
Il piccolo contribuente non paga l'IRAP

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 2 Maggio 2012

è arrivato il momento delle dichiarazioni dei redditi! ecco una rassegna ragionata delle diverse casistiche relative alla possibilità di non calcolare e pagare l'IRAP per i piccoli contribuenti sprovvisti di autonoma organizzazione

ATTIVITA' AUSILIARIE – 2195 c.c.

E' notorio che tra il "territorio" dell'impresa e quello del lavoro autonomo è configurabile un'area grigia rappresentata dallo svolgimento delle attività ausiliarie di cui all'art. 2195 c.c..

Tali attività, pur essendo ai fini delle imposte sul reddito considerate produttive di reddito d'impresa, possono essere svolte dal soggetto senza autonoma organizzazione (Corte Cassazione sentenze S.U. n. 12108 e n. 12111 del 2009)

Tale ultimo orientamento del giudice di legittimità è stato recepito con circolare n. 28 del 2010.

È, quindi, superata la posizione espressa nella circolare 45 del 2008(1) secondo cui, per tali soggetti, l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa.

Il principio statuito nelle citate sentenze del 2009 è applicabile a tutte le attività ausiliarie di cui all'art. 2195 c.c. (v. circolare n. 28 del 2010; ordinanza 10 dicembre 2010, n. 25040)

Sono imprese ausiliarie: *“quelle che, prive di intrinseca autonomia funzionale, hanno come scopo tipico l'oggettiva agevolazione di altre attività, sicché l'impresa esercente l'attività,ausiliaria, a differenza di quella produttrice di servizi..., seda un lato deve avere una propria struttura organizzativa ed operativa ben distinta da quella delle imprese ausiliate,dall'altro deve svolgere una funzione accessoria,complementare e strumentale rispetto all'attività, tipica di altre imprese talché, ove venisse separata da queste, nonavrebbe alcuna possibilità di utile applicazione”* (Corte di cassazione, sentenza 28 maggio 2003, n. 8485).

Possono essere considerate, in particolare, attività ausiliarie quelle svolte da: agente di commercio (art. 1 c. 1 legge 204 del 1985), rappresentante di commercio, agente di assicurazioni (art. 1753 c.c.), broker assicurativo (art. 106 d.lgs. 209

del 2005), promotore finanziario (art. 31 c. 2 d.lgs. 58 del 1998), procacciatore d'affari (rapporto di collaborazione atipico, non regolato da norme di legge), mediatore (art. 1754 c.c.) e vi rientra anche l'agente immobiliare.

L'esclusione da IRAP, in assenza di autonoma organizzazione, è stata espressamente estesa dalla suprema Corte di Cassazione a: agenti di assicurazione (6 dicembre 2011, n. 26158; 5 aprile 2011, n. 10851; 4 agosto 2010, n. 18149), rappresentanti di commercio (12 gennaio 2012, n. 251), procacciatori (16 aprile 2010, n. 9185 e 9187; 11 febbraio 2010, n. 3236), broker assicurativi (ordinanza 14 luglio 2011, n. 15586), mediatori (sentenza 17 marzo 2010, n. 6429), consulente aziendale (sentenza n.4490 del 21/03/2012)

PICCOLI IMPRENDITORI – art. 2083 c.c.

In alcune pronunce, la Corte di Cassazione ha esteso i principi già espressi in relazione ai professionisti ed agli ausiliari anche ad alcune figure di piccoli imprenditori (coltivatore diretto, tassista, artigiano).

Secondo il fisco il contenzioso deve essere coltivato sostenendo in ogni caso l'assoggettabilità ad IRAP data la natura imprenditoriale dell'attività svolta e, in subordine, la sussistenza degli elementi costitutivi dell'autonoma organizzazione.

Autonoma organizzazione

Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente:

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

L'esercizio della libera professione deve essere escluso dall'applicazione dell'imposta qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata, e detto requisito ricorre quando il contribuente:

a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non risulti, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;

b) impieghi beni strumentali eccedenti - secondo l'*id quod plerumque accidit* - il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Costituisce onere del contribuente, che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza delle predette condizioni».

La presenza di personale dipendente è sempre rilevante in positivo ai fini dell'autonoma organizzazione, anche se questo presta lavoro a tempo parziale (Cass. 3 novembre 2011, n. 22873; 2 febbraio 2011, n.2530; 4 gennaio 2011, n. 158; 23 giugno 2009, n.14693; 6 aprile 2009, n. 8265).E' altresì rilevante in positivo la circostanza che il contribuente si avvalga di lavoro altrui non necessariamente prestato come lavoro dipendente.(Cassazione, ordinanza 28 dicembre 2011, 29128; sentenze 16 aprile 2007, n. 8971; 2 aprile 2007, n. 8166; 16 febbraio 2007, n. 3680).

Le collaborazioni coordinate e continuative ai fini dell'a.o. sono equiparate al lavorodipendente. L'utilizzo di personale dipendente o di CO.CO.CO non fa autonomaorganizzazione quando abbia carattereoccasionale (Cassazione, ordinanza 15 novembre 2011, n. 23906).Ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione rileva anche la presenza di compensi a terzi direttamente afferenti allo svolgimento dell'attivitàprofessionale tipica (Quadro RE della dichiarazione). L'importo dei compensi corrisposti a terzi può rendere verosimile l'impiego dipersonale in prestazioni rilevanti nell'ambito dell'attività (Cassazione, ordinanze 4 novembre 2011, n. 23002; 30 maggio 2011, n. 11934; 15 aprile 2011, n. 8695; 21maggio 2010, n. 12561).

Sussiste autonoma organizzazione in caso di: utilizzo non occasionale di lavoro altrui, sotto qualsiasi forma;lavoro dipendente (anche part-time); collaborazioni (co.co.co. e co.co.pro); associazione in partecipazione con apporto di lavoro; erogazione di compensi a terzi afferenti l'attività professionale dell'erogante. Rileva ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione la disponibilità di beni strumentali che, secondo la comune esperienza, siano eccedenti il minimo indispensabile per lo svolgimento della specifica attività.

Restano esclusi dal raggio di azione dell'IRAP solo i fattori di produzione trascurabili e marginali che - secondo il comune sentire - appaiono incapaci di fornire un'effettivo "quid pluris" al lavoratore autonomo (i.e. libri, cellulare - fax, mezzo personale di trasporto, computer, abitazione - studio ed in generale beni strumentali di modesto valore) (cfr. Cassazione n. 18832 del 2009).

La disponibilità di beni strumentali rileva ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione anche qualora glistessi non vengano acquisiti direttamente,ma siano forniti da terzi a qualunque titolo (i.e. professionista che si avvale di una

società di servizi; ausiliario del commercio che utilizza la struttura dell'impresa committente).

Ciò che rileva è l'utilizzo effettivo di una organizzazione autonoma, restando indifferente il mezzo giuridico col quale quest'ultima è attuata.

Rileva, ad esempio, anche l'organizzazione riferibile ad una società di servizi, utilizzata tramite un contratto di outsourcing che impegna le parti a collaborare affinché la clientela percepisca la attività come organizzazione unitaria fornitrice di più servizi (Cassazione 25 maggio 2009, n. 12078). Non depone per l'autonoma organizzazione: la disponibilità di beni che in linea generale non eccedono il minimo indispensabile per lo svolgimento di una attività professionale (i.e. telefono cellulare e fisso, fax, mezzo di trasporto, computer, libri e altri beni di modesto valore - Cassazione n. 18832 del 2009). La presenza di un modesto studio, anche dall'abitazione, costituisce un bene strumentale non eccedente il minimo.

Tuttavia, la elevata dimensione dell'immobile può essere indicativa di autonoma organizzazione. La ricognizione deve essere effettuata caso per caso, valutando se lo studio in relazione all'attività svolta - tenendo conto della ubicazione e dimensioni - possa essere considerato bene strumentale minimale (Cassazione 16 novembre 2010, n. 23155).

Onere sempre a carico del contribuente

Resta inteso che l'onere di provare l'assenza delle predette condizioni è in capo al contribuente che chiede il rimborso dell'imposta (Cass., Sez. tributaria, ord. n. 23761/2010). Da sottolineare che costituisce onere del contribuente, che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta o versata in eccesso, dare la prova della sussistenza del vantato diritto. Nei contenziosi concernenti l'impugnazione del diniego espresso o tacito di rimborso dell'IRAP trovano applicazione le regole generali concernenti l'onere della prova nelle liti sui rimborsi. Spetta, quindi, al contribuente - che in tale fattispecie riveste il ruolo di attore in senso sostanziale (Cass. 4.5.2004, n. 8439) - fornire la prova dei fatti costitutivi della sua pretesa. Con particolare riferimento all'IRAP, costituisce onere del contribuente, che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, dare la prova della mancanza dell'autonoma organizzazione (Cassazione ordinanze 15 novembre 2011, n. 23906; 7 novembre 2011, n. 23127; 3 novembre 2011, n. 22773; 19 luglio 2011, n. 15803; sentenze n. 21122 e 21123 del 2010; n. 12108-12111 del 2009; n. 5012 del 2007; n. 3672-3676 del 2007). Il contribuente ha l'onere di descrivere l'organizzazione dell'attività e di provare l'assenza dei presupposti per l'assoggettamento all'imposta, sulla base delle risultanze delle scritture contabili che è tenuto ad esibire anche per valutarne la coerenza con la dichiarazione presentata (Cassazione, sentenze n. 3672-3676 del 2007).

Sindacato

La decisione del giudice di merito, se congruamente motivata, è insindacabile dai giudici di legittimità (ordinanza n. 2548/2012 del 21 febbraio dalla Cassazione).

E' stato affermato che per i lavoratori autonomi deve essere verificata, caso per caso, la sussistenza in concreto dell'autonoma organizzazione. Tale verifica, in assenza di specifiche disposizioni, costituisce questione di mero fatto. Secondo giurisprudenza consolidata della Corte di Cassazione, l'accertamento del requisito dell'autonoma organizzazione è giudizio di mero fatto, che spetta al giudice di merito, e non è sindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato (ex multis, Cassazione, ord. n. 23906 del 2011).

Nota

1) Secondo la Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 13/06/2008, n. 45/E: *“Per tutte le attività d'impresa, il requisito dell'autonoma organizzazione è intrinseco alla natura stessa dell'attività svolta (articolo 2082 del Codice civile) e dunque sussiste sempre il presupposto impositivo. Gli agenti di commercio non possono essere assimilati ai lavoratori autonomi ai fini Irap, poiché i redditi derivanti dallo svolgimento dell'attività di agente o rappresentante di commercio, riferendosi a un'attività commerciale secondo la previsione dell'articolo 2195 cc, sono per questa sola circostanza qualificabili come redditi di impresa e pertanto il requisito dell'autonoma organizzazione è intrinseco alla natura stessa dell'attività svolta. I promotori finanziari, non possono essere annoverati nella categoria del lavoro autonomo, in quanto svolgono attività oggettivamente commerciale ovvero svolta da un imprenditore (attraverso un contratto di agenzia o di mandato con o senza rappresentanza) o sotto le dipendenze altrui (cfr. Cassazione 18135/2002). Gli uffici devono in giudizio eccepire la natura imprenditoriale dell'attività degli agenti di commercio e dei promotori finanziari non legati da un rapporto di lavoro dipendente e, di conseguenza, l'assoggettamento all'Irap”*. La circolare 45/E del 13 giugno 2008 sull'esclusione IRAP delle attività senza autonoma organizzazione è chiara in merito a determinate categorie di imprenditori e professionisti: gli agenti di commercio, i promotori finanziari, le associazioni tra professionisti pagano sempre l'imposta, l'unica via possibile per sperare in un riconoscimento dell'esenzione è il contenzioso tributario.

2 maggio 2012

Antonio Terlizzi

Cass. civ. Sez. V, Ord., 21-03-2012, n. 4490

Fatto - Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

La Corte:

ritenuto che, ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

"L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria, sezione 07, n. 96, depositata l'8 agosto 2006, che, accogliendo l'appello di C.M., consulente aziendale, gli ha riconosciuto il diritto al rimborso dell'IRAP versata per gli anni 1998, 1999, 2000 e 2001.

Il contribuente non ha svolto attività nella presente sede.

Il ricorso contiene due motivi, che rispondono ai requisiti prescritti dall'art. 366 bis c.p.c..

Con il primo motivo, denunciando violazione dell'art. 2195 c.c., e della normativa istitutiva dell'IRAP, l'amministrazione ricorrente assume che il contribuente, che esercita attività di fornitura di software e di consulenza informatica, sarebbe soggetto passivo dell'imposta, in quanto esercente attività d'impresa cui è connaturato il requisito dell'autonoma organizzazione, osservando come possa tale tesi trovare adeguato supporto nel principio enunciato da questa Corte in materia di assoggettamento ad IRAP degli agenti di commercio; con il secondo motivo, denuncia la nullità della sentenza per ultrapetizione, in quanto il giudice di merito, che sarebbe stato investito della debenza di imposte pagate a titolo di IRAP per gli anni 1999-2000-2001, ha accertato e dichiarato non dovute le imposte pagate anche per l'anno 1998: ciò in quanto l'indicazione di tale annualità nella sentenza impugnata compare sia sul frontespizio che nella narrativa in fatto che nel dispositivo, ripetendo l'indicazione presente sulla sentenza di primo grado, a sua volta mutuata da un refuso nel ricorso introduttivo del contribuente, ma non nell'atto di appello.

In ordine al primo motivo si osserva che questa Corte ha affermato, in sede di composizione del contrasto delineatosi in materia nella giurisprudenza di legittimità, che a norma del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, primo periodo, e art. 3, comma 1, lett. c), l'esercizio dell'attività di agente di commercio di cui alla L. 9 maggio 1985, n. 204, art. 1, è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non

autonomamente organizzata. Il requisito della "autonoma organizzazione", il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui; costituisce onere del contribuente, che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza delle predette condizioni (Cass. 26 maggio 2009, n. 12108).

Questa Corte ha inoltre chiarito che l'esercizio dell'attività di piccolo imprenditore è escluso dall'applicazione dell'IRAP soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata. Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Costituisce onere del contribuente, che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza delle predette condizioni (Cass. n. 21122 e n. 21123 del 2010, rese, rispettivamente, in relazione alle attività di coltivatore diretto e di tassista).

La ratio decidendi della sentenza impugnata appare conforme a tali principi; essa d'altra parte contiene un in equivoco accertamento di fatto in ordine all'insussistenza, nella specie, di autonoma organizzazione che non è oggetto di censura.

Quanto al secondo motivo, esso appare inammissibile non ottemperando al principio dell'autosufficienza: con esso non si da conto infatti in modo chiaro ed adeguato del contenuto degli atti, riportandone le parti significative, si da consentire di verificare la configurabilità del vizio denunciato, vizio che non è dato rilevare dall'esame della sentenza impugnata.

In conclusione, si ritiene che, ai sensi dell'art. 375 c.p.c., comma 1, e art. 380 bis c.p.c., il ricorso possa essere deciso in camera di consiglio in quanto manifestamente infondato";

che la relazione è stata comunicata al pubblico ministero e notificata agli avvocati delle parti costituite;

che non sono state depositate conclusioni scritte nè memorie;

considerato che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, condivide i motivi in fatto e in diritto esposti nella relazione e pertanto, ribaditi i principi di diritto sopra enunciati, il ricorso deve essere rigettato;

che non vi è luogo a provvedere sulle spese, considerato il mancato svolgimento di attività difensiva da parte dell'intimato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.