

Legge di stabilità 2016: le novità IRAP

di **Fabio Carriolo**

Publicato il 2 febbraio 2016

la Legge di Stabilità è intervenuta anche in tema di IRAP: la nuova definizione di autonoma organizzazione per i piccoli professionisti, le agevolazioni specifiche per le imprese agricole e della pesca, la deduzione forfettaria per soggetti minori, il costo dei lavoratori stagionali, quando è presente l'autonoma organizzazione? Il caso dei medici di base

Aspetti generali



L'IRAP è un'imposta controversa, che fin dai suoi esordi è stata criticata e avversata a causa delle peculiari caratteristiche del suo funzionamento, che va a colpire le imprese anche in presenza di perdite fiscali e le attività professionali in presenza di presupposti non ben definiti (qual è l'autonoma organizzazione).

Dopo una serie di interventi normativi disorganici che ne hanno via via alleviato l'impatto, l'IRAP è nuovamente in discussione nella legge di stabilità 2016 (L.

28.12.2015, n. 208).

Gli interventi di maggior impatto riguardano, in particolare, il settore agricolo e la questione dell'autonoma organizzazione quale presupposto dell'imposta.

Nel presente contributo si prenderanno in considerazione gli aspetti di maggior novità che scaturiscono dalla legge di stabilità, previa ricostruzione del contesto normativo, della giurisprudenza e della prassi.

L'autonoma organizzazione dei professionisti

La questione dell'autonoma organizzazione ai fini dell'IRAP riguarda l'esclusione da tale imposta per quei soggetti che, non disponendo di una struttura produttiva idonea al funzionamento al di là delle energie e facoltà del titolare, non possono dirsi, appunto, «*attività economiche organizzate*» (definizione quest'ultima parzialmente sovrapponibile alla definizione civilistica di impresa).

Il principio dell'esclusione dall'IRAP per i soggetti mancanti del requisito organizzativo, elaborato dalla giurisprudenza della Consulta e della Corte di Cassazione, limita la propria portata ai soli titolari di redditi di lavoro autonomo (e non anche alle piccole imprese). Ciò è stato stabilito a livello normativo con la legge di stabilità 2013 (L. 24.12.2012, n. 228).

Quando è presente l'autonoma organizzazione?

Nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 45/E del 13.6.2008 veniva affermato che l'onere della prova, quanto all'insussistenza dell'autonoma organizzazione, ricade generalmente sul contribuente.

A tale riguardo, gli uffici potevano avvalersi dell'esame dei quadri relativi all'attività di lavoro autonomo nei modelli di dichiarazione dei redditi presentati, con l'indicazione dei relativi costi, nonché dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, con particolare riferimento ai quadri relativi al personale addetto all'attività, all'unità locale destinata all'esercizio dell'attività e ai beni strumentali.

Inoltre, ulteriori elementi potevano risultare dal sistema informativo dell'anagrafe tributaria e da altre fonti, compresi i controlli sul contribuente e su soggetti terzi, i contratti registrati e i registri tenuti dai professionisti, con estensione a più periodi d'imposta.

Relativamente alla circostanza dell'iscrizione a un albo professionale (che secondo un certo orientamento avrebbe portato ad escludere *in toto* la rilevanza dell'elemento organizzativo), l'Agenzia faceva riferimento alla sentenza n. 3675 del 16.2.2007 per affermare che l'attività doveva invece ritenersi imponibile se presentava «*un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo*».

L'autonoma organizzazione dei medici di base

Il concetto di autonoma organizzazione quale presupposto per far sorgere gli obblighi IRAP in capo a un professionista non imprenditore è stato via via interpretato dalla giurisprudenza in termini sempre più garantisti. Se è vero, infatti, che l'attività di impresa è per definizione «organizzata», ai sensi del codice civile, per quanto riguarda le attività professionali può rendersi necessario un esame puntuale, «*case by case*».

La questione dell'autonoma organizzazione quale presupposto necessario a determinare la debenza dell'IRAP e dei relativi obblighi dichiarativi è stata esaminata nella famosa sentenza della Corte Costituzionale 21.05.2001, n. 156, generatrice di una copiosa giurisprudenza in materia.

La Consulta ha in tale sede affermato 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».*

Un'ipotesi particolare di lavoro autonomo è quello dei medici, relativamente al quale è intervenuto, ai fini dell'IRAP, l'art. 1, comma 125, della legge di stabilità:

*«All'articolo 2 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, concernente il presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, dopo il comma 1 è aggiunto il seguente: "1-bis. Non sussiste autonoma organizzazione ai fini dell'imposta nel caso di **medici** che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione all'interno di tali strutture, laddove gli stessi percepiscano per l'attività svolta presso le medesime*

strutture più del 75 per cento del proprio reddito complessivo. Sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività svolta. L'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio sanitario nazionale"».

Per presunzione di legge, quindi, anche se i medici sopra individuati disponessero in concreto di un'autonoma organizzazione per l'esercizio della professione al di fuori del rapporto con le strutture ospedaliere, ma il reddito ritratto fosse inferiore al 25% del totale, comunque non assumerebbero alcun obbligo IRAP.

Si ritiene quindi insussistente l'autonoma organizzazione in considerazione della parte minimale di reddito complessivo da essa generata.

Ipotesi schematica: un medico con reddito complessivo di 100.000 euro, dei quali 24.999 euro riferibili all'autonoma organizzazione esterna (studio), si considera privo di autonoma organizzazione e quindi non soggetto a IRAP.

L'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che eccedono lo *standard* e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale.

Come è stato rilevato, il superamento di tali *standard* e parametri non comporterebbe l'assoggettamento ad IRAP in tutte le ipotesi in cui l'eccedenza si verifica. Anche in questo caso, dovrebbe infatti rimanere possibile per il medico considerarsi non soggetto all'imposta in assenza di autonoma organizzazione, in base ai criteri elaborati nel corso degli anni dalla prassi e dalla giurisprudenza¹.

L'IRAP agricola

Secondo l'art. 3, c. 1, lett. d, del D.Lgs. n. 446/1997, sono soggetti all'IRAP anche “i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 32” del TUIR, “esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, i quali si avvalgono del regime previsto dall'art. 34, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sempreché non abbiano rinunciato all'esonero a norma del quarto periodo del citato comma 6 dell'art. 34”.

Relativamente ai piccoli imprenditori agricoli, tuttavia, vi sono pronunce per le quali l'IRAP non sarebbe dovuta pur in presenza di alcuni beni strumentali “*minimi*” (trattore, macchina per la semina, mietitrebbia)².

I soggetti esercenti attività agricola che rientrano nei limiti di cui all'art. 32 TUIR, soggetti a tassazione di tipo catastale, determinano il valore della produzione netta in base alla differenza tra, l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA e l'ammontare degli acquisti inerenti l'attività agricola soggetti a registrazione sempre ai fini IVA.

Per le attività agricole sono previste ulteriori peculiarità consistenti in:

- un'aliquota IRAP ridotta (1,9% anziché 3,9%);
- una differente modalità di ripartizione dell'imposta su base regionale.

Occorre considerare che:

- a. per le imprese agricole che svolgono l'attività di allevamento di animali oltre i limiti di cui all'art. 32 del TUIR, l'individuazione della base imponibile da assoggettare ad aliquota ridotta deve essere effettuata in proporzione al numero dei capi allevati entro i limiti dell'art. 32 rispetto al numero complessivo dei capi allevati. La parte eccedente sarà assoggettata a tassazione ordinaria;
- b. per le imprese che svolgono congiuntamente attività agricola e altre attività, tra le quali rientra anche l'agriturismo, la frazione di base imponibile da assoggettare all'aliquota dell'1,9% è data dal rapporto tra i componenti positivi derivanti dall'attività agricola e il totale dei ricavi;
- c. per le imprese miste che anche occasionalmente svolgono attività commerciale, viene assoggetta ad aliquota ridotta solamente la parte di base imponibile determinata in proporzione all'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA riferibili all'attività agricola rispetto all'ammontare complessivo di tutti i corrispettivi soggetti a registrazione;
- d. per le imprese che svolgono attività agricola e attività commerciale non occasionale, vige l'obbligo di separazione della contabilità, con separata determinazione della base imponibile e applicazione dell'aliquota.

Per quanto riguarda l'aspetto relativo alla ripartizione su base regionale dell'imposta, la norma (art. 4 D.Lgs. n. 446/1997) prevede che si applichi quando il contribuente ha una sede, un cantiere o un ufficio, in più di una Regione per almeno

3 mesi nell'arco di un anno e vi sia stato impiegato personale dipendente, collaboratori o associati in partecipazione.

La ripartizione della base IRAP avviene in proporzione all'estensione dei terreni posseduti nelle varie Regioni.

L'esenzione per i settori agricolo e della pesca

L'art. 1, cc 70 e 72, configura, con decorrenza dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015, una generale disciplina di esenzione dall'IRAP per i settori agricolo e della pesca.

In particolare la normativa citata interviene attraverso una revisione dell'art. 3, del D.Lgs. n. 446/1997, esonerando dall'imposta:

- i soggetti che esercitano attività agricola ai sensi dell'art. 32 del TUIR;
- i soggetti di cui all'art. 8 del D.Lgs. 18.5.2001, n. 227;
- le loro cooperative e consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. 29.9.1973, n. 601.

Quanto al primo gruppo di soggetti, potrebbe porsi il quesito se possano ricomprendersi in esso non solamente i soggetti che determinano il reddito catastalmente secondo l'art. 32 del TUIR, ma anche quelli che comunque esercitano attività agricola pur generando reddito di impresa, o che hanno esercitato l'opzione per la tassazione catastale pur rivestendo una forma societaria commerciale. La relazione introduttiva indirizza in quest'ultimo senso,

Sulla base del citato art. 32 del TUIR sono considerate attività agricole:

- a. le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
- b. l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
- c. le attività dirette (come specificato dall'art. 2135, c. 3, c.c.), alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali.

Il secondo gruppo comprende le cooperative e i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, comprese le sistemazioni idraulico-forestali (tali soggetti sono equiparati agli imprenditori agricoli).

Il terzo gruppo esentato, infine, è quello delle cooperative agricole e della piccola pesca, nonché dei loro consorzi.

Si rammenta che, ai sensi del richiamato art. 10 del D.P.R. n. 601/1973, sono cooperative agricole quelle che esercitano attività di allevamento di animali con

mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché di manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci.

Sono invece considerate cooperative della piccola pesca quelle che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'art. 8 del D.P.R. 02.10.1968, n. 1639, o la pesca in acque interne.

La legge di stabilità ha disposto la contestuale abrogazione dell'art. 3, c. 1, lett. d, del D.Lgs. n. 446/1997, che, nella versione vigente fino al 31.12.2015, disponeva l'assoggettamento ad IRAP dei produttori agricoli titolari di reddito agrario (ai sensi dell'art. 32 del TUIR), esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, che si avvalevano del regime speciale di esonero degli adempimenti IVA (sempreché non vi avessero rinunciato).

La relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità chiariva che l'esclusione dall'IRAP riguardava tutte le attività per le quali, fino al 31.12.2015, si applicava l'aliquota ridotta dell'1,9%.

Rimangono invece soggette ad IRAP, con aliquota ordinaria del 3,9%:

- le attività di agriturismo;
- le attività di allevamento;
- le attività connesse rientranti nell'art. 56-bis del TUIR.

La deduzione forfettaria per soggetti minori

Ai sensi dell'art. 11, c. 4-*bis*, del D.Lgs. n. 446/1997, i soggetti passivi IRAP, la cui base imponibile è contenuta entro una determinata soglia, possono dedurre dal valore della produzione un importo forfettario variabile in relazione a definiti scaglioni di base imponibile.

La legge di stabilità 2016 (art. 1 c. 123], con decorrenza dal primo gennaio dell'anno in corso (modello IRAP 2017), ha rimodulato tali deduzioni forfettarie nei seguenti termini.

Per i soggetti di cui all'art. 3, c. 1, lett. a - e (società ed enti di tipo commerciale e persone fisiche soggette all'imposta), sono deducibili, fino a concorrenza, i seguenti importi:

- a. euro 8.000 se la base imponibile non supera euro 180.759,91;
- b. euro 6.000 se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.839,91;
- c. euro 4.000 se la base imponibile supera euro 180.839,91 ma non euro 180.919,91;
- d. euro 2.000 se la base imponibile supera euro 180.919,91 ma non euro 180.999,91;

Per i soggetti di cui all'art. 3, c. 1, lett. b - c (società personali e persone fisiche), l'importo delle predette deduzioni è aumentato, rispettivamente, di euro 5.000, di euro 3.750, di euro 2.500 e di euro 1.250.

I contributi ai consorzi obbligatori

Per quanto disposto dai commi 988 e 989 dell'articolo 1 della legge di stabilità, sono deducibili dalla base imponibile IRAP delle somme corrisposte, anche su base volontaria, al fondo istituito, con mandato senza rappresentanza, presso uno dei consorzi cui le imprese aderiscono in ottemperanza a obblighi di legge, in conformità alle disposizioni di legge o contrattuali, indipendentemente dal trattamento contabile ad esse applicato, a condizione che siano utilizzate in conformità agli scopi di tali consorzi.

Questa disposizione si applica già a partire dal periodo di imposta in corso al 31.12.2015, cioè per i soggetti «*solari*» dal 2015 (dichiarazione IRAP 20169).

La deducibilità degli interessi passivi per le banche

Un'ulteriore modifica normativa in materia di IRAP va a incidere sul regime di deducibilità degli interessi passivi per le banche e le altre società finanziarie: in forza infatti dell'art. 1, comma 68, della legge di stabilità, è stato soppresso il secondo periodo dell'art. 6, ottavo comma, del D.Lgs. n. 446/1997, il quale attualmente dispone, per le banche e le altre società finanziarie, l'indeducibilità degli interessi passivi in misura pari al 4%.

Per effetto della modifica, questi interessi diverranno integralmente deducibili dalla base imponibile IRAP dei soggetti citati (ferma restando l'indeducibilità della quota

interessi dei canoni di locazione finanziaria).

L'abrogazione opera con effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016 (del 2017 per i soggetti «*solari*», con effetto sulla dichiarazione IRAP 2018).

Il costo dei lavoratori stagionali

Dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 [cioè dal 2015, in generale] è ammessa in deduzione la differenza tra:

- il costo complessivo per i dipendenti con contratto a tempo indeterminato;
- le altre deduzioni previste già prima del suddetto periodo d'imposta, spettanti a fronte dell'impiego di personale.

In pratica, la norma sancisce la deducibilità integrale dei costi afferenti i dipendenti a tempo indeterminato.

In forza della legge di stabilità 2016 (art. 1 c. 73), che interviene sull'art. 11, c. 4-*octies*, del D.Lgs. n. 446/1997, tale deduzione viene estesa anche ai lavoratori stagionali, al ricorrere di determinati requisiti.

La deduzione compete agli stessi beneficiari della deduzione integrale dei costi afferenti i dipendenti a tempo indeterminato, ossia a imprese, a lavoratori autonomi e a produttori agricoli.

Per attribuire il diritto a fruire della deduzione dei relativi costi, il lavoratore

stagionale deve risultare impiegato per almeno 120 giorni per due periodi di imposta. La deduzione spetta a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di 2 anni, a partire dalla data di cessazione del precedente contratto.

La deduzione è ammessa, nei limiti del 70% della differenza ivi prevista, calcolata per ogni lavoratore stagionale” in possesso dei suddetti requisiti.

Anche se con una formulazione che non appare immediata, la norma prevede l'estensione della deducibilità del costo del lavoro dall'imponibile IRAP, nel limite del 70%, per ogni lavoratore stagionale in possesso dei suddetti requisiti.

La novità è priva di specifica decorrenza, ma sembra ragionevole dover propendere per la decorrenza dal periodo di imposta in corso al primo gennaio 2016, come confermato dalla relazione tecnica alla legge di stabilità³.

2 febbraio 2016

Fabio Carriolo

¹ Cfr. Eutekne - Temi on line, «*Legge di stabilità 2016 - novità fiscali*», AA.VV. Nota 51.

² Cfr. Cass., sentenza del 13.10.2010, n. 21122.

³ Cfr. Eutekne - Temi on line, cit..

