



IRAP E PROFESSIONISTI

Avv. Paola ROSSI

IRAP E PROFESSIONISTI



IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE D.LGS. n. 446/1997

CONFORMITÀ CON I PRINCIPI COSTITUZIONALI

LA SCELTA DEL LEGISLATORE DI INDIVIDUARE QUALE NUOVO INDICE DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA IL VALORE AGGIUNTO PRODOTTO DALLE ATTIVITÀ AUTONOMAMENTE ORGANIZZATE NON È NÉ IRRAGIONEVOLE, NÉ LESIVA DEL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA (sent., n. 156/01)

COMPATIBILITÀ CON L'IMPOSTA COMUNITARIA SULLA CIFRA D'AFFARI

LA CORTE DI GIUSTIZIA HA RICONOSCIUTO ALL'IRAP CARATTERISTICHE TALI DA NON CONSENTIRNE L'ASSIMILAZIONE AD UNA IMPOSTA SULLA CIFRA D'AFFARI (sent., 3.10.06 2006, causa C-475/03)



REQUISITO DELLA “AUTONOMA ORGANIZZAZIONE”

REQUISITO INDEFETTIBILE PER L'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA CHE, IN QUANTO IMPOSTA REALE, COLPISCE IL VALORE AGGIUNTO PRODOTTO DA OGNI TIPO DI ATTIVITÀ, SIA DI CARATTERE IMPRENDITORIALE CHE PROFESSIONALE (CORTE COST. n. 156/2001)

L'ELEMENTO ORGANIZZATIVO È **CONNATURATO** ALLA NOZIONE STESSA DI IMPRESA (Ris., n. 254/07) MA **NON** A QUELLA DI **LAVORO AUTONOMO** (CHE PUÒ RISULTARE CARENTE DI ORGANIZZAZIONE DI CAPITALE E LAVORO ALTRUI)



LA GIURISPRUDENZA DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

**FILONE
MASSIMALISTA**
(RIS. n. 32/2002)

AUTONOMA ORGANIZZAZIONE
RICORRE IN OGNI IPOTESI
GENERATRICE DI REDDITI DI
IMPRESA O LAVORO AUTONOMO

NELL' ATTIVITÀ AUTONOMAMENTE
ORGANIZZATA VA RICOMPRESA
ANCHE LA MERA ORGANIZZAZIONE
DI LAVORO PROPRIO

**FILONE
MINIMALISTA**

AUTONOMA ORGANIZZAZIONE SUSSISTE
SOLO QUANDO L'ATTIVITÀ È IN GRADO DI
PRODURRE UNA RICCHEZZA AGGIUNTIVA
RISPETTO A QUELLA DERIVANTE DAL
LAVORO DEL TITOLARE

ESCLUSE DA IRAP LE PROFESSIONI
PROTETTE PERCHÉ LA PRESTAZIONE
D'OPERA INTELLETTUALE È
INSOSTITUIBILE



LA POSIZIONE DELLA CORTE DI CASSAZIONE

IRAP DAY: 8 FEBBRAIO 2007
POSIZIONE INTERMEDIA

L'IMPOSIZIONE SUL PROFESSIONISTA SI LEGGITTIMA SOLO IN PRESENZA DI UNA **STRUTTURA ORGANIZZATIVA ESTERNA** DEL LAVORO PROFESSIONALE

MANCA TALE STRUTTURA QUANDO IL PROFESSIONISTA OPERA:

- SENZA L'AUSILIO DI DIPENDENTI, COLLABORATORI E PROCURATORI (ESTERNI OD INTERNI);
- SENZA CONSISTENTI BENI STRUMENTALI.



CONDIZIONI PER L'APPLICAZIONE DELL'IRAP AL PROFESSIONISTA

1) **IL PROFESSIONISTA DEVE ESSERE RESPONSABILE DELLA ORGANIZZAZIONE** E NON DEVE ESSERE INSERITO IN STRUTTURE ORGANIZZATIVE RIFERIBILI ALL'ALTRUI RESPONSABILITÀ O INTERESSE (CASS., nn. 3676, 3677, 3678/07; nn. 8366, 8374 e 9569/08)

2) **L'ATTIVITÀ PROFESSIONALE DEVE ESSERE SVOLTA CON L'UTILIZZO DI FATTORI IDONEI AD ACCRESCERE LA PRODUTTIVITÀ, E DUNQUE QUANDO IL PROFESSIONISTA SI AVVALE:**

- a. NON OCCASIONALMENTE DI LAVORO ALTRUI;
OPPURE
- b. DI BENI STRUMENTALI CHE, SECONDO QUANTO AVVIENE NORMALMENTE, ECCEDONO IL MINIMO INDISPENSABILE PER L'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE.
(CASS., nn. 3672, 3677, 3678 E 3680/07; nn. 2579, 2702, 9659/08)



IL “MINIMO INDISPENSABILE”

VARIA A SECONDA DEL SETTORE IN CUI IL PROFESSIONISTA PRESTA LA SUA ATTIVITÀ

POICHÉ IL GIUDIZIO SU CIÒ CHE SIA IL MINIMO INDISPENSABILE È OPINABILE, POSSONO FUNGERE DA PARAMETRI QUANTITATIVI

- a) I COSTI PER I BENI MATERIALI UTILIZZATI (più bassi sono i costi più facile sarà dimostrare la mancata realizzazione del presupposto IRAP, anche se la presenza di beni di ingente valore, o la presenza di un collaboratore non fa scattare automaticamente l'imposizione) (Cass., n. 2712/08);
- b) IL RAPPORTO TRA I COSTI PER BENI STRUMENTALI E I COMPENSI REALIZZATI (più bassa sarà la percentuale degli ammortamenti rispetto ai compensi realizzati nel periodo d'imposta, più facile sarà dimostrare la mancata realizzazione del presupposto IRAP) (Cass., nn. 8366 e 8374/08);



IL “MINIMO INDISPENSABILE”

VARIA A SECONDA DEL SETTORE IN CUI IL PROFESSIONISTA PRESTA LA SUA ATTIVITÀ.

POICHÉ IL GIUDIZIO SU CIÒ CHE SIA IL MINIMO INDISPENSABILE È OPINABILE POSSONO FUNGERE DA PARAMETRI QUANTITATIVI

- c) LA CONSIDERAZIONE DEGLI INDICATORI ALLA BASE DEGLI STUDI DI SETTORE (più alta sarà la percentuale di resa oraria del professionista rispetto al rapporto tra ammortamento del bene strumentale e valore dello stesso, maggiore sarà il contributo della prestazione intellettuale e quindi più facile dimostrare la mancata realizzazione del presupposto IRAP).



INDICI RIVELATORI DELL'ESISTENZA DI UNA AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

RIGUARDO LA RESPONSABILITÀ DELLA STRUTTURA IN CAPO AL PROFESSIONISTA:

ESCLUDONO TALE CONDIZIONE SITUAZIONI DI MONOCOMMITENZA O DI RETRIBUZIONE SCOLLEGATA CON IL VALORE DELLA PRATICA E/O CON L'ATTIVITÀ EFFETTIVAMENTE SVOLTA.

RIGUARDO L'UTILIZZO DI FATTORI INCREMENTATIVI DELLA PRODUTTIVITÀ:

I FATTORI UTILIZZATI DEVONO ESSERE IDONEI A FAR PRESUMERE CHE QUANTO PRODOTTO NON SIA FRUTTO DELLA SOLA ATTIVITÀ DEL PROFESSIONISTA, MA ANCHE DELLA STRUTTURA ESTERNA, SUSCETTIBILE DI CREARE UN VALORE AGGIUNTO (VAP) RISPETTO ALLA PRODUTTIVITÀ AUTO-ORGANIZZATA DEL SOLO LAVORO INTELLETTUALE.



CASI PARTICOLARI DI APPLICAZIONE DELL'IRAP

L'AGENTE DI COMMERCIO: da sempre qualificato come percettore di reddito di impresa, anche per tale soggetto è necessaria la verifica della ricorrenza dell'autonoma organizzazione (Cass., n. 7734/08). Alle stesse conclusioni si è giunti anche per l'amministratore-professionista operante a tempo pieno nella struttura aziendale (Cass., n. 8358/08).

STUDI ASSOCIATI: mentre in una prima pronuncia (Cass., n. 13570/07), la S.C. aveva affermato che il reddito prodotto da uno studio associato era comunque frutto dell'organizzazione associativa, costituita proprio per potenziare la produzione di ricchezza a vantaggio degli associati, in una successiva (ord. n. 2715/08) ha invece distinto tra uno studio organizzato in forma aziendale (soggetto ad IRAP), e quello in cui due o tre professionisti si uniscono per dividere le spese (nel qual caso occorre accertare se ricorre una autonoma organizzazione).



ONERE DELLA PROVA

IL PROFESSIONISTA CHE HA PAGATO L'IRAP E NE CHIEDE IL RIMBORSO PER MANCANZA DI "AUTONOMA ORGANIZZAZIONE" **HA L'ONERE DI PROVARE:**

- L'AVVENUTO PAGAMENTO DELL'IMPOSTA;
- L'AUTONOMIA DELL'ATTIVITÀ DA TERZI;
- INESISTENZA DI ELEMENTI RILEVANTI DI ETERO-ORGANIZZAZIONE, IL TUTTO IN RELAZIONE AD OGNI ANNO DI IMPOSTA (Cass., n. 8366 e 8374/08).

SE, INVECE, È IL PROFESSIONISTA A NON AVER VERSATO L'IRAP, L'AMM.NE PER RECUPERARE L'IMPOSTA DEVE DIMOSTRARE CHE RICORRE IL REQUISITO DELL' AUTONOMA ORGANIZZAZIONE (ai sensi dell'art. 2697 c.c.).



RAPPORTO TRA L'ISTANZA DI RIMBORSO ED IL CONDONO "TOMBALE"

L' ADESIONE AL CONDONO TOMBALE (EX ART. 9 L. n. 289/2002) PER LE ANNUALITÀ OGGETTO DI ISTANZA DI RIMBORSO IRAP DETERMINA LA **CESSAZIONE DELLA MATERIA DEL CONTENDERE** (Cass., n. 25240/07).

LA SCELTA TRA COLTIVARE LA LITE E CORRISPONDERE QUANTO DOVUTO PER LA DEFINIZIONE AGEVOLATA È ALTERNATIVA E NON MODIFICABILE.



NOVITÀ IRAP FINANZIARIA 2008

ART. 1, COMMA 52: A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA IN CORSO AL 31.12.2007, LA DICHIARAZIONE ANNUALE IRAP NON DEVE ESSERE PIÙ PRESENTATA IN FORMA UNIFICATA, MA VA PRESENTATA DIRETTAMENTE ALLA REGIONE DI DOMICILIO FISCALE. UNICO 2008 È L'ULTIMO MODELLO CHE CONTERRÀ AL SUO INTERNO LA DICHIARAZIONE ANNUALE IRAP.

ART. 1, COMMA 104 - ESENTA DA IRAP I CONTRIBUENTI MINIMI CHE:

- HANNO CONSEGUITO COMPENSI (ragguagliati ad anno) NON SUPERIORI A € 30.000;
- NON HANNO SOSTENUTO SPESE PER DIPENDENTI O COLLABORATORI;
- NON HANNO EFFETTUATO ACQUISTI (nel triennio solare precedente) PER BENI STRUMENTALI PER UN VALORE COMPLESSIVO SUPERIORE A € 15.000.

PER L'AGENZIA SI TRATTA SOLO DI UNA SPECIFICITÀ DEL REGIME (Circ. n. 73/E), E LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA IRAP NON PUÒ FORMARE OGGETTO DI INTERPELLO (Ris. n. 326/07).



ALTERNATIVE PER IL PROFESSIONISTA PRIVO DI AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

IL PROFESSIONISTA CHE RITENGA DI ESERCITARE LA SUA ATTIVITÀ **SENZA AUTONOMA ORGANIZZAZIONE** PUÒ:

- a) COMPILARE IL QUADRO IQ E VERSARE LA RELATIVA IMPOSTA;
- b) OMETTERE LA COMPILAZIONE DEL QUADRO IQ;
- c) COMPILARE IL QUADRO IQ ABBATTENDO LA BASE IMPONIBILE;
- d) COMPILARE IL QUADRO IQ ED OMETTERE IL VERSAMENTO.



ALTERNATIVE PER IL PROFESSIONISTA PRIVO DI AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

IPOTESI a)

COMPILARE IL QUADRO IQ E VERSARE LA RELATIVA IMPOSTA

e poi avviare la procedura di rimborso dimostrando la carenza del requisito dell'autonoma organizzazione. Questa soluzione ha il pregio di evitare l'applicazione delle sanzioni, ma presuppone il versamento IRAP nei termini e le lungaggini delle procedure di rimborso;

IPOTESI b)

OMETTERE LA COMPILAZIONE DEL QUADRO IQ e, forzando il sistema, inviare la dichiarazione in via telematica. In tal modo il professionista non verrà raggiunto da iscrizione a ruolo ex art. 36 bis DPR n. 600/73, ma da un avviso di accertamento per omessa presentazione della dichiarazione. Gli uffici potranno richiedere, oltre all'imposta, anche gli interessi e le sanzioni (dal 120% al 240% dell'imposta dovuta).



ALTERNATIVE PER IL PROFESSIONISTA PRIVO DI AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

IPOTESI c)

COMPILARE IL QUADRO IQ ABBATTENDO LA BASE IMPONIBILE

nel compilare il quadro il professionista potrà inserire deduzioni tali da azzerare interamente il valore della produzione. Così facendo commette una irregolarità qualificabile come infedele dichiarazione e la fattispecie comporta l'applicazione delle sanzioni (dal 100% al 200% dell'imposta dovuta) e degli interessi moratori.

IPOTESI d)

COMPILARE IL QUADRO IQ ED OMETTERE IL VERSAMENTO

della relativa imposta sia in acconto, sia a saldo. In tal modo il professionista va incontro alla possibilità di ricevere una cartella per omesso versamento del tributo dichiarato ex art. 36 bis DPR n. 600/73.



ALTERNATIVE PER IL PROFESSIONISTA PRIVO DI AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

NELLE IPOTESI b), c) e d) è possibile avvalersi della riduzione delle sanzioni prevista per il ravvedimento operoso ex art. 13 D. Lgs. n. 472/97 (ex art. 1 D.L. n. 206/2006).

NELLE STESSE IPOTESI il contribuente potrà richiedere in via contenziosa la non applicazione delle sanzioni - restando così soggetto al solo tributo – sostenendo che la violazione è giustificata da *“obiettive condizioni di incertezza circa l’ambito di applicazione delle disposizioni che lo disciplinano”* (art. 8 D. Lgs. n. 546/92 e più in generale art. 10, comma 3 L. n. 212/00).