



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONE

N° 22

REG.GENERALE

N° 13727/09

UDIENZA DEL

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI ROMA

SEZIONE 22

20/09/2011

ore 11:00

riunita con l'intervento dei Signori:

SENTENZA

N°

<input type="checkbox"/>	LEPORE	STEFANO	Presidente
<input type="checkbox"/>	CLEMENTE	ALESSANDRO	Relatore
<input type="checkbox"/>	DE LULLO	EGISTO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

628/22/11

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

9.11.11

ha emesso la seguente

SENTENZA

Il Segretario

- sul ricorso n° 13727/09
depositato il 06/05/2009

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 09720080283538916 IRAP 2005
contro AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 1

[Handwritten signature]

proposto dal ricorrente:

[Redacted area]

difeso da:

DR. BROCCHI GIANCARLO
VIA SARDEGNA, 50 00187 ROMA RM

[Large handwritten mark]

[Handwritten signature]

FATTO

La ricorrente sig.ra [REDACTED] impugna la cartella esattoriale n. 09720080283538916 per IRAP anno di imposta 2005.

Ella afferma di esercitare l'attività di avvocato in proprio senza l'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 del 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. Ricorda anche come la predetta imposta sia illegittima anche costituzionalmente sotto vari profili e chiede quindi l'annullamento della cartella impugnata.

L'Ufficio fiscale, costituitosi in giudizio, ha nel merito riproposto la tesi dell'Amministrazione Finanziaria ed ha poi chiesto il rigetto del ricorso poiché avendo regolarmente denunciato nella dichiarazione dei redditi l'imposta IRAP non è consentito alla ricorrente di omettere il versamento dell'imposta, e di impugnare la cartella per vizi non propri; in altre parole la ricorrente avrebbe dovuto prima versare l'imposta e poi chiederne eventualmente il rimborso.

DIRITTO

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

Per quanto riguarda l'ammissibilità del ricorso anche nell'ipotesi di imposta non versata, l'assunto dell'Ufficio è totalmente infondato.

Come anche già statuito dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo (sent. 172/2007), occorre precisare innanzitutto che la compilazione del quadro Irap si rendeva comunque obbligatoria per il contribuente perché il software entratel non consentiva altri tipi di scelta (l'obbligo di compilazione del quadro Irap ai fini della trasmissione telematica delle dichiarazioni attraverso il sistema entratel, infatti, è stato rimosso solo con gli aggiornamenti del software stesso relativi all'invio del modello Unico 2007).

In presenza di attività con partita Iva, il sistema impediva l'invio telematico di un modello unico senza la compilazione del quadro Irap, mentre generava vari messaggi di errore nell'ipotesi in cui la compilazione dello stesso fosse stata fatta con dati simbolici; quindi l'aver esposto nella dichiarazione l'imposta Irap, non può essere ricondotta ad una manifestazione di volontà o ad una dichiarazione da parte dello stesso contribuente di assoggettamento a detta imposta del proprio reddito e della propria attività professionale ma solo alla volontà di evitare l'omissione dell'invio del modello unico e le conseguenti sanzioni.

Inoltre, appare evidente, che la contestazione dei motivi di merito dell'esenzione da Irap (mancanza di autonoma organizzazione) deve essere necessariamente sollevata dal contribuente contro la cartella esattoriale, in quanto la stessa rappresenta l'unico atto allo stesso pervenuto contro il quale proporre tale eccezione.

Occorre cioè riconoscere l'ammissibilità e la facoltà di accertamento del presupposto impositivo ai fini Irap anche in occasione della ricezione della cartella esattoriale, in quanto la stessa assume temporalmente la connotazione di primo atto accertativo di cui il contribuente ha avuto notizia.

Ciò premesso, nel merito della controversia, si 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 dell'attuale 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 .

Pertanto 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 agli del giudizio, si ricavano i seguenti dati:

per l'anno d'imposta in questione la ricorrente ha dichiarato compensi professionali per Euro 51.924.000 e quote di ammortamento per Euro 3.777,00.

Di conseguenza si può affermare che la ricorrente in tale anno d'imposta non si è avvalsa 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 e che quindi il ricorso debba essere accolto. Sussistono ampi e giusti motivi peraltro per compensare le spese di lite.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.

Roma, 20 Settembre 2011

IL RELATORE



IL PRESIDENTE

