

VIII. L'IRAP

Premessa - Ambito applicativo - Studio associato, società tra professionisti e IRAP - Base imponibile - Modalità di presentazione dichiarazioni IRAP - Rimborsi e ricorso - Conclusioni.

PREMESSA

L'imposta regionale sulle attività produttive autonomamente organizzate ha, sin dalla sua introduzione nell'ordinamento tributario (D. Lgs n. 446 del 15-12-1997), dato adito a più di una perplessità in relazione sia alla sua costituzionalità sia alla compatibilità con l'imposta sul valore aggiunto (IVA).

L'eccezione d'incostituzionalità è stata superata dalla Corte Costituzionale affermando che la scelta del legislatore di individuare nel valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate un nuovo indice di capacità contributiva, non è né irragionevole né lesiva del principio di capacità contributiva (Corte Cost. sent. n. 156 del 21.05.2001).

L'incompatibilità dell'IRAP con l'IVA europea è stata superata dalla Corte di Giustizia comunitaria che ha riconosciuto che l'IRAP ha caratteristiche tali da non poter essere assimilata ad un'imposta sul volume d'affari (sentenza depositata il 03-10-2006).

Al momento, la questione che genera maggior contenzioso è quella che contrappone l'amministrazione finanziaria ad una vasta platea di contribuenti i quali, in ragione delle ridotte dimensioni delle loro attività, ritengono di non essere soggetti all'imposta per carenza del requisito dell'autonoma organizzazione.

La Legge di stabilità 2013 prevedeva l'esenzione dell'IRAP 2014 da parte di tutti quei professionisti che non si avvalessero di collaboratori o lavoratori dipendenti e con una ridotta dotazione di beni strumentali (da stabilirsi con decreto). L'attuale speranza di vedere una qualche forma di esenzione per i professionisti o definizione esatta di "autonoma organizzazione" risiede nella Delega Fiscale.

AMBITO APPLICATIVO

Assodata la legittima applicazione dell'IRAP al lavoro autonomo, dato che tale imposta colpisce un fatto economico diverso dal reddito, rappresentato dal valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate occorre, secondo la Corte di cassazione, valutare, al fine di escludere dall'assoggettabilità all'IRAP dell'attività professionale, se la stessa sia svolta in assenza o meno di elementi d'autonoma organizzazione di capitale o lavoro altrui (cfr. Cass. n. 3680 del 16-02-2007).

Precisa la Corte di cassazione che l'assoggettamento ad IRAP costituisce la norma per ogni tipo di professionista come ipotesi ordinaria, mentre l'esenzione rappresenta l'eccezione applicabile ai soli professionisti privi di qualunque apparato produttivo (cfr. Cass. n. 3676 e n. 3677 del 16.02.2007).

Sulla base degli orientamenti espressi sempre dalla Corte di Cassazione, l'elemento organizzativo non va inteso in senso soggettivo (il professionista è autonomamente organizzato in quanto soggetto capace di autonoma organizzazione), ma in senso oggettivo.

Sempre la Corte di Cassazione (Cass. n. 3678 del 2007) ha definitivamente chiarito che nessuna esclusione dall'IRAP è applicabile alle attività costituite sotto forma d'impresa (soggetti che compilano quadro RF o RG della dichiarazione Unico) essendo il requisito dell'autonoma organizzazione intrinseco alla natura stessa dell'attività svolta sotto forma di impresa (art. 2082 del codice civile).

La sentenza della Corte di Cassazione n. 3678 del 16-02-2007 fissa i principi di carattere generale per l'individuazione della autonoma organizzazione che è la base imponibile dell'IRAP: secondo la stessa Corte il tributo colpisce la parte di reddito che scaturisce dalla capacità produttiva "impersonale ed aggiuntiva" prodotta dall'autonoma organizzazione in aggiunta al reddito prodotto dal professionista con il contributo determinante della propria cultura e preparazione professionale.

Criteria di accertamento dell' "autonoma organizzazione"

Riferendo che l'accertamento dell'autonoma organizzazione spetta al giudice di merito e che lo stesso è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, la Corte di cassazione definisce autonomamente organizzata l'attività del lavoratore autonomo quando questi:

- ◆ sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia inserito quindi in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità e interesse;
- ◆ impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività svolta anche in assenza di organizzazione oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

È sicuramente privo di autonoma organizzazione e di conseguenza esentato dalla dichiarazione IRAP e dal relativo versamento dell'imposta il professionista che lavora da solo senza dipendenti e con una dotazione di beni strumentali minima per l'esercizio della propria attività (ad esempio il medico di base, il collaboratore che si reca verso strutture di terzi, etc).

a) Responsabilità della struttura in capo al professionista

È necessario che il professionista sia sotto qualsiasi forma il responsabile della struttura in cui opera e non sia inserito in una struttura riferibile all'altrui responsabilità: l'IRAP non è dovuta se si svolge l'attività professionale all'interno di strutture organizzate da altri, titolari dello studio (ad esempio, il medico specialistico che svolge la sua attività all'interno di poliambulatori da altri organizzati).

Sulla base di tale direttiva della Corte di cassazione si potrebbe quindi dover scindere i compensi che necessitano per la loro produzione dell'autonoma organizzazione (assoggettati all'IRAP) da quelli che invece possono derivare dalle sole capacità professionali del singolo (esclusi dall'IRAP).

b) Impiego di beni strumentali o di lavoro altrui in modo non occasionale

È da ritenere che l'affidamento a terzi, in modo non occasionale, di incombenze tipiche dell'attività artistica o professionale, normalmente svolte all'interno dello studio, deve essere valutata ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione.

Non rileva la prestazione di terzi per attività estranee a quelle professionali o artistiche e non rileva altresì lo svolgimento del tirocinio, in quanto lo stesso è in funzione della formazione del tirocinante.

Ad esempio, il medico di base per esercitare la sua attività, deve aprire un ambulatorio in una località assegnatagli, non può superare un numero massimo di assistiti, è tenuto ad osservare orari di apertura al pubblico, deve comunicare preventivamente il periodo di ferie, il trattamento economico è prestabilito, può operare senza l'ausilio di collaboratori o dipendenti: tutti fattori che tendono ad escludere un'autonoma organizzazione.

In mancanza di parametri normativi si pone il problema di individuare concreti criteri per l'individuazione della rilevanza della disponibilità dei beni strumentali nella produzione del reddito di lavoro autonomo.

La Corte di cassazione, a tal proposito ha più volte rilevato che sussiste autonoma organizzazione quando il professionista dispone di uno studio attrezzato.

Ai fini dell'individuazione dell'autonoma organizzazione rileva la disponibilità dei beni strumentali e non la proprietà e si ritiene che i beni strumentali rilevino anche quando il loro costo sia stato già interamente dedotto.

Afferma ancora la Corte di cassazione che l'indagine sull'esistenza di tale qualcosa in più (autonoma organizzazione in grado di produrre ulteriore reddito che è la base imponibile dell'imposta IRAP) costituisce un accertamento di fatto che il giudice di merito deve compiere **caso per caso**.

STUDIO ASSOCIATO, SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI E IRAP

Per la Corte di cassazione è da presumere che l'associazione sia dotata di strutture e mezzi (beni strumentali e personale) e si deve ritenere che lo scopo dell'esercizio associato di una professione intellettuale sia anche quello di avvalersi della reciproca collaborazione e competenza o della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze con l'effetto di configurare quell'autonoma organizzazione idonea a far presumere che il reddito non sia

prodotto esclusivamente dall'attività dei professionisti componenti lo studio ma che l'organizzazione medesima sia costituita per potenziare la produzione di ricchezza a vantaggio degli associati (Cass. n. 13570 del 11.06.2007).

Sempre la Cassazione precisa che sono assoggettati ad IRAP gli studi associati quando l'esercizio in comune dell'attività professionale sfoci in un potenziamento del reddito prodotto e che quindi il reddito stesso non sia la semplice somma dei redditi prodotti dai singoli associati (Cass. n. 2715 del 5.02.2008).

BASE IMPONIBILE

La Base imponibile IRAP è costituita dal valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione: è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti all'attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali ed immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente.

I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini delle dichiarazioni dei redditi.

Il valore lordo della produzione così ottenuto è poi da diminuire della deduzione forfetaria (in base ai componenti positivi dichiarati ai fini IRAP) e della deduzione per costi dei dipendenti (deduzione da calcolare per l'impiego di dipendenti, a tempo indeterminato o apprendisti, o per l'incremento occupazionale).

L'aliquota ordinaria da applicare è del 3,9 % per l'anno d'imposta 2013. Nel 2014 l'aliquota è stata abbassata al 3,5% (gli acconti per il 2014, calcolati in base al reddito del 2013, saranno però calcolati e versati con aliquota del 3,75 %).

Il disegno di legge di stabilità 2015, in corso di approvazione, sta abrogando tale disposizione e riportando l'aliquota ordinaria del 2014 (e per gli anni a venire) al 3,9%.

Tale aliquota può esser variata su base regionale in caso di mancata copertura da parte delle singole regioni dei costi del Servizio sanitario nazionale.

Volendo semplificare, si potrebbe affermare che sono indeducibili ai fini IRAP i seguenti costi:

- ◆ costo dipendenti;
- ◆ costo collaborazioni continuative e/o occasionali;
- ◆ oneri finanziari;
- ◆ ogni altro costo indeducibile (anche nella misura prevista) ai fini IRPEF.
- ◆ Mentre non sono tassabili:
- ◆ proventi finanziari;
- ◆ ogni altro ricavo non tassabile (anche nella misura prevista) ai fini IRPEF.

La **deduzione forfetaria** si calcola in base ai componenti positivi come dalla seguente tabella:

Base imponibile	Deduzione
Fino a 180.759,91	10.500,00
Oltre 180.759,91 e fino a 180.839,91	7.875,00
Oltre 180.839,91 e fino a 180.919,91	5.250,00
Oltre 180.919,91 e fino a 180.999,91	2.625,00

Esempio: se ho una base imponibile pari a 180.950 € la mia deduzione IRAP sarà di € 2.625; se ho componenti positivi pari a 200.000 € non ho diritto ad alcuna deduzione forfetaria.

Dal 2014 aumenta infine la **deduzione per il costo dei dipendenti** che risulta ora così articolata:

1. la deduzione dei contributi assicurativi per assicurazioni obbligatorie contro infortuni;
2. la deduzione forfetaria di 7.500 (o 15.000 nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia) per ciascun dipendente assunto a tempo indeterminato; tali importi sono stati incrementati, rispettivamente, a 13.500 (o 21.000

nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia) per i lavoratori di sesso femminile non ch  quelli di et  inferiore ai 35 anni;

3. la deduzione dei contributi previdenziali ed assistenziali a carico del datore di lavoro relativa ai dipendenti assunti a tempo indeterminato;
4. la deduzione della spesa relativa agli apprendisti, ai disabili ed al personale impiegato con contratto di formazione e lavoro e per addetti alla ricerca e sviluppo;
5. la deduzione di 1.850   per ogni dipendente assunto (si pu  godere per un massimo di 5 dipendenti ma solo se il valore della produzione non supera i 400.000  !).

Per determinare la deduzione per il costo dei dipendenti usufruibile bisogna tenere conto del fatto che le deduzioni indicate ai punti 2 e 3 sono alternative rispetto a quelle indicate ai punti 4 e 5 **per ogni dipendente**.

Il DL stabilit  2015 sta modificando ulteriormente le deduzioni IRAP da applicare dal 2015 relative al personale dipendente e, qualora vengano confermate le modifiche annunciate, il costo del lavoro sar  pienamente deducibile ai fini IRAP solo qualora i dipendenti siano assunti a tempo indeterminato

Infine il D.L. 201/2011 ha stabilito che dal reddito complessivo ai fini IRPEF   deducibile:

- ◆ il 10% dell'IRAP dovuta, calcolata forfetariamente come IRAP dovuta sugli interessi passivi ed oneri assimilati;
- ◆ il 100% dell'IRAP dovuta (e pagata) relativa alla spesa per il personale dipendente ed assimilato al netto delle (relative) deduzioni forfetarie.

MODALIT  DI PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI IRAP

La dichiarazione IRAP viene inviata direttamente all'Agenzia delle Entrate ed il Ministero provvede ad indirizzarla alla regione di competenza.

In mancanza di normativa, i professionisti che ritengono la propria attivit  non sia assoggettabile all'imposta IRAP nella compilazione del Modello Unico possono scegliere 3 strade:

- 1) presentare la dichiarazione IRAP, versare l'imposta e poi chiederne il rimborso;

- 2) omettere di presentare la dichiarazione IRAP;
- 3) presentare la dichiarazione IRAP omettendo il versamento.

1. Presentando la dichiarazione IRAP e versando la relativa imposta si evitano sanzioni ma si deve versare l'imposta e poi si ha sia l'onere di chiedere il rimborso dell'imposta con possibile ricorso avverso al silenzio diniego dell'Agenzia delle Entrate, sia l'onere di dimostrare la mancanza della causa che giustifichi il prelievo.

2. La mancata presentazione sembra la strada scelta dall'Agenzia delle Entrate: è stato, infatti, eliminato il blocco informatico che costringeva ad allegare il quadro IQ (IRAP) alla dichiarazione Unico in caso fosse compilato il quadro RE (redditi da lavoro autonomo).

In questo senso l'amministrazione ha sostenuto che il professionista che ritiene certa la mancanza del presupposto oggettivo di imponibilità nei suoi confronti può non compilare il quadro IRAP: la mancata compilazione, infatti, non incide sulla correttezza dell'invio telematico del Mod. Unico, né preclude l'attività di controllo da parte dei competenti Uffici delle Entrate (On. Molgora, *question time* n. 5-00072 del 04.06.2008); sarà l'Ufficio a dover dimostrare, con atto di accertamento, la sussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'IRAP.

Si ricorda che, dove il contribuente soccomba in giudizio, saranno applicate le sanzioni per omessa dichiarazione: da 120% a 240% dell'imposta dovuta.

3. Nel caso in cui si presenti la dichiarazione IRAP e si ometta poi il versamento, il professionista sarà raggiunto da provvedimento di iscrizione a ruolo a titolo definitivo per omesso versamento (cartella esattoriale). Spetterà al contribuente contestare la fondatezza della pretesa impugnando la cartella di pagamento.

Si ritiene quindi che la strada migliore, in caso il professionista ritenga la sua attività non assoggettabile all'imposta IRAP per mancanza di presupposti oggettivi (autonoma organizzazione), sia quella dell'omettere di presentare la dichiarazione IRAP: in tal modo sarà l'Ufficio che dovrà accertare i presupposti per assoggettare l'attività all'imposta (e non il contribuente) ed inoltre si evita l'esborso per il versamento dell'imposta che si ritiene non dovuta.

RIMBORSI E RICORSO

Nel caso in cui il professionista ritenga di esercitare la propria attività senza una struttura organizzata e abbia comunque presentato il modello IRAP e versato la relativa imposta, può inoltrare al competente Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate entro 48 mesi dal versamento dell'imposta un'istanza di rimborso (più avanti si trova il fac-simile), allegando le ricevute dei versamenti effettuati.

Attenzione che il termine di 48 mesi inizia a decorrere dalla data di versamento del 1° acconto IRAP in quanto già in tale momento l'imposta versata era non dovuta. Il contribuente potrà poi agire contro l'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate proponendo ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale territorialmente competente.

Il ricorso va presentat:

- ◆ dopo 90 giorni dalla presentazione della domanda di rimborso senza che l'Agenzia delle Entrate abbia risposto (silenzio-diniego dell'Ufficio);
- ◆ entro 60 giorni dall'eventuale notifica del rigetto della domanda di rimborso da parte dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Si sottolinea che la deduzione secondo cui l'imposta non è dovuta per carenza del requisito di autonoma organizzazione deve essere contenuta nel ricorso di primo grado e non può essere introdotta in giudizio successivamente.

CONCLUSIONI

Questa imposta rimane in gran parte incomprensibile ai contribuenti perché colpisce il reddito e viene calcolata sul costo del lavoro e sugli oneri finanziari e per lo più diventa anche indeducibile pertanto si va anche a pagare IRPEF su un valore di fatto inesistente.

Cosa ancora più incomprensibile mancano precise norme che individuino l'autonoma organizzazione del lavoratore autonomo che si auspica vengano definite nella prossima Delega Fiscale, le linee direttive della Corte di Cassazione all'Agenzia delle Entrate sono di

accertare caso per caso l'esistenza o meno dell'autonoma organizzazione in sede di contraddittorio avverso al ricorso presentato dal contribuente.

Sulla scorta delle linee guida fornite dalla Corte di cassazione l'Agenzia delle Entrate fonderà la propria linea difensiva cercando, **caso per caso**, di dimostrare fattori organizzativi utilizzati nell'esercizio dell'attività che confermino che vi è un'autonoma organizzazione e conseguentemente l'assoggettamento ad IRAP del reddito prodotto (circ. 45/e del 13.06.2008). Si auspica che il legislatore ponga fine al contenzioso ed elimini qualsiasi dubbio.

Alleghiamo per completezza il fac-simile di una domanda di rimborso IRAP:

Fac-simile di istanza di rimborso IRAP

(Approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti)

Istanza di rimborso versamenti diretti

Art. 38, D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973

Alla Agenzia delle Entrate

Ufficio territoriale di

Via n.....

Cap.....Città.....

Raccomandata A.R.

Il sottoscrittonato a
..... ildomiciliato in
.....vian°.....numero di codice fiscale
..... esercente l'attività professionale di
....., con studio in via
..... n°... iscritto all'Albo dei di
..... al n°

PREMESSO CHE

A – ha versato le seguenti somme:

1) che in data provvedeva al versamento, a titolo di primo acconto I.R.A.P. per l'anno, della somma di €.....

2) che in data provvedeva al versamento, a titolo di secondo acconto I.R.A.P. per l'anno, della somma di €.....

3) che in data provvedeva al versamento, a titolo di saldo I.R.A.P. per l'anno, della somma di €..... per un totale relativo al periodo d'imposta pari a €

B- L'attività esercitata risulta priva di autonoma organizzazione produttiva per (mancanza-scarsa rilevanza di capitali e di lavoro altrui)

CONSIDERATO

1. tali somme sono state indebitamente versate, in quanto, come riconosciuto dalla stessa Corte Costituzionale con propria sentenza n. 156 del 21-05-2001, l'I.R.A.P. rappresenta un'imposta reale che si applica sul "valore aggiunto" prodotto da un'attività autonomamente organizzata così come previsto dall'art. 2 del D.Lgs. 446/1997;
2. con la su indicata sentenza la Corte Costituzionale ha precisato che "è evidente che nel caso di attività di svolta in assenza di elementi di organizzazione, il cui accertamento, in mancanza di 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 del D. Lgs. 446/1997 dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizio, con conseguente inapplicabilità della stessa".
3. Poiché a giudizio del sottoscritto ricorrono per la propria situazione le condizioni di illegittimità dell'IRAP, individuate dalla Corte Costituzionale,

CHIEDE

Nel rispetto di quanto stabilito dall'art. 38, c. 1, del D.P.R. 602/1973, così come richiamato dall'art. 25, c. 1, del D. Lgs. 446/1997, ai sensi del quale il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare istanza di rimborso entro 48 mesi dal versamento dell'imposta, allegando le ricevute dei versamenti effettuati in caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento, che codesto rispettabile Ufficio provveda all'immediato rimborso integrale delle imposte indebitamente versate, stante la totale insussistenza del presupposto impositivo di cui all'art. 2 del D.Lgs. 446/1997, oltre agli interessi maturati, ed al contempo

FA PRESENTE

Che in caso di silenzio di codesta spett. le Amministrazione protrato per 90 giorni proporrà ricorso giurisdizionale alla competente Commissione Tributaria Provinciale ai sensi degli artt. 19 e 21 del D.Lgs. 546/1992.

Allegati: fotocopie delle ricevute dei versamenti effettuati

fotocopie modello IRAP anno

Luogo, data.....

Firma