

## IRAP

### maggior chiarezza dalla magistratura tributaria

A cura di Antonio Gigliotti

Le istruzioni Irap per il 2012 **non hanno portato nessuna novità** che possa risolvere il puntuale interrogativo di ogni anno in merito al pagamento dell'imposta regionale (IRAP) **da parte dei piccoli imprenditori e dei professionisti lavoratori autonomi**. Sia il legislatore che l'Agenzia delle Entrate non hanno recepito i diversi orientamenti della giurisprudenza, quindi chi ritiene di non dover pagare l'imposta a seguito dei diversi dettami giurisprudenziali (e non paga e non presenta la dichiarazione) comunque potrebbe rischiare l'accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate. Tuttavia bisogna evidenziare il costante lavoro della **giurisprudenza tributaria**, che ha aggiunto nuovi profili che sono esclusi dal pagamento, cercando di apportare maggior chiarezza in materia. Ad esempio sarà esonerato dal tributo l'avvocato che lavora in uno studio altrui, o il consulente finanziario che utilizza beni strumentali di minima importanza. Da segnalare che sono sicuramente **esentati dal pagamento del tributo regionale i contribuenti Minimi**.

#### **Nessuna novità per i piccoli imprenditori**

La pubblicazione del **Modello Irap 2012** nella sua versione definitiva, e con le relative istruzioni, come avviene puntualmente ogni anno, **non contiene nessuna novità**, con riferimento al ricorrente interrogativo che in tempo di dichiarazioni colpisce i professionisti e i piccoli imprenditori non dotati di una organizzazione di rilievo, **sul punto se pagare o meno il tributo regionale (IRAP)**.

#### **Presupposto dell'imposta**

Presupposto dell'imposta, il cui periodo coincide con quello delle imposte sui redditi, è *l'esercizio abituale, di attività autonomamente organizzate dirette alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi*.

L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta.

Le istruzioni del modello Irap 2012, dopo aver ricordato che sono soggetti passivi del tributo i titolari di reddito d'impresa, gli esercenti arti e professioni e i produttori agricoli, **si limitano a ricordare che sono esenti dall'imposta regionale solo coloro che hanno aderito al regime dei Minimi** di cui ai commi 96 e seguenti della Finanziaria 2008.

### **L'autonoma organizzazione**

**L'autonoma organizzazione** è il requisito in presenza del quale scatta **l'obbligo di pagare l'Irap** per gli imprenditori individuali, i lavoratori autonomi e i professionisti.

Le società, invece, sono in ogni caso assoggettate all'imposta regionale. Portano a ravvisare l'esistenza o meno di un'autonoma organizzazione le seguenti situazioni:

- il contribuente risulta responsabile dell'organizzazione nello svolgimento della sua attività imprenditoriale, artistica o professionale;
- si avvale in modo non occasionale del lavoro altrui (dipendenti o meno); utilizza beni strumentali in misura superiore rispetto al minimo necessario.

### **Chi deve presentare la dichiarazione Irap**

#### **Devono presentare la dichiarazione Irap:**

- ↘ le persone fisiche esercenti attività commerciali titolari di redditi d'impresa (*articolo 55 del Tuir*) **a eccezione dei minimi;**
- ↘ le persone fisiche esercenti arti e professioni titolari di redditi di lavoro autonomo (*articolo 53, comma 1, del Tuir*) **a eccezione dei minimi;**
- ↘ i produttori agricoli titolari di reddito agrario (*articolo 32 del Tuir*), esercenti attività di allevamento di animali e che determinano il reddito secondo un particolare calcolo (*descritto nell'articolo 56, comma 5 del Tuir*) che tiene conto del numero dei capi allevati;
- ↘ coloro che esercitano attività di agriturismo e che, per la determinazione del reddito, si avvalgono di un regime semplificato;
- ↘ le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle equiparate (*articolo 5 del Tuir*), comprese le associazioni costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;

- ↘ le società e gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società (Ires), cioè le società per azioni e società in accomandita per azioni, Srl, società cooperative e di mutua assicurazione; i trust e gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, per l'attività esercitata nel territorio delle regioni per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione (articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del Tuir);
- ↘ gli enti privati diversi dalle società e i trust, residenti nel territorio dello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- ↘ gli enti non commerciali, compresi i trust, società semplici e associazioni equiparate, non residenti, che hanno esercitato nel territorio dello Stato, per un periodo non inferiore a tre mesi, attività rilevanti agli effetti dell'Irap mediante stabile organizzazione, oppure che hanno esercitato attività agricola nel territorio stesso;
- ↘ le Amministrazioni pubbliche.

### **Persone fisiche non residenti**

Le persone fisiche **non residenti** sono tenute alla dichiarazione Irap se esercitano in Italia **attività commerciali, artistiche o professionali, per un periodo di almeno tre mesi**, mediante stabile organizzazione o base fissa, oppure nel caso di esercizio in Italia di attività agricole.

### **Soggetti che non devono presentare la dichiarazione Irap**

Sono esonerati dalla dichiarazione Irap:

- ↘ **i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che hanno aderito o semplicemente posseggono i requisiti per rientrare nel regime dei minimi** (comma 96 e seguenti della Legge finanziaria 2008);
- ↘ gli incaricati di vendita a domicilio soggetti alla ritenuta a titolo d'imposta;
- ↘ i produttori agricoli con volume d'affari annuo **non superiore a 7.000 euro**, esonerati dagli adempimenti IVA (articolo 34, comma 6, del Dpr n. 633/1972) a condizione che non abbiano rinunciato al regime di esonero e non svolgono altre attività rilevanti ai fini Irap.

### **I contribuenti minimi**

Dal 2012 per quanto riguarda il regime dei minimi si è originato il regime dei cosiddetti "**nuovi minimi**" (*articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011*) e quello dei cosiddetti "ex minimi" (*comma 3 D.L. 98/2011*).

In entrambi i casi, il legislatore ha esonerato i suddetti contribuenti dal pagamento del tributo regionale, per cui questi soggetti, in presenza dei requisiti di legge, non verseranno nulla anche con riferimento ai prossimi anni.

### **Agenzia restia ad aggiornare la propria posizione**

La condizione di contribuente "minimo" ai fini Irpef, non esaurisce l'insieme dei soggetti non dotati di autonoma organizzazione e, di conseguenza, esclusi dall'Irap, per quanto l'Agenzia stenti ad aggiornare la propria posizione, lasciando gli uffici "inermi" di fronte alle domande dei contribuenti.

### **Si può essere sempre soggetti ad accertamento**

Per chi si trova di fronte al dubbio se pagare o meno l'Irap, **il silenzio del legislatore e l'inerzia dell'Agenzia rendono più complicato il problema.**

Chi ritiene di avere tutti i requisiti necessari per non pagare l'Irap si può astenere dai versamenti e dalla presentazione della dichiarazione, ma bisogna tener presente che tuttavia si può (in caso di disaccordo dell'Agenzia delle Entrate) rischiare l'avviso di accertamento con sanzione per **omessa dichiarazione** (dal 120 al 240% del tributo), contestazione che sicuramente interesserà poi più periodi d'imposta.

### **Le conferme della Cassazione**

La Cassazione dal canto suo, ha continuato a confermare nelle sue decisioni, per l'individuazione del soggetto passivo che i punti fondamentali da verificare in merito ai presupposti dell'imposta sono:

↳ il contribuente deve essere il responsabile dell'organizzazione e non essere, **quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità e interesse;**

↳ il contribuente **deve impiegare beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile** per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, o **avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui**.

*Premesso che le società dovrebbero, di per sé, rivestire stabilmente il ruolo di soggetti passivi, l'analisi dell'imprenditore o del professionista che vuole evitare il tributo deve quindi, secondo l'insegnamento della Suprema Corte sintetizzato, uscire indenne da questa verifica.*

### **L'analisi da eseguire**

#### **Cosa bisogna fare?**

Principalmente, il contribuente deve chiedersi se è, sotto qualsiasi forma, il titolare dell'organizzazione o se, invece, è **lui stesso a essere elemento di una struttura più ampia**.

Quest'ultima è la situazione più comune nel mondo delle professioni (si pensi a un professionista, formalmente autonomo, ma che ha come unico cliente uno studio, ad esempio di ingegneria, presso cui si reca a prestare la propria attività).

Normalmente, in presenza di impresa, così non è, **ma non è da escludere che nel variegato mondo delle partite IVA vi siano posizioni autonome più “sulla carta” che di fatto.**

### **L'apporto lavorativo**

Successivamente, **l'attenzione si deve concentrare sull'apporto lavorativo**.

L'articolo **2083** del Codice civile individua il piccolo imprenditore come colui che organizza l'attività “**prevalentemente**” con il lavoro proprio e dei familiari, dalle sentenze della Cassazione sull'Irap emerge un concetto di **esclusività dell'opera del titolare** tale da rendere soggetto passivo chiunque si avvalga stabilmente di dipendenti o collaboratori.

### **Il ruolo dei soggetti esterni**

Un professionista **privo di dipendenti**, ma che riceve mensilmente fatture da colleghi che lo aiutano stabilmente nell'attività, **dovrebbe orientarsi verso il pagamento**.

### **Beni utilizzati per l'attività**

L'ultima fase da analizzare è costituita dai **beni utilizzati per svolgere l'attività in particolare se essi** sono gli stessi che un ipotetico dipendente avrebbe ordinariamente a propria disposizione oppure se esiste una struttura più articolata. Tale verifica passa inevitabilmente dal **registro dei beni ammortizzabili**, e più esso è corposo rispetto agli "**standard minimi necessari**" per l'attività prescelta, più è difficile essere tirati fuori dal tributo regionale.

Anche qua, non va tralasciato l'esame delle strutture formalmente esterne, **ma in realtà sotto il dominio del soggetto**, come ad esempio una società di servizi.

### **I punti critici dell'IRAP**

La **Corte di Cassazione**, in più sentenze, si è occupata del pagamento dell'imposta regionale (IRAP) trattando diversi aspetti dell'attività e anche alcune attività professionali come i medici convenzionati dal servizio sanitario nazionale e gli amministratori, i sindaci e i revisori.

### **I punti critici dell'imposta regionale essenzialmente riguardano:**

- ↘ l'organizzazione minima utilizzata;
- ↘ il tipo di attività svolta;
- ↘ l'utilizzo degli immobili;
- ↘ la presenza di una associazione professionale.

### **I medici convenzionati**

Un discorso a parte meritano i **medici convenzionati** con il servizio sanitario nazionale. Il professionista che ha uno studio dotato dell'attrezzatura prevista dall'accordo nazionale collettivo (si tratta, in questo caso, del minimo necessario) **non si trova nelle condizioni per versare il tributo** (pronunce 10271/2011 e 8826/2009, recepite anche dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 28/E/2010).

La situazione cambia, però, se il medico convenzionato ha dipendenti o una segretaria, perché i requisiti per l'esonero vengono meno e si configura l'autonoma organizzazione.

### L'autonoma organizzazione

L'**autonoma organizzazione** è il requisito in presenza del quale scatta l'obbligo di pagare l'Irap per gli **imprenditori individuali**, i **lavoratori autonomi** e i **professionisti**. Le società, invece, sono in ogni caso assoggettate all'imposta regionale.

Le situazioni che portano a ravvisare l'esistenza o meno di un'autonoma organizzazione sono:

- ↘ il contribuente è **responsabile dell'organizzazione** nello svolgimento della sua attività imprenditoriale, artistica o professionale;
- ↘ si avvale in modo **non occasionale** del lavoro altrui (dipendenti o meno);
- ↘ utilizza beni strumentali in **misura superiore** rispetto al minimo necessario.

### La presenza di una segretaria

Secondo la giurisprudenza della Cassazione, l'imposta sulle attività produttive deve essere pagata **anche in presenza di un solo dipendente o collaboratore non occasionale**.

Tale principio è stato affermato, per esempio, da diverse sentenze, tuttavia, non sono mancate aperture della Suprema corte. Infatti la sentenza 1868/2008, ha affermato **che occorre valutare le effettive modalità di impiego del collaboratore non occasionale**.

L'Irap in pratica si applica se il professionista utilizza “**altri professionisti che dirige**”, mentre non c'è autonoma organizzazione in presenza di una segretaria. In particolare, viene fatto riferimento all'affermazione della Cassazione secondo la quale **non rileva la presenza** di un collaboratore **con meri compiti esecutivi** inerenti la fissazione di appuntamenti, l'accoglimento di clienti o il rispondere alle telefonate, il quale costituisce solo un mero ausilio all'attività professionale del commercialista, alla stregua del computer o dell'automezzo. Questo orientamento, tiene in considerazione il fatto che la collaborazione di un soggetto con funzioni di carattere esecutivo risulta indispensabile per l'esercizio della professione, **ma non in grado di costituire quel surplus di attività «impersonale e aggiuntiva» tale da giustificare l'assoggettamento all'Irap**.

## I punti critici dell'Irap

Punti critici: le pronunce della Cassazione	
<b>Organizzazione minima</b>	Il piccolo imprenditore, ove dotato di un'organizzazione <b>minimale</b> e senza l'utilizzo (se non occasionale) <b>del lavoro altrui</b> , rientra <b>tra i soggetti esclusi dall'applicazione dell'Irap</b> (sentenze 21122-21124 del 2010).
<b>Tipo di attività svolta</b>	<b>Non assume rilevanza significativa il tipo di attività svolta dal contribuente</b> , se non per determinare, nel caso concreto, il “quantum” di struttura organizzativa che rappresenta quella minimale per l'esercizio dell'impresa o della professione (sentenze n. 15249/2010 sull'elettricista, n. 21123/2010, n. 6471/2011, n. 16340/2011).
<b>Utilizzo di immobili</b>	L'eventuale utilizzo di un immobile non appare decisivo, se per dimensioni e ubicazione può essere considerato elemento di un'organizzazione comunque minimale e necessaria (ordinanza n. 23155/2010).
<b>Associazione professionale</b>	Il professionista (lavoratori autonoma) che si avvale di un' <b>associazione professionale</b> <u>deve dimostrare, per non pagare il tributo, di non godere dei benefici organizzativi che questa normalmente consente</u> (ordinanza 16337/2011).
<b>Medici convenzionati SSN</b>	Il <b>medico convenzionato</b> , con il SSN, che dispone della struttura descritta nella convenzione, <b>non eccede l'organizzazione minimale</b> , per cui è escluso dal tributo (Sentenza 10271/2011).
<b>Amministratori sindaci e revisori</b>	Gli incarichi di <b>amministratore, sindaco e revisore</b> di società svolti da professionista, <u>costituiscono altrettante fonti di reddito di lavoro autonomo comunque escluse dalla base impositiva Irap</u> , indipendentemente dall'assetto organizzativo del contribuente (sentenze 27983/2011, 19607/2010 e 10594/2007).

Come si può vedere è stata la Corte di Cassazione a dare un po' più di certezze infatti con le varie sentenze di merito e di legittimità ha aggiunto altri profili di imprenditori, professionisti e artisti **non obbligati a versare l'imposta regionale sulle attività produttive**.

È necessario parlare di profili e non di categorie, perché l'obbligo di pagare deve essere valutato in base alle caratteristiche che contraddistinguono l'attività svolta dal lavoratore autonomo.

Le pronunce di Cassazione degli ultimi sei mesi hanno, di fatto, sancito ad esempio l'esonero dal versamento per l'avvocato che collabora da esterno con uno studio di altri professionisti (sentenza 5396/2012 e ordinanza 15805/2011). Non essendo ravvisabile nessuno degli elementi chiave dell'autonoma organizzazione.

### **La quantificazione dei beni strumentali**

Spesso è molto complicato quantificare i beni strumentali utilizzati, ad esempio, le apparecchiature sofisticate impiegate da un **otorinolaringoiatra** configurano l'autonoma organizzazione (ordinanza 5320/2012). Il **consulente finanziario** che, invece, svolge la sua attività semplicemente con l'autovettura per spostarsi e il telefono mobile per stabilire contatti con i clienti, e, tra l'altro, solo sporadicamente si avvale dell'assistenza di qualche aiutante, non può essere chiamato a versare l'Irap (ordinanza 1941/2012).

### **L'esenzione ai coltivatori diretti**

A tal proposito, occorre ricordare la "**svolta**" impressa dalla Cassazione con le pronunce 21122, 21123 e 21124 del 2010 che hanno riconosciuto l'esenzione anche a **coltivatori diretti, artigiani, piccoli commercianti** e, più in generale, per le mini imprese che esercitano l'attività prevalentemente con il proprio lavoro.

### **I profili esonerati e non**

Dalle sentenze e dalle ordinanze della Cassazione, viene fuori un elenco di profili di professionisti e autonomi **esonerati o obbligati** al pagamento dell'Irap secondo le ultime pronunce della giurisprudenza tributaria.

AVVOCATO	
L'avvocato che collabora solo esternamente con uno studio o un'associazione professionale, che rappresenta il principale referente dell'attività svolta e quindi anche il principale cliente che si avvale delle sue prestazioni.	<b>Escluso dall'IRAP</b>
	Perché l'avvocato svolge la professione presso l'ufficio di terzi Cassazione, sentenza n. 5396/2012, e l'attività è svolta con mezzi altrui.

MEDICO SPECIALISTA	
Il medico specialista svolge l'attività con l'impiego di attrezzature tecnologiche sofisticate e costose. Inoltre, si avvale delle prestazioni lavorative fornite da terzi.	<b><u>NON Escluso dall'IRAP</u></b>
	L'utilizzo di beni strumentali di rilevante valore e l'impiego non occasionale di lavoro altrui (anche se non si tratta di dipendenti) integrano il requisito dell'autonoma organizzazione. <b>Cassazione, ordinanza n. 5320/2012.</b>

SINDACO DI SOCIETA'	
Se il Dottore Commercialista ricopre l'incarico di sindaco di società e si è avvalso nel suo studio solo per un determinato periodo di una segretaria e successivamente di un praticante.	<b>Escluso dall'IRAP</b>
	Non sono soggetti a Irap i compensi derivanti dagli incarichi di amministratore, sindaco o revisore di società se il professionista non ha un'autonoma organizzazione. <b>Cassazione, sentenza n. 27983/2011 -19607/2010</b>

**MEDICO CONVENZIONATO CON IL SSN**

<p>Lo studio medico è dotato delle attrezzature indicate nell'articolo 22 dell'accordo collettivo nazionale e l'attività è svolta con l'ausilio di una segretaria o di dipendenti a tempo parziale e personale di segreteria</p>	<p style="text-align: center;"><b><u>NON Escluso dall'IRAP</u></b></p> <p>Anche se la disponibilità dello studio non integra, di per sé, il requisito dell'autonoma organizzazione, il professionista si è <b>avvalso di personale dipendente</b>.</p> <p><b>Cassazione, ordinanza n. 29128/2011</b></p>
<p>Se tuttavia l'attività del Medico convenzionato con il SSN, che dispone della struttura descritta, nella convenzione, <b>non eccede l'organizzazione minimale</b> è escluso dal tributo.</p>	

**ARTISTA TELEVISIVO**

<p>I valori dichiarati dal contribuente nel quadro RE di Unico evidenziano l'impiego di beni strumentali oltre il minimo necessario e compensi a terzi per collaborazioni esterne "in misura cospicua".</p>	<p style="text-align: center;"><b><u>NON Escluso dall'IRAP</u></b></p> <p>L'artista ha diritto al rimborso solo per i periodi d'imposta in cui risultano minori compensi a terzi. Per il resto, il contribuente non può essere esonerato perché è ravvisabile un'autonoma organizzazione.</p> <p><b>CTR Campania, sentenza n. 61/1/12</b></p>
---	---

**Il comportamento da adottare**

Alla luce di quanto sopra, nonostante come visto, non tutti i contribuenti debbano ritenersi soggetti all'Irap, vi è l'assoluta mancanza di previsioni su come affrontare il caso di non debenza dell'Irap.

Valutiamo, pertanto, di seguito **i possibili comportamenti da adottare per il periodo d'imposta 2011**. Vedremo che esistono soluzioni alternative più o meno rischiose e la cui valutazione, comunque, non può prescindere dal caso concreto.

### **Presentazione dell'istanza di rimborso**

Da qualche anno, a seguito di una giurisprudenza evolutiva/integrativa, molti contribuenti, riconosciuti nelle ipotesi di esclusione dall'Irap, individuate dai giudici, hanno deciso di **presentare istanza di rimborso all'amministrazione per quanto indebitamente pagato**.

A seguito della presentazione dell'Istanza di rimborso si possono presentare tre situazioni:

➤ **I'istanza viene accolta:**

▪ nel caso in cui l'ufficio dell'Agenzia dell'Entrate dà il via libera alla richiesta di rimborso che il contribuente può presentare entro 48 mesi dal versamento, non è necessario proseguire la strada del contenzioso tributario;

➤ **I'istanza viene respinta:**

▪ entro 60 giorni dal momento in cui l'Amministrazione Finanziaria rifiuta espressamente la richiesta di rimborso, il contribuente può avviare il contenzioso e presentare il ricorso della commissione tributaria provinciale;

➤ **I'ufficio non risponde:**

▪ può verificarsi anche la situazione in cui l'ufficio non risponda espressamente alla richiesta di rimborso. Dopo 90 giorni della presentazione dell'istanza, si può proporre ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale.

Se è stato il **contribuente a proporre il ricorso per il rifiuto alla sua istanza di rimborso** l'onere probatorio volto a dimostrare che in concreto per l'attività da egli svolta non è soggetto a Irap, incombe per intero su di lui (da ultimo la sentenza 21578/10 della Cassazione).

PRESENTAZIONE ISTANZA DI RIMBORSO		
Istanza accolta	Istanza respinta	L'ufficio non risponde
↓	↓	↓
Incasso delle somme	Ricorso entro 60 giorni	Ricorso dopo 90 giorni

### **Presentazione della Dichiarazione Irap e omissione del relativo versamento**

Ulteriore possibilità, cui spesso si è fatto ricorso in passato, proprio per arginare il blocco informatico che Entratel poneva in fase di trasmissione della dichiarazione dei redditi in assenza del quadro relativo all'Irap, consiste nel **presentare la dichiarazione Irap, senza effettuare alcun versamento.**

In questo caso, a fronte del vantaggio di mantenere il quantum dell'imposta, c'è, tuttavia, da aspettarsi l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo per omesso versamento ex art. 36 bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per l'intero importo del tributo, oltre alla sanzione pari al 30% di quanto dovuto e agli interessi.

In tal caso:

- ↳ **spetterà al contribuente contestare la fondatezza della pretesa in sede di impugnazione della cartella di pagamento** recante l'iscrizione a ruolo del tributo non versato;
- ↳ considerare il **rischio di soccombenza nei primi gradi del giudizio, qualora venisse ingiustamente negata la possibilità di contestare la cartella per rilievi di merito**, pur non essendo preceduta da un avviso di accertamento.

### **Omessa presentazione della Dichiarazione Irap**

Un'ultima possibilità è quella della **mancata presentazione della dichiarazione**. Tale soluzione **dovrebbe essere la strada più indicata**, così come confermato nella risposta al quesito dell'Onorevole Leo nella *question time* n. 5-00072 del 4 giugno 2008.

Del resto la stessa Amministrazione ha affermato che laddove il contribuente ritenga certa la mancanza del presupposto impositivo, egli può non compilare e inviare la Dichiarazione Irap.

**Nell'ipotesi di mancata presentazione della dichiarazione secondo la Circolare 5 giugno 2008, n. 2/IR dell'istituto di ricerca del Cndcec:**

*“resta inteso che sarà l'Ufficio che dovrà dimostrare, con atto di accertamento, la sussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'Irap, non essendo sufficiente a tal fine che l'Amministrazione si limiti a constatare il mero esercizio dell'attività di lavoro autonomo da parte del contribuente”.*

L'omessa presentazione della dichiarazione Irap, come chiarito dal Ministero, non preclude l'attività di controllo degli Uffici. Come sopra riportato, secondo la **circolare 5 giugno 2008, n. 2/IR dell'istituto di ricerca del Cndcec** sarà comunque l'Amministrazione, in questi casi, a dover dimostrare l'assenza di autonoma organizzazione per procedere a rettificare la dichiarazione.

Tuttavia, le indicazioni che paiono provenire dall'Agenzia sono, invece di segno contrario, essendo stato affermato che l'onere della prova ricade comunque sul professionista. **Ciò che pare certo è che l'Ufficio, riscontrando un modello UNICO presentato senza che venga inviata anche la dichiarazione IRAP, non potrà emettere direttamente l'accertamento, ma dovrà richiedere al contribuente di documentare i motivi posti a base del mancato assoggettamento del proprio reddito al tributo regionale.**

#### **Il contribuente non presenta la dichiarazione**

- ✓ l'Amministrazione notifica un avviso di accertamento dove verifica che il contribuente è soggetto all'Irap;
- ✓ il contribuente potrà presentare ricorso in Commissione Tributaria entro 60 giorni del ricevimento dell'avviso.

TIPOLOGIA DI COMPORTAMENTO	ASPETTI POSITIVI	ASPETTI NEGATIVI
<p><b>Mancata presentazione della dichiarazione</b></p>	<p>1. Onere della prova in sede contenziosa a carico dell'ufficio            2. Possibilità di poter beneficiare della disapplicazione delle sanzioni ex articolo 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, giustificando la violazione della norma (omessa presentazione della dichiarazione Irap) per obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa Irap, in materia di soggettività al tributo</p>	<p>1) Possibile instaurazione di un contenzioso con l'ufficio            2) Irrogazione di una sanzione amministrativa:            - dal 120 al 240% dell'imposta dovuta, con un minimo di 258 euro, per omessa presentazione della dichiarazione o per ritardo superiore a 90 giorni e debito d'imposta;            - da 258 a 1.032 euro per omessa presentazione delle dichiarazione o per ritardo superiore a 90 giorni senza debito d'imposta</p>

<p><b>Presentazione della dichiarazione e omissione del versamento</b></p>	<p>1) Mancata irrogazione della sanzione amministrativa per omessa presentazione della dichiarazione 2) Riduzione delle sanzioni a un terzo nel caso di pagamento dell'imposta accertata entro 30 giorni dalla ricezione della comunicazione bonaria circa l'omesso versamento</p>	<p>1) Attivazione della procedura automatizzata dei controlli di cui all'articolo 36-bis del Dpr 600/1973 2) Iscrizione a ruolo delle somme non versate 3) Possibilità di riscossione per intero dell'imposta accertata dall'ufficio ex articoli 36-bis del Dpr 600/1973 e 14 del Dpr 602/1973 4) Irrogazione di una sanzione amministrativa del 30% dell'importo non versato, ridotta, ex articolo 34 del Dlgs 446/1997, a un terzo (10%) nel caso in cui le somme dovute siano pagate entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione della liquidazione automatica effettuata ai sensi dell'articolo 36-bis del Dpr 600/1973</p>
<p><b>Presentazione della dichiarazione, pagamento dell'imposta e istanza di rimborso</b></p>	<p>1) Nessuna irrogazione di sanzioni</p>	<p>1) Onere della prova, circa l'insussistenza dei presupposti di applicazione del tributo, a carico del contribuente 2) Lungaggine nei tempi di rimborso</p>

14 giugno 2012  
Antonio Gigliotti