

**Professionisti senza autonoma organizzazione non sono
soggetti all'IRAP**
Cassazione , sez. tributaria, sentenza 05.11.2004 n° 21203

Per i piccoli professionisti l'IRAP è in contrasto con i principi costituzionali. Per l'esclusione da tale imposta necessita, quindi, l'insussistenza di struttura organizzativa, la mancanza di dipendenti o di collaboratori e la mancanza di capitali conseguiti a seguito di mutuo. Ciò soprattutto, quando a sostegno di tali argomentazioni sia prodotta la relativa necessaria documentazione.

Le prove documentali (in presenza di beni strumentali irrilevanti e di compensi occasionali a terzi) fanno escludere, nell'esercizio della professione, sia l'esistenza di una struttura organizzativa stabile, con lavoratori subordinati o con collaboratori parasubordinati, sia l'impiego di capitali provenienti da mutui esterni.

Non occorre la verifica della esistenza di una organizzazione, avente caratteri ulteriori rispetto alla abitudine ed autonomia dell'attività esercitata.

E' quanto ha stabilito la corte di Cassazione con la sentenza n. 21203 del 5 novembre 2004 che ha accolto le tesi difensive presentate dal contribuente (ingegnere libero professionista). Tale decisione, ha, peraltro, confermato le decisioni dei giudici sottostanti (commissione tributaria provinciale di Torino e commissione regionale del Piemonte), pure favorevoli al contribuente.

[\(Alla fine della sentenza, troverete nota ed approfondimento con istanza di rimborso\)](#)

CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

SENTENZA 5 novembre 2004, n. 21203

FATTO

L'Ing. G.C., nel 1998, versava il primo acconto Irap, pari a Lire 5.279.000 su un imponibile di Lire 124.574.000. Successivamente, in data 12 gennaio 2001, presentava istanza di rimborso di detta somma, diretta al Centro Servizio delle II.DD. di Torino, deducendo vari profili di illegittimità costituzionale del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'Irap.

Formatosi il silenzio-rifiuto, il contribuente proponeva opposizione, sia assumendo che le norme istitutive dell'Irap si ponevano in contrasto con i principi costituzionali enunciati dagli artt. 3, 23, 53 e 76 della Costituzione, sia comprovando documentalmente di esercitare la professione in assenza di una struttura organizzativa e di dipendenti o collaboratori e senza l'impiego di capitali avuti a mutuo. L'Ufficio controdeduceva.

La Commissione tributaria provinciale di Torino, con la sentenza n. 113/09/2001, accoglieva il ricorso, motivando che il tributo *de quo* era inoperante nei confronti di quei contribuenti, come l'attuale ricorrente, i quali non siano in alcun modo dotati di una autonoma organizzazione.

Avverso questa decisione l'Agenzia delle Entrate di Rivarolo proponeva gravame; in via pregiudiziale, eccepiva il vizio di ultrapetizione, rilevando che i primi giudici si erano pronunciati su elementi non dedotti nel ricorso originario, incentrato solo sulla illegittimità costituzionale delle norme di riferimento; nel merito, controdeduceva con argomentazioni tratte dall'ammontare dei compensi percepiti dal contribuente, dal valore dei beni strumentali e dalla corresponsione di compensi a terzi.

L'appellato resisteva, ribadendo le proprie tesi e richiamando un indirizzo giurisprudenziale favorevole.

La Commissione tributaria regionale, con la sentenza in epigrafe, rigettava l'appello. Veniva così motivato: l'impugnata decisione si era uniformata ai principi affermati dalla Corte Costituzionale; la questione di fatto era stata risolta in senso favorevole al contribuente alla stregua delle prove documentali che consentivano di escludere sia l'esistenza di una struttura organizzativa stabile, sia l'impiego di capitali; non era stato violato il principio sancito dall'art. 112 del codice di procedura civile poiché il ricorso introduttivo, nel denunciare l'illegittimità costituzionale delle norme di riferimento, si era fatto anche carico di postulare la concreta inapplicabilità del tributo, comprovando la reale consistenza dei mezzi di cui il professionista si serviva abitualmente nell'esercizio della sua attività di ingegnere.

Per la cassazione di questa decisione l'Amministrazione Finanziaria ha proposto ricorso, notificato il 12 maggio 2003, con l'articolazione di tre mezzi.

Il contribuente non si è costituito.

DIRITTO

1. Con il primo motivo è stata eccepita la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 del codice di procedura civile, in relazione all'art. 360, n. 4, del codice di procedura civile, rilevandosi che la Commissione tributaria regionale aveva rigettato l'appello, confermando la decisione della Commissione tributaria provinciale in ordine all'accoglimento dell'istanza di rimborso, sulla scorta di un motivo mai dedotto dal contribuente. Si specifica, in particolare, che questi aveva svolto solo rilievi circa l'incostituzionalità della disciplina dell'Irap, senza alcuna deduzione relativa all'assenza di una autonoma organizzazione quale ragione della non debenza dell'imposta.

Con il secondo mezzo è stata dedotta l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, ai sensi dell'art. 360, n. 5, del codice di procedura civile. Si assume, in modo specifico, che, a fronte dei particolari rilievi svolti in atto di appello in ordine agli elementi della struttura organizzativa (valore dei beni strumentali, corresponsione di compensi a due soggetti), la Commissione di secondo grado si era limitata ad affermazioni apodittiche, senza una qualsivoglia motivazione.

Con la terza doglianza è stata censurata la violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 3 D.Lgs. n. 446/1997, in relazione all'art. 360, n. 3, del codice di procedura civile. Viene, particolarmente, evidenziato che il senso letterale della normativa era tale da escludere la necessità della verifica dell'esistenza di una organizzazione, che abbia caratteristiche ulteriori rispetto a quelle della abitualità e della autonomia dell'attività esercitata.

2. Il ricorso va disatteso.

La prima doglianza - con cui si censura l'accoglimento di un motivo mai dedotto dal contribuente - è destituita di fondamento.

In sede di gravame l'Ing. C. ribadiva le tesi prospettate con il ricorso introduttivo del giudizio. Orbene, le tesi difensive erano due: la prima concerneva i denunciati contrasti della disciplina istitutiva dell'Irap con molteplici principi costituzionali; la seconda atteneva all'asserita insussistenza di struttura organizzativa, alla mancanza di dipendenti o collaboratori ed alla mancanza di capitali conseguiti a seguito di mutuo. Ed, a sostegno di queste argomentazioni, venivano richiamate le risultanze della documentazione prodotta.

La violazione dell'art. 112 del codice di procedura civile era stata dedotta anche in secondo grado e la Commissione regionale l'aveva puntualmente disattesa, sottolineando che il contribuente si era fatto carico - oltre ad eccepire l'incostituzionalità anzidetta - di postulare anche la concreta inapplicabilità del tributo, comprovando la reale consistenza dei mezzi di cui si serviva abitualmente nell'esercizio dell'attività professionale di ingegnere.

3. Infondato è anche il vizio motivazionale, dedotto con il secondo mezzo.

I giudici di secondo grado non si sono affatto limitati ad enunciare affermazioni apodittiche.

In realtà, nell'impugnata decisione, attraverso una compiuta analisi della sentenza della Corte Costituzionale ed una analitica rassegna della giurisprudenza di merito, si delineavano i principi applicativi della disciplina normativa dell'Irap.

Quindi, si recuperava a piena validità la decisione di primo grado, non richiamandola semplicemente per relationem, bensì espressamente rivalutandone l'iter argomentativo. Si sottolineava, in particolare, che la soluzione favorevole si radicava *"alla stregua delle prove documentali che, in presenza di beni strumentali e di occasionali compensi a terzi, escludevano, nell'esercizio della professione del contribuente, sia l'esistenza di una struttura organizzativa stabile, con lavoratori subordinati o con collaboratori parasubordinati, sia l'impiego di capitali provenienti da mutui esterni"*.

4. Va disatteso, infine, il terzo motivo di ricorso, con cui si censura la violazione ed errata applicazione delle norme fondamentali: gli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 446/1997, nel senso che non era necessaria la verifica della esistenza di una organizzazione, avente caratteri ulteriori rispetto alla abitualità ed autonomia dell'attività esercitata.

Trattasi, all'evidenza, dell'inammissibile introduzione di una questione di fatto, che i giudici di secondo grado hanno analiticamente delibato e congruamente motivato come si evince dalla disamina dei due mezzi, innanzi svolta.

5. In definitiva, per le svolte argomentazioni, il ricorso deve essere respinto.

Nessuna pronuncia va adottata in ordine alle spese, non avendo il contribuente svolto alcuna attività difensiva nella presente fase.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

**ISTANZA DI RIMBORSO IRAP PER I PROFESSIONISTI A SEGUITO DELLA PRIMA
DECISIONE FAVOREVOLE AI DELLA CASSAZIONE NEI CONFRONTI DEI
CONTRIBUENTI**

ISTANZA DI RIMBORSO IRAP PER INCOMPATIBILITÀ CON LA VI DIRETTIVA CEE

[Vincenzo D'Andò](#)

(Commercialista e Revisore contabile in Palermo)

Per i piccoli professionisti l'IRAP è in contrasto con i principi costituzionali. Per l'esclusione da tale imposta necessita, quindi, l'insussistenza di struttura organizzativa, la mancanza di dipendenti o di collaboratori e la mancanza di capitali conseguiti a seguito di mutuo. Ciò soprattutto, quando a sostegno di tali argomentazioni sia prodotta la relativa necessaria documentazione.

Le prove documentali (in presenza di beni strumentali irrilevanti e di compensi occasionali a terzi) fanno escludere, nell'esercizio della professione, sia l'esistenza di una struttura organizzativa stabile, con lavoratori subordinati o con collaboratori parasubordinati, sia l'impiego di capitali provenienti da mutui esterni.

Non occorre la verifica della esistenza di una organizzazione, avente caratteri ulteriori rispetto alla abitualità ed autonomia dell'attività esercitata.

E' quanto ha stabilito la [corte di Cassazione con la sentenza n. 21203 del 5 novembre 2004](#) che ha accolto le tesi difensive presentate dal contribuente (ingegnere libero professionista). Tale decisione, ha, peraltro, confermato le decisioni dei giudici sottostanti (commissione tributaria provinciale di Torino e commissione regionale del Piemonte), pure favorevoli al contribuente.

Si tratta, comunque, della prima sentenza della Suprema Corte sull'esclusione dei piccoli studi professionali, infatti, per la prima volta la Corte di cassazione ha affrontato il "caso Irap".

Di fatto, con tale sentenza, depositata il 5 novembre 2004, i giudici supremi confermano e "approvano" la giurisprudenza di merito che si è formata finora attraverso una casistica spesso favorevole ai contribuenti.

Per cui, tutti i piccoli professionisti che hanno adibito a studio una stanza della propria abitazione o si appoggiano presso la struttura di terzi non sono tenuti a pagare l'IRAP.

Adesso si fa critica la posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate.

Istanza di rimborso Irap per incompatibilità con la VI direttiva CEE

Nel frattempo, il 16 novembre 2004 si è tenuta la prima udienza presso la Corte di giustizia europea in merito alla compatibilità della disciplina dell'Irap con la normativa comunitaria.

La causa in oggetto è la C-475/03 ed è incentrata sull'ipotesi che l'IRAP violi l'art. 33 della VI Direttiva Iva n. 77/388 CEE, che vieta agli Stati membri di introdurre qualsiasi imposta, diritto e tassa che abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari.

A sollevare la questione presso la Corte di Lussemburgo è stata la Commissione Tributaria Provinciale di Cremona sulla base di un ricorso presentato nel 2001. Il Servizio giuridico della Commissione europea ha predisposto una memoria depositata presso la Corte, nella quale ha rilevato e condiviso le cause di incompatibilità dell'Irap con la normativa comunitaria, nel senso che l'art. 33 della VI direttiva Iva è in contrasto con l'introduzione e il mantenimento di un'imposta con le caratteristiche dell'Irap italiana. Detto giudizio non è vincolante per la Corte di Lussemburgo ma rappresenta comunque un orientamento significativo in quanto coerente con la precedente giurisprudenza.

Per cui alla luce di ciò, tutti i soggetti (imprese, società, professionisti, enti, eccetera) di qualsiasi dimensione (piccoli, medi, grandi) possono chiedere, adesso, il rimborso dell'Irap.

ISTANZA DI RIMBORSO I.R.A.P. (valida per tutti i contribuenti: Aziende, società, enti, professionisti)

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

(da spedire ai due destinatari)

All' Agenzia delle Entrate

Ufficio di.....

Via.....

Cap..... Città.....

Alla Regione _____

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 adi..... al n°.....]

Numero Partita Iva

PREMESSO

- Che la competenza a ricevere la presente istanza è dell'Agenzia delle Entrate a norma dell'art. 25 D.Lgs. 446/97, come interpretato con nota dell'Agenzia stessa del 17 giugno 2004 (prot. 2004/59871);

(ovvero in alternativa, che la competenza a ricevere la presente istanza è della Regione a norma dell'art. 24 D.Lgs. 446/97, attuato con Legge regionale n.);

- che in dataprovvedeva al versamento, a titolo di primo acconto I.R.A.P. per l'anno, della somma di €.....

- che in dataprovvedeva al versamento, a titolo di secondo acconto I.R.A.P. per l'anno, della somma di €.....

- che in dataprovvedeva 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 deldi €..... [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 l'Irap, si applica sul valore aggiunto globale della produzione determinato sulla base della differenza tra ricavi ed acquisti;

che l'ambito di applicazione dell'Irap consiste nelle cessioni di beni e le prestazioni di servizi

nell'esercizio di impresa, arti o professioni;

- che l'Irap è una imposta applicata in misura proporzionale sulla base imponibile;

- che le caratteristiche strutturali dell'Irap, pur non essendo coincidenti, presentano delle marcate similarità con quelle tipiche dell'Iva quanto a generalità, ai requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti ed alla proporzionalità dell'aliquota;

- **che l'art. 33 della VI direttiva IVA 77/388 CEE del 17 maggio 1977, vieta** agli stati membri di introdurre qualsiasi imposta, diritto e tassa che abbia carattere di imposta sulla cifra d'affari;

- che il D.lgs n.466/1997 istitutivo dell'Irap si configura in palese contrasto con quanto prescritto dalla normativa comunitaria dell'art. 33 della VI Direttiva 77/388 CEE

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,.....

(Firma)

.....

Si allega:

1) copie ricevute versamenti

Appare opportuno, per i contribuenti interessati a recuperare l'imposta versata, presentare istanza di rimborso, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

E' stato rilevato, infatti, per i contribuenti che avessero già presentato istanze di rimborso che potrebbero essere ritenute valide solo quelle che contengano tra i motivi l'incompatibilità dell'Irap

con la VI direttiva Iva (si veda, a tal fine, lo schema allegato sopra). In altri sostanza, tutte le istanze di rimborso presentate in passato dai contribuenti non sarebbero valide giacché non motivate dalle ragioni eventualmente accolte dalla Corte di giustizia.

Inoltre, la Fondazione Luca Pacioli ha precisato che istanza di rimborso notificata all'ente non competente impedisce il ricorso alla Commissione tributaria trascorso il termine di 90 giorni.

Pertanto, il rimborso dell'Irap, per l'incerta natura del tributo, può essere di competenza della Regione oppure dell'Agenzia delle entrate, al verificarsi di determinate condizioni.

A tal proposito la Fondazione consiglia la spedizione del ricorso sia all'Agenzia delle Entrate di competenza (in ragione del domicilio fiscale) sia alla regione di appartenenza.

Infine, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. N. 602/1973, l'istanza di rimborso deve essere presentata entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data di versamento del tributo stesso, per cui si ritiene che possano essere richiesti gli importi pagati dal 2000.

ISTANZA DI RIMBORSO I.R.A.P. (solo per i piccoli professionisti)

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

(da spedire ai due destinatari)

Agenzia delle Entrate

Ufficio di.....

Via.....

Cap.....Città.....

Regione _____

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 adi..... al n°.....]

Numero Partita Iva

PREMESSO

- Che la competenza a ricevere la presente istanza è dell’Agenzia delle Entrate a norma dell’art. 25 D.Lgs. 446/97, come interpretato con nota dell’Agenzia stessa del 17 giugno 2004 (prot. 2004/59871);

(ovvero in alternativa, che la competenza a ricevere la presente istanza è della Regione a norma dell’art. 24 D.Lgs. 446/97, attuato con Legge regionale n.);

- che in dataprovvedeva al versamento, a titolo di primo acconto I.R.A.P. per l’anno, della somma di €.....

- che in dataprovvedeva al versamento, a titolo di secondo acconto I.R.A.P. per l’anno, della somma di €.....

- che in dataprovvedeva 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 deldi €.....

[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 presupposto 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, sicché risulta non configurabile, nel caso di specie, una attività autonomamente organizzata [indicare gli elementi a riprova... ad esempio, la esiguità dei 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,.....

Firma

.....

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]