



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI ROMA

SEZIONE 61

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	AMOROSO	GIOVANNI	Presidente
<input type="checkbox"/>	CLEMENTE	ALESSANDRO	Relatore
<input type="checkbox"/>	RINALDI	GIAN PIERO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

SEZIONE

N° 61

REG.GENERALE

N° 19710/08

UDIENZA DEL

22/07/2011

ore 09:30

SENTENZA

N°

437/01/11

PRONUNCIATA IL

22 LUG 2011

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

16 SET 2011

Il Segretario

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 19710/08
depositato il 04/08/2008

- avverso SILENZIO RIFIUTO ISTANZA RIMB. IRAP 2005
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI ROMA 1

proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

difeso da:

[REDACTED]

- avverso SILENZIO RIFIUTO ISTANZA RIMB. IRAP 2006
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI ROMA 1

proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

difeso da:

[REDACTED]

- avverso SILENZIO RIFIUTO ISTANZA RIMB. IRAP 2007
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI ROMA 1

FATTO

La ricorrente sig.ra [REDACTED] con ricorso in termini impugna il silenzio rifiuto maturato sull'istanza presentata in data 03.03.2008 e volta ad ottenere il rimborso dell'imposta Irap versata dal 2004 al 2007 per l'importo di Euro 10.194,00 oltre interessi come per legge.

Afferma di esercitare l'attività di attrice, senza l'ausilio di organizzazione né utilizzo di dipendenti né con capitali avuti in prestito e con beni ammortizzabili di modesto valore e che quindi l'imposta Irap nei suoi confronti è inapplicabile.

L'Irap, infatti come sostenuto anche dalla Corte costituzionale con sentenza n. 156, del 21 maggio 2001, a dire della ricorrente rappresenta un tributo anomalo che va ad inserirsi in modo specifico tra le imposte ordinariamente conosciute; tanto è vero che lo stesso è assimilabile in tutto e per tutto ad una imposta reale che tende a colpire l'organizzazione della impresa o dei servizi in senso lato, laddove siano sussistenti in modo continuativo elementi che possano far emergere un modello organizzativo.

Per la ricorrente la Corte Costituzionale, infatti, pur avendo cura di ritenere per altri versi l'Irap del tutto legittima in quanto non offensiva dei precetti di capacità contributiva non ha mancato di far emergere, in una sorta di sentenza interpretativa di rigetto, quanto appresso, con particolare riguardo alle attività di lavoro autonomo in senso lato e a quelle piccole in specie; infatti nella detta sentenza si legge che: "E' 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".

A dire della ricorrente la sua situazione appare del tutto consona alla fattispecie indicata dalla Corte Costituzionale, evidenziando l'illegittimità del tributo regionale nel caso specifico.

L'Ufficio fiscale si è costituito in giudizio, contestando le tesi della ricorrente e facendo presente che per gli anni d'imposta 2005 e 2006, la ricorrente ha presentato il modello 770 da cui emerge l'erogazione di una serie di compensi per collaborazioni; inoltre emergono anche spese relative agli immobili nonché ai consumi, spese documentate ed acquisti ed importazioni di un certo rilievo per gli stessi anni.

Infine l'attrice percepisce anche un reddito da partecipazione aderendo alla [REDACTED], che è un'associazione tra professionisti avente ad oggetto la medesima attività che svolge la ricorrente quale lavoratrice autonoma.

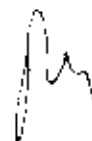
La ricorrente a sua volta ha depositato memoria di replica con cui ha documentato che le collaborazioni a cui si riferisce l'Ufficio sono relative a soggetti professionisti e collaboratori occasionali; che le spese relative agli immobili sono riferite alla quota parte delle spese condominiali dell'abitazione ed ai normali consumi di energia elettrica, telefono e rifiuti solidi urbani.

Inoltre ha specificato che la [REDACTED] non è una associazione professionale ma un'associazione tra artisti composta dalla ricorrente e dal regista [REDACTED], che ha sede presso l'abitazione della medesima e che non ha mai avuto personale dipendente e collaboratori.

All'udienza del 22 Luglio la Commissione si riservava la decisione ex art. 35 D. Lgs.vo 546/1992.

DIRITTO

h



La Commissione, visti gli atti ed i documenti depositati, sciolta la riserva, osserva quanto segue.

Nel merito della controversia, ritiene utile innanzitutto partire dalla articolata disamina della disciplina normativa.

Con il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2 è stata istituita l'IRAP (imposta regionale sulle attività produttive).

L'art. 2, sotto il profilo oggettivo, ha indicato il presupposto dell'imposta nell'esercizio di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi.

L'art. 3, sotto il profilo soggettivo, ha individuato i soggetti passivi dell'imposta in quelli che svolgono una delle attività di cui all'art. 2 e, pertanto, anche le persone fisiche e le società semplici (o equiparate) che esercitano un'arte o una professione, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 49, comma 1, che - come chiarito dalla lett. a) del comma 2, all'epoca vigente - ricomprendeva in tale categoria tutti coloro che, per professione abituale, svolgevano un'attività di lavoro autonomo non classificabile come impresa o come collaborazione coordinata continuativa e cioè come prestazione di servizi senza impiego di organizzazione propria.

Nel contesto della presente ricostruzione delle fonti normative, va ricordato che con il citato D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 36 è stata disposta l'abolizione di alcuni tributi, tra i quali anche l'ICIAP (imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni), che, ai sensi del D.L. n. 66 del 1989, art. 1, convertito dalla L. n. 144 del 1989, e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 4, pure colpiva i lavoratori autonomi non catalogabili come imprenditori o semplici collaboratori coordinati o continuativi.

Deve essere, altresì, ricordato che subito dopo l'entrata in vigore dell'IRAP (istituita, come si è detto, con il D.Lgs. n. 446 del 1997), veniva emanato il D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, con cui - al fine di

chiarirne la portata - è stata riformulata la prima parte del citato art. 2 nel senso che il presupposto dell'imposta è costituito dall'esercizio abituale di un'attività "autonomamente organizzata" diretta alla produzione o allo scambio di beni o servizi.

Occorre poi esaminare anche i vari interventi giurisprudenziali, realizzatisi al massimo livello, dal momento che sono stati sollevati dubbi circa la conformità dell'IRAP ai principi costituzionali ed alla normativa comunitaria, in ordine ai quali sono intervenute pronunce, rispettivamente, della Corte di Giustizia della Comunità Europea e della Corte Costituzionale.

Dal pronunciamento della Corte di Giustizia non si ricavano spunti utilmente decisivi per la risoluzione della presente controversia.

Infatti, la Corte di Giustizia (sentenza 3-10-2006, in causa C- 475/03) si è concentrata sulla problematica relativa alle imprese, per cui non presenta specifici apporti in ordine alla nozione di "attività autonomamente organizzata".

Invece la Corte Costituzionale si è espressa più di una volta sul punto, giudicando sempre infondate le questioni di legittimità costituzionale delle norme che disciplinano l'IRAP.

Peraltro è certamente vero che la stessa Corte nelle sue varie ordinanze ha anche fornito una chiara interpretazione della predetta norma, asserendo che nel caso di un'attività professionale svolta in assenza di elementi di organizzazione, il cui accertamento costituisce questione di mero fatto, risulterà mancante il presupposto stesso dell'IRAP.

Ciò doverosamente premesso, è noto alla Commissione che la giurisprudenza ha elaborato diverse tesi sul punto.

Un primo orientamento -per così dire massimalista - ritiene che l'IRAP sia sempre dovuta dal lavoratore autonomo (salvo nelle ipotesi espressamente escluse dal legislatore) perché l'autonomia

dell'organizzazione si identifica con l'abitudine stessa della professione che non può prescindere dalla stabilità e programmazione nel tempo delle energie intellettuali impiegate per acquisire clientela, ottenere credito, competere sul mercato con legittime iniziative frutto di una personale organizzazione che non può mai mancare.

Un secondo orientamento - minimalista - esclude la assoggettabilità ad IRAP per i professionisti esercenti una professione "protetta" che esige la iscrizione all'albo e non può mai spersonalizzarsi per il rapporto fiduciario (*intuitus personae*) che lega il prestatore al cliente ed impedisce che la predisposta struttura di risorse umane e materiali sia in grado di funzionare indipendentemente ed autonomamente dal suo intervento.

Per quanto valore e consistenza possa rivestire l'organizzazione dello studio nel potenziamento del lavoro professionale e dei profitti che ne conseguono, la prestazione d'opera intellettuale resterebbe -secondo questo indirizzo- infungibile ed insostituibile: dunque non si potrebbe mai parlare di autonomia organizzativa distinta dalla prestazione personale.

Ciò sta a significare per tale giurisprudenza che l'organizzazione della quale il professionista si serve non è requisito essenziale per lo svolgimento della sua attività professionale visto che, grande o piccola che questa sia, sarà sempre e soltanto con la sua presenza personale che l'attività professionale di questi potrà essere svolta; in conclusione secondo tale orientamento, il profilo organizzativo dell'attività professionale non costituisce requisito qualificante dell'attività di un libero professionista iscritto ad una professione "protetta" poiché, complesso o meno che sia tale profilo organizzativo, l'attività non potrà mai svolgersi senza la presenza personale del professionista abilitato e la struttura organizzativa da sola non potrà mai supplire alla sua assenza personale.

Un terzo orientamento - intermedio - ritiene invece che l'IRAP vada applicata nei casi in cui il lavoro autonomo - professionale - quale esso sia - si avvalga di una significativa o non trascurabile organizzazione di mezzi od uomini in grado di ampliarne i risultati profittevoli atteggiandosi come contesto potenzialmente autonomo rispetto all'apporto personale rivolto ad un ruolo di indirizzo, coordinamento e controllo.

Lo svolgimento di una libera professione come quella di medico, avvocato, commercialista, ragioniere, geometra, consulente etc. - secondo questa tesi - si collocherebbe al di fuori dell'area di applicazione dell'IRAP a condizione che il professionista operi con un minimo di mezzi materiali ma senza l'ausilio di dipendenti, collaboratori e procuratori di ogni tipo, esterni od interni e consistenti beni strumentali.

La Commissione non condivide né il primo né il secondo orientamento, in quanto ritiene invece che le affermazioni della Corte Costituzionali debbano essere interpretate nel senso che ai fini i.r.a.p., per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, si ha autonoma organizzazione quando gli strumenti materiali e personali utilizzati dal professionista siano in grado di svincolare, almeno potenzialmente, l'attività dell'organizzazione da quella dell'organizzatore ovvero ogni qualvolta la medesima (organizzazione) si svilupperà e potrà esercitare in assenza del lavoratore autonomo.

In altre parole, la Commissione non ritiene che sia rilevante la presenza fisica o meno del professionista nello studio, poiché altrimenti si arriverebbe all'assurdo di ritenere non dovuta l'irap in presenza di studi professionali con decine di dipendenti e collaboratori, ma caratterizzati dall'assenza del titolare (o dei titolari).

Pertanto a giudizio di questa Commissione l'elemento discriminante per ritenere dovuta o meno l'irap è solamente l'elemento

dell'organizzazione, costituita sia dagli strumenti materiali che personali.

In questo senso l'orientamento che più convince la Commissione è appunto il terzo, che legittima l'imposizione solo al cospetto di una struttura organizzativa "esterna" del lavoro autonomo e cioè quel complesso di fattori dei quali il professionista si avvale e che per numero ed importanza sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabile di corredo al suo know-how.

La ricchezza prodotta dall'impiego coordinato delle proprie facoltà mentali, attitudini e spirito di iniziativa costituisce profitto esclusivamente derivante dalla capacità del professionista che come tale non può, essere ritassato dopo aver scontato l'IRPEF quale reddito di lavoro autonomo.

È invece il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista nelle incombenze ordinarie ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale.

È questo il "differenziale" che rimanda ad una organizzazione di capitali o lavoro altrui affiancata al lavoratore autonomo ma da lui distinta (sia sostituibile o meno) che interagisce nella produzione del profitto riconducibile all'organizzazione in quanto tale e non al singolo suo componente.

Il presupposto impositivo avvince così con carattere di realtà un fatto economico diverso dal reddito comunque espresso dalla capacità di contribuzione in capo a chi è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta dai vari elementi che in varia misura concorrono alla sua formazione.

Il tributo colpisce una capacità produttiva impersonale ed aggiuntiva rispetto a quella propria del professionista perché, se è innegabile che l'esercente una professione intellettuale concepisce il proprio lavoro con il contributo determinante della propria preparazione professionale, producendo in tal modo la maggior parte del reddito di lavoro autonomo, è altresì vero che quel reddito complessivo spesso scaturisce anche dalla parte aggiuntiva di profitto che deriva dal lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, o da forme di finanziamento diretto ed indiretto.

Circa l'individuazione degli elementi destinati ad assumere in concreto rilevanza nella definizione del contesto organizzativo ai fini dell'imposizione IRAP, essi andranno per lo più rinvenuti in negativo escludendosi il requisito occorrente a far scattare la soggettività passiva di imposta quando il risultato economico trovi ragione esclusivamente nella auto-organizzazione del professionista o comunque l'organizzazione da lui predisposta abbia incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento (in genere pochi mobili d'ufficio, fotocopiatrice, fax, computer, cellulare, materiale di cancelleria, vettura).

I dati di riscontro del presupposto impositivo devono essere ricercati nell'auto dichiarazione del contribuente ovvero nella certificazione dell'anagrafe tributaria in possesso dell'Amministrazione fiscale, soffermandosi sul dettaglio riportato nelle pertinenti sezioni del quadro RE (riguardante la determinazione del reddito di lavoro autonomo ai fini IRPEF) che specifica la composizione dei costi, riportando, tra gli altri, le quote di ammortamento dei beni strumentali (con tipologia ricavabile dal registro dei cespiti ammortizzabili o dai registro dei pagamenti), i canoni di locazione finanziaria e non, le spese relative agli immobili, le spese per

prestazioni di lavoro dipendente, per le collaborazioni ed i compensi comunque elargiti a terzi, gli interessi passivi.

Si tratta certamente di una regola empirica, che però facilita l'onere probatorio in un processo caratterizzato da limitazioni istruttorie, quale quello tributario, sostanzialmente incentrato sulle produzioni documentali e sugli eventuali poteri acquisitori riservati in via integrativa al giudice tributario.

Nel caso di specie, dall'esame della relativa documentazione fiscale depositata dalla ricorrente, si ricava l'assoluta mancanza di spese per prestazioni di lavoro dipendente ed assimilato e per quote di ammortamento; vi sono invece spese per immobili e per consumi che però sono state giustificate validamente con il pagamento delle quote condominiali, telefono, luce elettrica ecc. ecc..

Restano poi i compensi a terzi, presenti in tutti gli anni di imposta per cui si chiede il rimborso, rispetto ai quali il Collegio osserva quanto segue.

Premesso che la Corte di Cassazione, nella sentenza cosiddetta Fiorello (n. 26144/2008), non ha affatto riconosciuto il rimborso Irap all'artista ma si è limitata ad annullare la sentenza di secondo grado per difetto di motivazione, rimettendo al giudice di merito ogni decisione al riguardo, occorre dire che la ricorrente ha giustificato tali compensi.

Infatti, in parte essi sono riferiti ai pagamenti del proprio commercialista, ed in parte sono riferiti ai pagamenti di collaboratori occasionali e saltuari, come la parrucchiera, l'estetista o professionisti che, in qualche caso, hanno tenuto i rapporti con le produzioni televisive ai fini della partecipazione dell'attrice a determinati programmi.

Non sussiste una periodicità di tali prestazioni tale da fare concludere per l'esistenza di un contesto organizzativo stabile ed autonomo quale

struttura di supporto in grado di realizzare un incremento potenziale della produttività propria dell'auto organizzazione del lavoro personale.

Quanto al fatto dell'esistenza dell'associazione artistica (l'██████████), la ricorrente da una parte ha provato l'assenza di qualsiasi sua struttura organizzativa (ha sede presso l'abitazione della ricorrente, non ha personale dipendente, né segretaria né collaboratori); dall'altra tale tipo di associazione, non può essere assimilata all'associazione professionale tra avvocati o commercialisti (a cui si riferisce la giurisprudenza della Cassazione richiamata dall'Ufficio fiscale).

Infatti in quest'ultimo caso, la Corte di Cassazione richiede che sia data la prova di non fruire dei benefici organizzativi recati dall'adesione alla detta associazione che, proprio in ragione della sua forma collettiva, normalmente fa conseguire ai suoi aderenti vantaggi organizzativi e incrementativi della ricchezza prodotta (ad es. le sostituzioni in attività - materiali e professionali - da parte di colleghi di studio; l'utilizzazione di una segreteria o di locali di lavoro comuni, la possibilità di conferenze e colloqui professionali o altre attività allargate; l'utilizzazione di servizi collettivi e quant'altro caratterizzi l'attività svolta in associazione professionale).

Sembra evidente al Collegio che, nel caso dell'associazione artistica, sia del tutto prevalente la prestazione personale ed insostituibile dell'artista (sia attrice che regista) e che non si possa fare riferimento ad attività sostitutive o in genere a sinergie intercambiabili.

In definitiva, quindi, si può affermare che la ricorrente negli anni in questione non si è avvalso di dipendenti né di collaboratori, né di beni strumentali al di là di quelli indispensabili alla professione e di normale corredo del lavoratore autonomo, né di capitale preso a mutuo.

Quindi si ritiene che l'istante abbia provato la sua domanda, dimostrando l'assenza di un'autonoma organizzazione; ciò nondimeno il ricorso può essere accolto solo in parte, in quanto la ricorrente non ha depositato in atti la dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2003 e quindi non ha messo in grado il Collegio di verificare i presupposti della fondatezza della richiesta di rimborso per tale anno d'imposta.

Il ricorso può essere accolto solo parzialmente nei limiti di cui sopra e l'Agenzia delle Entrate deve essere condannata al pagamento della somma di Euro 8.810,00 oltre interessi legali dall'istanza di rimborso sino al soddisfo.

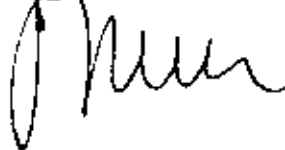
Le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso parzialmente come in motivazione, e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento della somma di Euro 8.810,00 oltre interessi legali dall'istanza di rimborso sino al soddisfo. Condanna altresì l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di lite che liquida in Euro 1.000,00 oltre accessori di legge.

Roma, 22 Luglio 2011

IL RELATORE



IL PRESIDENTE

