, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.*

*Imposta regionale sulle attività produttive - Soggetti passivi - Ritenuta equiparazione, priva di giustificazione, tra redditi di lavoro autonomo e redditi di impresa - Lamentata violazione dei principi di eguaglianza, di capacità contributiva e di tutela del lavoro - Non fondatezza delle questioni.*

*Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 2, 3, 4, 8 e 11.*

*Costituzione, artt. 3, 35 e 53.*

*Imposta regionale sulle attività produttive - Soggetti passivi - Lamentata, ingiustificata, disparità di trattamento in danno dei lavoratori autonomi rispetto ai lavoratori subordinati (non assoggettati all'imposta) - Non fondatezza delle questioni.*

*Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 2, 3, comma 1, lettera c) (in combinati disposto).*

*Imposta regionale sulle attività produttive - Soggetti passivi - Individuazione dei soli esercenti arti e professioni, e non di altri lavoratori autonomi - Lamentata violazione del principio di eguaglianza - Non fondatezza delle questioni.*

*Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, art. 3.*

*Costituzione, art. 3.*

*Imposta regionale sulle attività produttive - Istituzione, con contestuale soppressione dei previgenti contributi - Conseguenze imposizione, a carico di alcune categorie di contribuenti, del finanziamento del Servizio sanitario nazionale - Non fondatezza delle questioni.*

*Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 3 e 36.*

*Costituzione, art. 3.*

*(omissis)*

9.2.- Va innanzitutto ribadito che l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce - come già si è osservato - il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

Non riguardando, dunque, la normativa denunciata la tassazione dei redditi personali, le censure riferite all'asserita equiparazione del trattamento fiscale dei redditi di lavoro autonomo a quello dei redditi di impresa risultano fondate su un presupposto palesemente erroneo.

L'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è d'altro canto pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva - identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta - né appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro.

**E' tuttavia vero - come taluni rimettenti rilevano - che mentre l'elemento organizzativo è connaturato 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 lavoro altrui.**

**Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'"esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi", con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa.**

10.- L'art. 3, comma 1, lettera c), del decreto legislativo - in combinato disposto, secondo la prospettazione di taluni rimettenti, con l'art. 2 - è ancora fatto oggetto di censura, in riferimento all'art. 3 Cost., per l'ingiustificata disparità di trattamento che ne deriverebbe in danno dei lavoratori autonomi rispetto ai lavoratori subordinati, non assoggettati all'imposta.

10.1.- L'infondatezza della questione - sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, con entrambe le ordinanze, dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, dalla Commissione tributaria provinciale di Parma, dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con l'ordinanza emessa il 10 maggio 2000, e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza - risulta evidente sulla base delle medesime considerazioni sopra svolte riguardo alla natura e all'oggetto dell'imposta.

Una volta chiarito, infatti, che l'IRAP non colpisce il reddito personale del contribuente, bensì il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, nessuna ingiustificata disparità di trattamento può ravvisarsi nella inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta dei lavoratori autonomi - in quanto appunto esercenti attività autonomamente organizzate - e non anche dei lavoratori dipendenti, la cui attività è per definizione priva del connotato rappresentato dall'autonoma organizzazione.

*Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza – Sez. IV. Sentenza n. 5 del 06-02-2002*

MASSIMA: Il ricorso avverso il silenzio rifiuto formatosi su istanza di rimborso Irap è accolto. La Corte costituzionale ha dichiarato la legittimità dell'Irap, rilevando peraltro che il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive risulta mancante nel caso in cui un'attività di lavoro autonomo venga svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui. Nel caso concreto l'attività professionale, dunque, è svolta senza dipendenti e con pochi beni mobili sì che non può certo parlarsi di attività che possa svilupparsi in assenza del titolare dello studio. Per il resto, la Commissione ben conosce - per quanto valer possa - la Risoluzione Agenzia delle Entrate 31.01.2002 n. 32, che - di fatto - sostiene che l'assenza di organizzazione potrebbe ravvisarsi solo nei casi di collaborazione coordinata e continuativa e nel caso di lavoro occasionale. Pur non condividendola, pare comunque che - per il caso di specie - essa non faccia che confermare la non assoggettabilità all'IRAP del contribuente, che svolge proprio attività del tipo. Il ricorso deve quindi essere accolto.

*Commissione Tributaria Provinciale di Parma – Sez. VI. Sentenza n. 117 del 11-12-2001*

MASSIMA: In relazione ad un'attività professionale che comporti limitati investimenti e che sia svolta in assenza di una struttura organizzativa di rilievo, risulta mancante il presupposto stesso dell'IRAP e, quindi, il tributo è inapplicabile, con il conseguente riconoscimento del diritto al rimborso di quanto indebitamente versato a tale titolo. Accoglie il ricorso, ordinando il rimborso del tributo pagato, maggiorato degli interessi in misura di legge e liquidando in favore del \*\*\*, a stralcio, l'importo di lire 1.000.000 oltre IVA 20% per le spese ed onorari di giudizio.

*Commissione Tributaria provinciale di Cagliari – Sez. V – Sentenza n. 729 del 10-12-2001.*

MASSIMA: Un'attività di gestione Bar-Caffè svolta in assenza di una apprezzabile organizzazione non realizza il presupposto dell'Irap con la conseguente inapplicabilità dell'imposta. La Commissione ha chiesto in tal caso all'ufficio di fornire una relazione sulla organizzazione di cui si sarebbe valso il ricorrente. Dalla relazione, pur risultando voci, in entrata e in uscita, per svariate decine di milioni, non risulta alcuna spesa per lavoratori dipendenti. La Commissione accoglie il ricorso perché stima che il contribuente abbia nel 1998 prodotto reddito sì di natura commerciale ai sensi del 2195 c.c., ma non nelle forme d'impresa, non avendo, in altri termini, utilizzato un'apprezzabile organizzazione.

*Commissione Tributaria Provinciale di Parma – Sez. III. Sentenza n. 93 del 15-11-2001.*

MASSIMA: Il ricorso promosso dal rappresentante di commercio senza struttura organizzativa deve essere accolto, ma le spese sono compensate per via dell'opinabilità della materia. Infatti, in assenza di un'apprezzabile struttura organizzativa (nel caso di specie i beni strumentali hanno il valore complessivo inferiore ai tre milioni di lire), manca il presupposto dell'Irap, in quanto il reddito del rappresentante di commercio deve essere qualificato come reddito da lavoro professionale e non come reddito d'impresa.

*Commissione Tributaria Provinciale di Parma – Sez. III. Sentenza n. 94 del 15-11-2001.*

MASSIMA: La Commissione accoglie il ricorso promosso dalla \*\*\* S.n.c. avverso il silenzio rifiuto, perché nel caso di specie – una società tra due parrucchieri – la ricorrente ha prodotto le dichiarazioni dei redditi del '98 e '99 dalle quali non risultano detrazioni per spese di personale dipendente, mentre i beni strumentali sono di poco superiori al milione di lire. In base all'assunto della Corte costituzionale, in tal caso specifico non ricorre il presupposto dell'Irap e il reddito delle due parrucchiere deve essere considerato reddito da lavoro professionale e non reddito d'impresa, nonostante la forma societaria della S.n.c., la quale è una società fra due professionisti.

*Commissione Tributaria Provinciale di Parma – Sez. V. Sentenza n. 64 del 14-11-2001.*

MASSIMA: Deve accogliersi il ricorso avverso il silenzio-rifiuto, promosso dal contribuente, esercente attività di consulente informatico per l'inapplicabilità dell'Irap nei casi di attività professionali svolte in assenza di elementi di organizzazione. Il

ricorrente, infatti, ha provato di operare senza una struttura organizzativa di rilievo, consistente di beni strumentali pari ad una somma esigua per il '98 e a circa sei milioni di lire per l'anno successivo, oltre all'autovettura, e con l'ausilio di un dipendente per il '99. Le spese sono compensate.

*Commissione Tributaria Provinciale di Parma – Sez. V. Sentenza n. 65 del 14-11-2001.*

MASSIMA: Va accolto il ricorso avverso il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione, da parte del libero professionista (consulente amministrativo) privo di struttura organizzativa, senza beni strumentali di rilievo, ma le spese devono compensarsi.

*Commissione Tributaria Provinciale di Parma – Sez. V. Sentenza n. 66 del 14-11-2001.*

MASSIMA: La Commissione ammette la ricorrente a provare la sua posizione fiscale con i documenti depositati 10 giorni prima della trattazione, allegati alle memorie. La Sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001 è intervenuta nelle more del giudizio e pare autorizzativo di nuove deduzioni e produzioni. La ricorrente ha dimostrato di esercitare la propria attività con impiego di mezzi-beni strumentali di portata definibili come minime, poiché persino una famiglia comune potrebbe mediamente dotarsi degli stessi beni.

*Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza – Sez. IV. Sentenza n. 49 del 11-10-2001.*

MASSIMA: La Commissione accoglie il ricorso contro il silenzio-rifiuto formatosi su istanza di rimborso Irap. La Corte Costituzionale (Sent. 156/2001) ha chiarito che il presupposto dell'imposta risulta mancante nel caso in cui l'attività di lavoro autonomo venga svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui. La situazione prospettata risulta coincidente con quella appena descritta, giacché la ricorrente ha documentato lo svolgimento da parte sua di attività professionale senza dipendenti e con attrezzature limitate a pochi beni mobili, sì che non può certo parlarsi di attività che possa svilupparsi in assenza del titolare dello studio. Sussistono giusti motivi – consistenti, anche, nell'incertezza della materia (prima, almeno, della puntualizzazione della Corte costituzionale) – per fare luogo alla compensazione delle spese.

*Commissione Tributaria Provinciale di Trento – Sez. I. Sentenza n. 101 del 2-10-2001*

MASSIMA: Mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa d'impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché esercitata con carattere di abitudine, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o di lavoro altrui. Ma è evidente che in tal caso risulta mancante il presupposto dell'imposta sulle attività produttive, consistente nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Il ricorrente ha prodotto documentazione probante lo svolgimento dell'attività professionale di commercialista privo di dipendenti, con attrezzature consistenti nei mobili di ufficio, fotocopiatrici, telefono, automezzo (Micra Nissan) e nei beni strumentali appare un software di rivalutazione monetaria acquistato nel 1999. Per tali ragioni mancano i presupposti dell'IRAP e pertanto la commissione accoglie il ricorso.



## 5. ISTANZA DI RIMBORSO I.R.A.P.

*(Istanza di rimborso versamenti diretti ex art. 38 D.P.R. 602 del 1973)*

Agenzia delle Entrate  
Ufficio di.....  
Via.....  
Cap.....Città.....

### Raccomandata A/R

Il sottoscritt..... Nato a.....  
il..... Domiciliato a..... in via..... n°.....

Esercente l'attività [professionale di ..... con studio in  
via.....n°.....]  
[Iscritto a .....di.....al n°.....]

### PREMESSO

- che in data .....provvedeva al versamento, a titolo di primo acconto I.R.A.P. per l'anno ....., della somma di £.....
- che in data .....provvedeva al versamento, a titolo di secondo acconto I.R.A.P. per l'anno ....., della somma di £.....
- che in data .....provvedeva al versamento, a titolo di saldo I.R.A.P. per l'anno ....., della somma di £.....  
per un totale versato per il periodo d'imposta del .....di £.....

*[scrivere in modo analogo per tutti i periodi]*

### CONSIDERATO

- che il presupposto dell'I.R.A.P. consiste nell'esercizio "abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" (ex art. 2 D. Lgs. n. 446 1997);
- che la Corte Costituzionale con la sentenza 156/2001 ha affermato che il pre-

- supposto I.R.A.P. non sussiste “nel caso di una attività professionale...svolta in assenza di elementi di organizzazione”;
- che tale affermazione è stata più volte interpretata dalla giurisprudenza delle Commissioni tributarie provinciali nel senso della non soggezione all'I.R.A.P. per il professionista [o lavoratore autonomo] che svolge la propria attività in assenza di una struttura organizzativa di rilievo (si vedano, per tutte, C.T.P. di Piacenza – Sez. IV. Sentenza n. 5 del 06-02-2002; C.T.P. di Parma – Sez. VI. Sentenza n. 117 del 11-12-2001; C.T.P. di Cagliari – Sez. V – Sentenza n. 729 del 10-12-2001; C.T.P. di Parma – Sez. III. Sentenza n. 93 del 15-11-2001; C.T.P. di Parma – Sez. III. Sentenza n. 94 del 15-11-2001; C.T.P. di Parma – Sez. V. Sentenza n. 64 del 14-11-2001; C.T.P. di Parma – Sez. V. Sentenza n. 65 del 14-11-2001; C.T.P. di Parma – Sez. V. Sentenza n. 66 del 14-11-2001; C.T.P. di Piacenza – Sez. IV. Sentenza n. 49 del 11-10-2001; C.T.P. di Trento – Sez. I. Sentenza n. 101 del 2-10-2001).
  - che l'interpretazione ministeriale (con Risoluzione n. 32/E/2002) è incompatibile sia con quella della Corte costituzionale (Sentenza 156/2001), sia con quella risultante dalle pronunce delle Commissioni tributarie citate al punto precedente e soprattutto è stata espressamente disattesa dalla Commissione provinciale di Piacenza (Sentenza n. 5 del 6-02-2002).
  - che il sottoscritto svolge la propria attività professionale con prevalente apporto di lavoro proprio sì che risulta in configurabile, nel caso di specie, una attività autonomamente organizzata [indicare gli elementi a riprova...es esiguità beni strumentali, ecc]
  - che nel caso di specie, emerge con chiarezza la carenza in capo al sottoscritto della soggettività passiva ai fini I.R.A.P.

## CHIEDE

che codesto ufficio voglia disporre il rimborso delle somme indicate in premessa versate a titolo di I.R.A.P. per il periodo ....., oltre che ai corrispondenti interessi legali.

.....li,.....

In fede

.....

## *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; Mod. 770, etc]