



CIRCOLARE N. 2/IR DEL 5 GIUGNO 2008

**L'APPLICAZIONE DELL'IRAP PER I LAVORATORI AUTONOMI
E IL REQUISITO DELL'AUTONOMA ORGANIZZAZIONE**

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il requisito dell'autonoma organizzazione. – 3. (*segue*) nella giurisprudenza delle Commissioni tributarie. – 4. (*segue*) e della Corte di Cassazione. – 5. Criteri utilizzabili per la verifica dell'esistenza dell'autonoma organizzazione: a) responsabilità della struttura in capo al professionista. – 6. (*segue*) b) utilizzo di fattori incrementativi. – 7. Base imponibile. – 8. Dichiarazione IRAP nel Modello UNICO 2008. – 9. (*segue*) Presentazione della dichiarazione IRAP, versamento e rimborso. – 10. (*segue*) Omessa presentazione della dichiarazione IRAP. – 11. (*segue*) Presentazione della dichiarazione IRAP e omesso versamento.



1. Premessa

L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) ha dato adito, sin dalla sua introduzione nell'ordinamento tributario, ad una serie di perplessità relative alla sua conformità con i principi costituzionali, nonché alla sua compatibilità con l'imposta comunitaria sulla cifra d'affari (IVA).

L'eccezione di incostituzionalità aveva ad oggetto lo stesso presupposto dell'IRAP.

L'art. 53 della Costituzione considera possibile presupposto dei tributi solo fatti che, oltre ad essere espressivi di potenzialità economica, siano idonei a dimostrare la disponibilità da parte del soggetto passivo di mezzi sufficienti a far fronte al pagamento del tributo.

In tale prospettiva, l'IRAP sarebbe stato un tributo non conforme ai principi costituzionali, in quanto privo di ogni collegamento con le condizioni della persona e con la sua effettiva capacità contributiva, potendo risultare dovuta anche da soggetti il cui periodo d'imposta si chiuda con un risultato negativo in termini reddituali.

Tali perplessità sono state superate dalla Corte Costituzionale¹ che ha dichiarato non fondata la questione di costituzionalità. La scelta del legislatore di individuare il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate quale nuovo indice di capacità contributiva non è irragionevole, né lesiva del principio di capacità contributiva. L'IRAP, infatti, colpisce con carattere di realtà un fatto economico, diverso dal reddito, ma comunque espressivo di capacità contributiva in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che concorrono alla sua creazione.

Analogamente sono state superate le perplessità circa la compatibilità dell'IRAP con il sistema comunitario dell'IVA².

La Corte di Giustizia³ ha riconosciuto all'IRAP caratteristiche tali da non consentirne l'assimilazione ad un'imposta sulla cifra d'affari. I giudici comunitari hanno stabilito che *“la questione pregiudiziale va risolta dichiarando che l'art. 33 della VI Direttiva⁴ deve essere interpretato nel senso che esso non osta al mantenimento di un prelievo fiscale avente le caratteristiche” dell'IRAP.*

L'IRAP è ora nuovamente all'esame della Corte Costituzionale e si è in attesa di una pronuncia circa la legittimità o meno dell'ineducibilità normativamente sancita del tributo ai fini delle imposte sul reddito⁵.

Al momento attuale la questione che genera maggior contenzioso in materia è quella che vede contrapposte l'Amministrazione finanziaria a una vasta platea di contribuenti i quali, anche in ragione delle ridotte dimensioni

¹ Corte Cost., sent. n. 156 del 21 maggio 2001.

² Quale introdotto dall'art. 33 della Dir. 7 maggio 1977, n. 77/388/CEE (c.d. VI Direttiva), come modificata dalla successiva Dir. n. 91/680/CEE del 16 dicembre 1991, come oggi sostituita dalla Dir. n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, in vigore dal 1 gennaio 2007.

³ Sentenza depositata il 3 ottobre 2006, causa C-475/03.

⁴ L'art. 33, n. 1, della VI Direttiva impone agli Stati membri il divieto di riscuotere imposte (diritto o tassa) interne ulteriori rispetto a quella comunitaria che abbiano le caratteristiche dell'imposta sulla cifra d'affari.

⁵ Sul punto già Corte Cost., ord. n. 100 del 21 marzo 2007 che ha concluso per la manifesta infondatezza della questione sollevata con riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione.



della loro attività, ritengono di non esser soggetti all'imposta per carenza del requisito dell'autonoma organizzazione (art. 2 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446).

Anche quest'anno, in prossimità degli adempimenti di versamento e di dichiarazione relativi ad UNICO 2008, gli esercenti arti e professioni privi di autonoma organizzazione si trovano ad affrontare il problema di come far valere la loro esclusione dall'assoggettamento ad IRAP, esclusione sancita, oltre che dalla Corte Costituzionale, anche dalle sentenze della Suprema Corte che oramai sempre più numerose accolgono le tesi favorevoli alle ragioni dei contribuenti.

Nell'attesa di un auspicabile intervento normativo, nella presente circolare saranno illustrati gli orientamenti espressi dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione in merito alla definizione dei criteri di esclusione, nonché alle modalità attraverso le quali quest'ultima potrà essere fatta valere in UNICO 2008.

Infatti, malgrado la più volte annunciata emanazione di una circolare⁶, analogamente a quanto avvenuto lo scorso anno, nessuna direttiva è stata ad oggi fornita dall'Amministrazione finanziaria, né attraverso le istruzioni ai modelli IRAP, né attraverso documenti di prassi.

2. Il requisito dell'autonoma organizzazione

L'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997 stabilisce che presupposto dell'IRAP è "l'esercizio abituale di un'attività *'autonomamente organizzata'* diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi."

L'art. 3 dello stesso decreto individua poi, tra i soggetti passivi del tributo, anche le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del TUIR⁷.

La citata sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale, nell'affermare la legittimità costituzionale dell'IRAP, ha avuto cura di precisare come l'autonoma organizzazione sia un requisito indefettibile per l'applicazione del tributo che, in quanto imposta reale, colpisce il valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività, sia di carattere imprenditoriale, sia professionale⁸.

La stessa Corte ha tuttavia rilevato che, mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa d'impresa⁹, altrettanto non può dirsi per quella di lavoro autonomo, la quale, ancorché svolta con carattere di abitudine, può risultare carente di "*organizzazione di capitale e lavoro altrui*". Con la conseguenza che in tali ipotesi –

⁶ Da ultimo, nella risposta al *question time* n. 5-000702 del 4 giugno 2008 in cui l'Amministrazione comunica la sua intenzione di voler emanare un'apposita circolare ricognitiva dei criteri enunciati dalla Suprema Corte per l'individuazione dei presupposti dell'IRAP dovuta da artisti e professionisti.

⁷ A seguito della riforma introdotta con il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, il rinvio deve intendersi riferito all'art. 53 dello stesso TUIR.

⁸ Per tale si intende, ai fini della presente circolare, ogni attività generatrice di reddito di lavoro autonomo.

⁹ In senso contrario, Corte Cost. ord n. 227 del 21 giugno 2007, che, pur dichiarando manifestamente inammissibile la questione di legittimità dell'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997, sollevata con riferimento agli artt. 3, 23, 24, 53 della Costituzione, ha segnalato come sarebbe arbitraria la limitazione dell'accertamento dell'organizzazione dei fattori produttivi ai soli artisti e professionisti e non anche agli imprenditori. Da ultimo, la Suprema Corte [sent. n. 7734 del 21 marzo 2008; nello stesso senso anche sent. nn. 7703 e 7707 del 21 marzo 2008] ha affermato che la prova dell'esistenza di un'autonoma organizzazione deve essere offerta dagli uffici anche nei confronti di un agente di commercio. Continua invece a qualificare come soggetto passivo IRAP l'agente di commercio l'Agenzia, da ultimo nella ris. n. 254/E del 14 settembre 2007.



da accertare caso per caso ad opera delle Commissioni di merito – risulterà mancante lo stesso presupposto per l'applicazione dell'imposta.

Dunque, secondo quanto statuito dalla Corte Costituzionale, la linea di demarcazione tra imponibilità e non imponibilità IRAP deve essere collegata non alla qualificazione dell'attività svolta (impresa o lavoro autonomo), ma alla presenza o meno di una struttura organizzativa, alla definizione della quale si è dedicata negli ultimi anni la giurisprudenza di merito, dando origine a due filoni interpretativi contrapposti.

3. (segue) nella giurisprudenza delle Commissioni tributarie

Secondo il primo filone interpretativo, l'utilizzo da parte del legislatore dell'espressione "*autonomamente organizzata*" deve essere ricondotto alla volontà di escludere, dal campo di applicazione dell'imposta, le sole attività che si esplicano all'interno di organizzazioni altrui, quali le collaborazioni coordinate e continuative¹⁰.

Si tratta della tesi interpretativa fatta propria dall'Agenzia delle Entrate nella ris. n. 32/E del 31 gennaio 2002¹¹, che richiama concetti già espressi nella circ. n. 141/E del 4 giugno 1998.

Pertanto, al fine di individuare il campo di applicazione dell'imposta, assume rilevanza solo l'art. 3 del D.Lgs. n. 446/1997 che individua i soggetti passivi; conseguentemente, nell'attività "*autonomamente organizzata*" va ricompresa anche la mera organizzazione di lavoro proprio. L'autonoma organizzazione ricorrerebbe dunque in ogni ipotesi generatrice di redditi di impresa e di lavoro autonomo, essendo un equivalente dell'abitudine e potendosi riscontrare nell'autonomia delle scelte che di per sé caratterizza lo svolgimento di tutte le attività produttive di reddito di lavoro autonomo¹².

In quest'ordine di idee, tale giurisprudenza giudica sufficiente, per l'applicabilità del tributo, una struttura essenziale, o addirittura la mera capacità di ricevere credito e procurarsi una clientela propria, escludendosi l'autonomia organizzativa quando un soggetto svolga attività solo a favore di determinati enti, associazioni, ..., senza "porsi sul mercato"¹³.

Il secondo filone interpretativo, al contrario, ritiene che un'attività sia autonomamente organizzata solo quando sia in grado di produrre una ricchezza aggiuntiva che prescinde dal lavoro del titolare.

All'interno di questo orientamento possono riscontrarsi due differenti impostazioni.

La prima, si fonda sul riferimento, in astratto, alla nozione e alla disciplina delle professioni liberali. Alcune pronunce negano *a priori* la sussistenza del requisito nel caso delle professioni protette, in quanto, essendo

¹⁰ Comm. trib. reg. Veneto n. 82 del 10 ottobre 2002; Comm. trib. reg. Veneto n. 9 del 6 ottobre 2004; Comm. trib. reg. Abruzzo n. 31 del 22 giugno 2004; Comm. trib. reg. Emilia Romagna n. 44 del 6 settembre 2004; Comm. trib. reg. Liguria n. 5 del 11 marzo 2005; Comm. trib. reg. Lazio n. 110 del 22 luglio 2005.

¹¹ L'Agenzia delle Entrate ha proposto una lettura estremamente riduttiva della sentenza della Corte Cost. n. 156/2001, muovendo dalla considerazione che, non trattandosi di sentenza interpretativa di rigetto (perché la Corte non ha condizionato la legittimità della disciplina ad una certa interpretazione), non si potrebbero "*individuare nelle motivazioni adottate dalla Corte dei nuovi criteri interpretativi di applicazione dell'imposta*".

¹² Resterebbero esclusi soltanto i co.co.co., il lavoro autonomo occasionale e le altre attività assimilate al lavoro autonomo di cui ai commi 2 e 3 dell'attuale art. 53 del TUIR.

¹³ Comm. trib. reg. Lazio n. 676 del 30 dicembre 2003; Comm. trib. reg. Lazio n. 49 del 21 marzo 2005 e Comm. trib. reg. Lazio n. 194 del 7 dicembre 2004.



necessaria per esercitarle un'apposita abilitazione, l'attività non si potrebbe utilmente svolgere in assenza del professionista abilitato (per quanto ampia e sofisticata sia l'organizzazione dello studio)¹⁴.

Altre sentenze – sempre dello stesso orientamento – fanno leva sull'*intuitus personae*, che caratterizza le attività professionali e sull'obbligo di eseguire personalmente l'incarico (art. 2232 del codice civile), per considerare imprescindibile il coinvolgimento personale del titolare ai fini del funzionamento dell'organizzazione. L'IRAP perciò sarebbe dovuta solo quando la professione diventi elemento di un'attività organizzata in forma d'impresa, come previsto dall'art. 2238 del codice civile, quando cioè il titolare svolga un ruolo di coordinatore di fattori produttivi, da cui derivi reddito d'impresa¹⁵.

Un secondo indirizzo, pur valutando l'autonomia dell'organizzazione sempre in relazione all'apporto del titolare, fa riferimento alle modalità di svolgimento dell'attività. Si nega così l'applicabilità dell'IRAP quando gli elementi organizzati (beni strumentali, dipendenti e collaboratori) si presentino come mezzi per l'esplicarsi dell'opera personale del titolare; opera che rimane comunque necessaria per poter rendere alla clientela le prestazioni richieste¹⁶.

La valutazione, pertanto, è di carattere qualitativo più che quantitativo, essendo ricollegata:

- alla prevalenza del lavoro personale dell'esercente sui mezzi organizzati;
- alla funzione “complementare” di questi ultimi;
- all'assenza di una struttura “di rilievo”¹⁷.

4. (segue) e della Corte di Cassazione

Dopo una prima sentenza¹⁸, in cui è stato affrontato il tema solo in relazione a denunciati vizi di motivazione, la Suprema Corte ha dedicato alla definizione del requisito dell'autonoma organizzazione l'udienza dell'8 febbraio 2007, in cui, in doppio collegio, ha preso in esame circa 80 ricorsi¹⁹ riguardanti diverse attività²⁰.

¹⁴ Così Comm. trib. reg. Emilia Romagna n. 11 del 13 marzo 2003; Comm. trib. reg. Emilia Romagna n. 320 del 2 aprile 2003; Comm. trib. reg. Piemonte n. 5 del 20 maggio 2003; Comm. trib. reg. Campania n. 171 del 26 settembre 2005.

¹⁵ Così Comm. trib. prov. Brescia n. 134 del 22 luglio 2003; Comm. trib. prov. Milano n. 92 del 15 aprile 2004; Comm. trib. reg. Emilia Romagna n. 198 del 9 febbraio 2005.

¹⁶ Così Comm. trib. reg. Toscana n. 15 del 28 maggio 2003; Comm. trib. reg. Veneto n. 8 del 28 febbraio 2005.

¹⁷ È stata esclusa l'applicabilità dell'IRAP nel caso di assenza di dipendenti e di disponibilità dei soli beni strumentali tipicamente impiegati per l'attività (così Comm. trib. reg. Campania n. 151 del 5 luglio 2005; Comm. trib. reg. Emilia Romagna n. 37 del 27 ottobre 2004); meno univoca la soluzione nel caso di presenza di dipendenti, collaboratori ed associati. Alcune sentenze negano la soggezione al tributo per una valutazione di “normalità” di tali situazioni [Comm. trib. prov. Parma, n. 64 del 14 novembre 2001; Comm. trib. prov. Brescia, n. 134/2003], altre applicano il criterio dell'indispensabilità del professionista per l'attività, verificando se il ruolo assegnato ai dipendenti e collaboratori, seppur funzionale all'opera del titolare, conferisca ad essi una certa autonomia [Comm. trib. prov. Firenze n. 77/2003, Comm. trib. reg. Lazio n. 50 del 17 luglio 2003; Comm. trib. reg. Lombardia n. 55/2005].

¹⁸ Cass. n. 21203 del 5 novembre 2004. La sentenza ha ritenuto corretto l'*iter* argomentativo spiegato dal giudice di merito, che aveva affermato l'insussistenza di una autonoma organizzazione da parte di un ingegnere che svolgeva la propria attività, senza dipendenti o collaboratori parasubordinati, né impiego di capitali provenienti da mutui “esterni”.

¹⁹ Successivamente a dette sentenze, ne sono state emanate ancora molte altre, sino a raggiungere ad oggi il numero complessivo di 180 ricorsi, con una percentuale di sconfitta delle ragioni dell'Agenzia via via crescente.



Dalle motivazioni delle sentenze, pur nella diversità delle situazioni, può ricavarsi un indirizzo interpretativo uniforme, che respinge la tesi fatta propria dall'Agenzia delle Entrate, così come quella più favorevole ai contribuenti.

La tesi “*intermedia*”, adottata dalla Cassazione, si fonda su alcuni principi di carattere generale in base ai quali valutare la sussistenza o meno del requisito dell'autonoma organizzazione, che si verifica quando ricorrono congiuntamente due condizioni:

- il professionista sia “*responsabile dell'organizzazione*” e non sia “*inserito in strutture organizzative riferibili all'altrui responsabilità ed interesse*”²¹;
- l'attività professionale sia svolta con l'utilizzo di fattori idonei ad accrescerne la produttività. Tale condizione si verifica quando il professionista si avvale non occasionalmente di lavoro altrui ovvero quando si avvale di beni strumentali che, secondo l'*id quod plerumque accidit*, eccedono il minimo indispensabile per l'esercizio della professione.

Con particolare riferimento ai beni strumentali, la Suprema Corte ha ritenuto che la lettera e la *ratio* della norma non consentano l'adozione di un criterio quantitativo predeterminato per individuare gli elementi concorrenti a definire il concetto di autonoma organizzazione.

In tal modo, viene nuovamente conferita delega ai giudici di merito di verificare la ricorrenza del requisito dell'organizzazione in capo ai lavoratori autonomi in un giudizio da emettere all'esito di un'analisi più di fatto che di diritto, essendo gli stessi chiamati a valutare, caso per caso e secondo criteri di ragionevolezza, se i beni impiegati siano significativi in relazione all'attività in concreto svolta.

5. Criteri utilizzabili per la verifica dell'esistenza dell'autonoma organizzazione: a) responsabilità della struttura in capo al professionista

Come accennato, è necessario che il professionista sia sotto qualsiasi forma il responsabile della struttura in cui opera e non sia inserito in una struttura riferibile all'altrui responsabilità²².

L'autonomia in senso solo formale, infatti, non rispecchia quel “*coordinamento, organizzazione e disponibilità di fattori produttivi*”²³ su cui fa perno il presupposto IRAP.

Non si deve, dunque, essere in presenza di una mera auto-organizzazione del lavoro individuale, con la conseguenza che non sono soggetti passivi IRAP i professionisti che prestano la loro attività all'interno di strutture organizzate da altri, titolari dello studio²⁴.

²⁰ Quali, ad esempio, quelle di avvocato, ingegnere, medico, dottore commercialista, ragioniere, geometra, agente di commercio, scrittore, modella, operatore informatico, consulente finanziario, promotore pubblicitario, studio associato.

²¹ Tra le tante Cass., 16 febbraio 2007, nn. 3676, 3677, 3678; Cass., 31 marzo 2008, nn. 8366 e 8374; Cass. 11 aprile 2008, n. 9569.

²² Cass., 16 febbraio 2007, nn. 3676, 3677 e 3678; Cass., 31 marzo 2008, nn. 8366 e 8374; Cass., 11 aprile 2008, n. 9569.

²³ Così Cass., 16 febbraio 2007, n. 3678.

²⁴ In questo senso, situazioni di sostanziale monocommittenza o di retribuzione scollegata al valore della pratica e/o all'attività effettivamente svolta portano ad escludere la ricorrenza del suddetto requisito.



La Suprema Corte è tuttavia andata oltre tale assunto, giungendo ad affermare²⁵ che non sussiste il requisito dell'autonoma organizzazione nel caso di un ragioniere, socio di capitali di una società di servizi, qualora il professionista e la società siano *“soggetti diversi esercenti attività diverse ed autonome, assoggettate ad un proprio regime contributivo”*.

Da ultimo, si segnala che, secondo il Supremo Collegio, sono esclusi da IRAP i compensi incassati da un dottore commercialista che ha ricoperto la carica di consigliere di amministrazione in una banca²⁶ in quanto, pur trattandosi di un'attività riconducibile a quella professionale, la stessa, isolatamente considerata, non ha richiesto l'intervento di un'organizzazione.

Sulla base delle sintetiche motivazioni della Suprema Corte, appare plausibile ricostruire un principio in virtù del quale, sulla base del combinato disposto degli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 446/1997, sia possibile “scindere” nella base imponibile IRAP i compensi che necessitano, per la loro produzione, dell'intervento di un'organizzazione (da assoggettare ad IRAP), e quelli derivanti dalle sole capacità professionali del singolo, come nel caso dei compensi percepiti per la partecipazione a convegni, per la redazione di articoli e pareri, fino ad arrivare a quelli percepiti in ragione di incarichi di sindaco e di arbitro (non soggetti ad imposta)²⁷.

6. (segue) b) utilizzo di beni strumentali

Perché ricorra il requisito dell'autonoma organizzazione è altresì necessario che il lavoratore autonomo si avvalga di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, ovvero impieghi, in modo non occasionale, lavoro altrui.

Sarebbe proprio il *surplus* di attività “impersonale e aggiuntiva” rispetto a quella del professionista a dare luogo all'incremento potenziale di produttività da assoggettare all'imposizione²⁸.

Quindi, per far scattare l'assoggettamento all'IRAP è necessario che il professionista, nello svolgimento della sua attività, si avvalga di un *quid pluris* rispetto al solo lavoro personale che, secondo il comune sentire, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista, al fine di rendere più efficace o produttiva la sua attività.

In altri termini, i fattori utilizzati devono essere idonei a far presumere che quanto prodotto non sia frutto della sola attività del professionista, ma anche della struttura, *“separata ed autonoma”*, costituita proprio al fine di potenziare la produzione di ricchezza (valore aggiunto prodotto) a vantaggio di tutti coloro che vi collaborano. Pertanto, il professionista sarebbe colpito dall'IRAP in ragione di un *“fatto economico diverso dal reddito”* in quanto autore delle scelte da cui deriva la ripartizione della ricchezza prodotta.

Per quanto concerne la sussistenza del requisito dell'organizzazione, nel caso di attività svolta nell'ambito di studi associati, la Suprema Corte, mentre in una prima pronuncia²⁹ aveva affermato che il reddito prodotto da

²⁵ Nella sentenza n. 9214 del 18 aprile 2007.

²⁶ Formulata nelle sentenze della Cassazione n. 10594 dell'8 febbraio 2007 e nella successiva Comm. trib. prov. Ancona n. 63 del 3 aprile 2008.

²⁷ Cfr. anche Comm. trib. prov. Ancona n. 63 del 3 aprile 2008.

²⁸ Cass. nn. 3672, 3677, 3678 e 3680 del 16 febbraio 2007; Cass. n. 2579 del 4 febbraio 2008; Cass. n. 2704 del 5 febbraio 2008; Cass. n. 6959 dell'11 aprile 2008.



uno studio associato era comunque frutto dell'organizzazione associativa, costituita proprio per potenziare la produzione di ricchezza a vantaggio degli associati, in una successiva sentenza³⁰ ha invece distinto tra uno studio organizzato in forma "aziendale" (soggetto ad IRAP), e quello in cui due o tre professionisti si uniscono per dividere le spese (nel qual caso occorre accertare se ricorre un'autonoma organizzazione).

Quanto al "minimo indispensabile", che consente al giudice di merito di escludere il requisito dell'autonoma organizzazione, quest'ultimo va individuato:

- nell'assenza di dipendenti e collaboratori, a qualsiasi titolo;
- nell'assenza di beni strumentali ovvero nel caso in cui la loro presenza sia da ritenersi qualitativamente di minima importanza (qualora vi sia un'autovettura, pochi mobili d'ufficio, una fotocopiatrice, un telefono, un fax, un computer e materiale di cancelleria)³¹.

In seguito, però, la stessa Corte³² è giunta ad affermare che l'utilizzo di beni strumentali, anche di ingente valore (si pensi, ad esempio, alle attrezzature ad alta tecnologia di cui si avvalgono taluni medici-radiologi), non implica necessariamente l'assoggettamento ad IRAP.

Si ritiene che tale ultima affermazione consenta di superare i dubbi interpretativi sorti in ipotesi di svolgimento dell'attività professionale in un immobile strumentale di proprietà³³.

In altri termini, anche l'utilizzo di un immobile strumentale di ingente valore non comporta di per sé l'assoggettamento ad IRAP.

Quanto poi all'utilizzo di dipendenti o lavoratori a progetto, in numerose sentenze è stata riconosciuta l'esclusione da IRAP in completa assenza di personale³⁴, mentre in altre è stato sancito l'assoggettamento ad imposizione nel caso, ad esempio, di un geometra che si è avvalso di due dipendenti, di cui uno *part-time*³⁵. Inoltre, è stata esclusa l'applicazione dell'IRAP in presenza di più collaboratori occasionali³⁶.

Alle stesse conclusioni si deve giungere con riguardo ai praticanti degli studi, in ragione dell'oggettiva differenza che intercorre tra la presenza nella struttura di dipendenti e collaboratori rispetto a quella di soggetti la cui collaborazione, a qualsiasi titolo formalizzata, si inserisce nell'ambito del tirocinio professionale, che ha natura prevalentemente formativa.

Sulla base delle considerazioni sin qui riportate, la presenza di un solo dipendente, con funzioni meramente esecutive, e di uno o più tirocinanti non sembra comportare l'automatico assoggettamento ad IRAP del titolare dello studio.

²⁹ Cass. n. 13570 dell'11 giugno 2007.

³⁰ Nell'ordinanza n. 2715 del 5 febbraio 2008.

³¹ In alcune sentenze (Cass. n. 3675 del 16/2/2007 e n. 1414/08) è stato affermato che il riscontro della presenza dei beni utilizzati nell'esercizio dell'attività può avvenire anche attraverso le indicazioni contenute nelle dichiarazioni dei redditi (in particolare, nel Quadro RE nei righi da 6 a 18) e in altri atti in possesso dell'Anagrafe tributaria.

³² Così, ord. n. 2712 del 5 febbraio 2008.

³³ Si ricorda che nella sentenza n. 5010 del 5/3/2007, è stato ritenuto non sussistere il requisito dell'organizzazione in presenza di un consulente finanziario che *"non aveva neanche un ufficio ma svolgeva la sua attività presso i clienti"*.

³⁴ Tra le altre, le sentenze nn. 5009, 5010, 5017 e 5020 del 5 marzo 2007.

³⁵ Sentenza n. 5021 del 5 marzo 2007.

³⁶ Sentenza n. 1840 del 28 gennaio 2008.



Al riguardo si segnala che è emerso un contrasto giurisprudenziale in ordine alla rilevanza della presenza di un solo dipendente, contrasto che verosimilmente approderà alle Sezioni Unite della Cassazione.

7. Base imponibile

Venendo alle regole più specifiche di determinazione della base imponibile, la stessa è costituita, ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997, dal *“valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione”*.

Con particolare riferimento alle persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, del TUIR, esercenti arti e professioni di cui all'art. 53, comma 1, del medesimo TUIR, *“la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti alla attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente. I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi”*³⁷.

Ai sensi del comma 1, lettera a), del successivo art. 11, nella determinazione della base imponibile, relativamente al periodo d'imposta 2008, sono ammessi in deduzione:

- “ 1) i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- 2) ... un importo pari a 4.600 euro³⁸, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta³⁹;
- 3) ... un importo fino a 9.200 euro⁴⁰, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia; tale deduzione è alternativa a quella di cui al numero 2), e può essere

³⁷ In termini, l'art. 8 del D.Lgs. n. 446/1997. Si segnala che l'ultimo periodo è stato aggiunto dall'art. 1, comma 50, lettera e), della L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008. Il principio ivi enunciato della valorizzazione dei componenti concorrenti alla formazione del valore della produzione in base alle regole previste ai fini delle imposte sui redditi non costituisce tuttavia una novità, essendo detto principio applicabile anche con riferimento ai periodi d'imposta precedenti al 2008 per effetto dell'abrogato art. 11-*bis*, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997 [per l'abrogazione si veda la lettera g) del citato comma 50 dell'art. 1 della L. n. 244/2007].

³⁸ Importo così stabilito dall'art. 1, comma 50, lettera f), numero 1), della L. n. 244/2007, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Per il 2007, l'importo deducibile, su base annua, è invece pari a 5.000 euro. Si segnala che la riduzione di detto importo, prevista dalla legge finanziaria per il 2008, è stata controbilanciata da una corrispondente riduzione dell'aliquota ordinaria dell'imposta dal 4,25 al 3,9 per cento contestualmente disposta dalla successiva lettera h) del citato art. 1, comma 50, della L. n. 244/2007 (cfr. art. 16, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997).

³⁹ Ai sensi dell'art. 1, comma 267, della L. 27 dicembre 2006, n. 296, le deduzioni di cui ai numeri 2) e 4) (cosiddette deduzioni a titolo di riduzione del “cuneo fiscale”) spettano nella misura del 50 per cento, a decorrere dal mese di febbraio 2007, e, per il loro intero ammontare, a decorrere dal successivo mese di luglio, con conseguente ragguaglio ad anno di quella prevista dal numero 2).

⁴⁰ Importo così stabilito dall'art. 1, comma 50, lettera f), numero 1), della L. n. 244/2007, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Per il 2007, l'importo deducibile, su base annua, è invece pari a 10.000 euro. Sulle ragioni di tale riduzione si rinvia alla precedente nota 38.



fruita nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola *de minimis* di cui al regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione, del 12 gennaio 2001, e successive modificazioni⁴¹;

- 4) ... i contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato;
- 5) le spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro, nonché ... i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, a condizione che l'attestazione di effettività degli stessi sia rilasciata ... da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali (*rectius*, iscritti alla sezione A Commercialisti dell'Albo unico, n.d.A.) o dei consulenti del lavoro, nelle forme previste dall'art. 13, comma 2, del D.L. 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 maggio 1997, n. 140, e successive modificazioni, ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale⁴².

Per effetto della lettera b) del citato comma 1, non sono invece ammessi in deduzione:

- 1) i compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, nonché i compensi attribuiti per obblighi di fare, non fare o permettere, di cui all'art. 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR;
- 2) i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa, di cui all'art. 50, commi 1, lettera c-*bis*), del TUIR, e per prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo, di cui alla L. 23 marzo 1981, n. 91, indicate nel comma 3 dell'art. 53, del medesimo TUIR;
- 3) i compensi per le altre prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente, ai sensi dell'art. 50 del TUIR;
- 4) gli utili spettanti agli associati in partecipazione (di cui alla lettera c) del predetto art. 53, comma 2, del TUIR⁴³.

Fino al periodo d'imposta 2007, la norma in esame prevedeva anche l'indeducibilità degli interessi passivi impliciti nei canoni relativi a contratti di locazione finanziaria, da determinarsi secondo le modalità di calcolo stabilite con il decreto del Ministro delle finanze del 24 aprile 1998.

Con effetto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, l'indeducibilità della "*quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto*" è stata espressamente ribadita nelle norme relative alla determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali, delle società di persone e delle imprese individuali, delle banche e degli altri enti e società finanziarie, delle imprese di assicurazione⁴⁴, ma non anche degli esercenti arti e professioni.

⁴¹ Ai sensi dell'art. 1, comma 268, della L. 27 dicembre 2006, n. 296, anche la deduzione di cui al numero 3) spetta, nella misura del 50 per cento, a decorrere dal mese di febbraio 2007 e, per l'intero ammontare, a decorrere dal successivo mese di luglio, con conseguente ragguaglio ad anno della stessa.

⁴² La fruizione di tali deduzioni, ai sensi del comma 4-*septies* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, è alternativa all'applicazione delle disposizioni relative alla riduzione del "cuneo fiscale" di cui ai precedenti numeri 2), 3) e 4).

⁴³ Si tratta delle ipotesi in cui l'apporto dell'associato è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro.

⁴⁴ Cfr. gli artt. 5, 5-*bis*, 6 e 7 del D.Lgs. n. 446/1997, nel testo risultante in seguito alle modifiche recate dall'art. 1, comma 50, lettere a), b), c) e d), della L. n. 244/2007, in vigore dal 1° gennaio 2008.



Per questi ultimi, l'art. 8 del D.Lgs. n. 446/1997, come modificato dalla legge finanziaria per il 2008, pur confermando l'indeducibilità degli interessi passivi, non contiene alcun riferimento espresso alla quota interessi implicita nei canoni di *leasing*.

Resta dunque dubbio il trattamento da riservare a detta quota di interessi in sede di determinazione del valore della produzione netta degli esercenti arti e professioni.

Aderendo ad un'interpretazione letterale della disposizione in esame, dovrebbe infatti concludersi per la deducibilità della stessa. Ragioni di ordine sistematico lasciano invece preferire la soluzione contraria.

È auspicabile che la questione sia definitivamente chiarita in via normativa.

Per i soggetti con valore della base imponibile non superiore ad euro 180.999,91, la legge finanziaria per il 2008 conferma, inoltre, la fruibilità della deduzione forfetaria di cui al comma 4-*bis* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997.

L'importo ammesso in deduzione, a decorrere dal periodo d'imposta 2008, è pari a:

- “ a) euro 7.350, se la base imponibile non supera euro 180.759,91;
b) euro 5.500, se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.839,91;
c) euro 3.700, se la base imponibile supera euro 180.839,91 ma non euro 180.919,91;
d) euro 1.850, se la base imponibile supera euro 180.919,91 ma non euro 180.999,91”⁴⁵.

In alternativa alle nuove deduzioni, relative alla riduzione del “cuneo fiscale”, introdotte dal comma 266 dall'articolo unico della L. 27 dicembre 2006, n. 296⁴⁶, per i soggetti con componenti positivi, che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta a euro 400.000, è riconosciuta per il 2008 la deduzione dalla base imponibile di un importo pari a euro 1.850⁴⁷, su base annua, per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo d'imposta fino a un massimo di cinque⁴⁸.

⁴⁵ Fino al periodo d'imposta 2007, l'importo deducibile era rispettivamente pari ad euro 8.000, 6.000, 4.000 e 2.000, in corrispondenza dei medesimi quattro scaglioni di valore della produzione netta riportati nel testo [per la modifica normativa, cfr. art. 1, comma 50, lettera f), numero 4), della L. 24 dicembre 2007, n. 244]. Si segnala, altresì, che ai sensi del successivo comma 4-*bis.2* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, “in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, gli importi delle deduzioni e della base imponibile di cui al comma 4-*bis* [...] sono ragguagliati all'anno solare]”.

⁴⁶ Si tratta delle deduzioni di cui ai numeri 2), 3) e 4) dell'art. 11, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 446/1997, già richiamate nel testo.

⁴⁷ Importo così ridotto, rispetto al precedente di euro 2.000, dall'art. 1, comma 50, lettera f), numero 5), della L. n. 244/2007.

⁴⁸ Cfr. art. 11, comma 4-*bis.1*, del D.Lgs. n. 446/1997. La norma stabilisce che ai fini del computo del numero di lavoratori dipendenti, per i quali spetta la deduzione in commento “non si tiene conto degli apprendisti, dei disabili e del personale assunto con contratti di formazione lavoro”. La deduzione può essere fruita anche da dipendenti a tempo determinato per i quali è precluso l'utilizzo delle deduzioni relative al “cuneo fiscale”. Ai sensi del successivo comma 4-*bis.2*, la deduzione in esame e quelle relative alla riduzione del “cuneo fiscale”, di cui al comma 1, lettera a), numeri 2) e 3) del medesimo art. 11, “sono ragguagliate ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel corso del periodo d'imposta nel caso di contratti di lavoro a tempo indeterminato e parziale, nei diversi tipi e modalità di cui all'art. 1 del D.Lgs. 25 febbraio 2000, n. 61, e successive modificazioni, ivi compreso il lavoro a tempo parziale di tipo verticale e di tipo misto, sono ridotte in misura proporzionale”. È inoltre stabilito che, in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, l'importo dei componenti positivi, di cui al comma 4-*bis.1*, deve essere ragguagliato all'anno solare.



Sempre in alternativa alle deduzioni relative alla riduzione del “cuneo fiscale”, fino al 2008, per i soggetti che incrementano, in ciascuno dei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2004, il numero di lavoratori dipendenti, assunti con contratto a tempo indeterminato, rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente, è ammesso in deduzione il costo del predetto personale per un importo annuale non superiore a 20.000 euro per ciascun nuovo dipendente assunto, e nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale⁴⁹.

La deduzione spettante compete in ogni caso, per ciascun periodo d'imposta, a partire da quello di assunzione e fino a quello in corso al 31 dicembre 2008, sempre che permanga il medesimo rapporto di impiego.

L'importo deducibile è quintuplicato nelle aree ammissibili alla deroga prevista dall'art. 87, paragrafo 3, lettera a), del Trattato che istituisce la Comunità europea, e triplicato nelle aree ammissibili alla deroga prevista dall'art. 87, paragrafo 3, lettera c), del medesimo Trattato, individuate dalla Carta italiana degli aiuti a finalità regionale *pro tempore* approvata⁵⁰.

In alternativa a quest'ultima maggiorazione, l'importo deducibile è, rispettivamente, moltiplicato per sette e per cinque nelle suddette aree, in caso di assunzione di lavoratrici donne rientranti nella definizione di lavoratore svantaggiato di cui al regolamento (CE) n. 2204/2002 della Commissione, del 5 dicembre 2002, in materia di aiuti di Stato a favore dell'occupazione⁵¹.

In tal caso l'intera maggiorazione spetta nei limiti di intensità nonché alle condizioni previste dal predetto regolamento sui regimi di aiuto a favore dell'assunzione di lavoratori svantaggiati.

La legge stabilisce, infine, un tetto massimo all'importo delle deduzioni ammesse per ciascun dipendente ai sensi dei commi 1, 4-*bis*.1 e 4-*quater* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro⁵².

Così riepilogate le regole di determinazione della base imponibile ai fini dell'IRAP, relative agli esercenti arti e professioni, le principali questioni interpretative, specificamente riferibili a tale ambito soggettivo, attengono alla rilevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze relative ai beni strumentali, nonché alla rilevanza dei corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

Sulla prima questione, le istruzioni per la compilazione del rigo IQ24 della dichiarazione IRAP relativa al 2008 precisano che, tra i compensi derivanti dall'attività artistica o professionale, si comprende anche l'importo delle plusvalenze indicato nel rigo RE4 della dichiarazione dei redditi. Analoghe indicazioni sono fornite con riguardo alle minusvalenze da indicare nel rigo IQ25 (per l'importo evidenziato nel rigo RE18).

⁴⁹ In termini, il comma 4-*quater* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997. La norma stabilisce anche un'ipotesi di decadenza, qualora nei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2004 il numero dei lavoratori dipendenti risulti inferiore o pari rispetto al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati in tale periodo d'imposta.

⁵⁰ Cfr. il comma 4-*quinqüies* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997.

⁵¹ In tal senso, il successivo comma 4-*sexies*.

⁵² Si veda comma 4-*septies* dell'art. 11 citato. Si segnala che il limite massimo delle deduzioni ammesse per ciascun dipendente può essere invece superato per effetto delle maggiorazioni stabilite nel caso di incremento occupazionale nelle aree c.d. svantaggiate e nel caso di assunzione di lavoratrici donne rientranti nella definizione di lavoratore svantaggiato di cui ai commi 4-*quinqüies* e 4-*sexies* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997.



Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, plusvalenze e minusvalenze rilevano, dunque, ai fini dell'IRAP se e nella misura in cui le stesse rilevano ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche⁵³, sul presupposto che detti componenti ai fini del tributo regionale siano da includere tra i compensi di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 446/1997.

Tale conclusione non appare condivisibile per più di una ragione.

Sotto il profilo letterale, la chiara formulazione della disposizione in ultimo citata non lascia alcuna incertezza in ordine all'irrelevanza delle plus/minusvalenze, non rinvenendosi in essa alcun espresso riferimento a tali componenti.

Dato letterale che assume, in tal caso, valore decisivo in quanto il legislatore, con la Finanziaria per il 2008⁵⁴, ha provveduto a riformare, in modo radicale, le regole di determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, riformulando, in tale contesto, anche l'art. 8, dedicato alla determinazione della base imponibile degli esercenti arti e professioni.

La circostanza che detta disposizione sia stata dunque riscritta in un'epoca in cui le plusvalenze e le minusvalenze relative sia ai beni mobili che agli immobili avevano già assunto, in modo autonomo e distinto rispetto ai compensi⁵⁵, piena rilevanza nell'ambito delle imposte sui redditi, conferisce maggior forza alla tesi dell'irrelevanza di detti componenti ai fini dell'IRAP, in mancanza di un espresso riferimento normativo anche all'interno della nuova formulazione normativa dell'art. 8 del D.Lgs. n. 446/1997⁵⁶.

Ulteriore argomento a favore della tesi sostenuta deriva dall'abrogazione, dall'ambito delle disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta, di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, del relativo comma 3, nel quale, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, era stabilita *"in ogni caso"* la rilevanza delle plus/minusvalenze relative a beni strumentali *"non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda"*.

Tale disposizione, espressamente prevista ai fini della determinazione della base imponibile degli esercenti attività d'impresa, poteva, in effetti, far sorgere il dubbio circa una sua estensibilità in via analogica anche agli esercenti arti e professioni, essendo stata approvata in un'epoca in cui le plus/minusvalenze non assumevano alcuna rilevanza per questi ultimi soggetti ai fini delle imposte sui redditi.

Il dubbio in parola è stato, tuttavia, definitivamente risolto dallo stesso intervento riformatore recato dalla legge finanziaria per il 2008, il quale ha abrogato il citato comma 3 dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, nell'intento di demandare, alle specifiche disposizioni che disciplinano la determinazione della base imponibile delle varie categorie di soggetti passivi dell'IRAP, il compito di stabilire la rilevanza o meno delle plus/minusvalenze relative a beni strumentali.

⁵³ In ordine alla decorrenza delle disposizioni che hanno introdotto la rilevanza ai fini dell'IRPEF delle plusvalenze e delle minusvalenze relative, rispettivamente, ai beni mobili e agli immobili strumentali per l'esercizio di arti e professioni, si rinvia alla nostra circ. n. 1/IR del 12 maggio 2008, paragrafo 2.

⁵⁴ Cfr. l'art. 1, comma 50, della L. n. 244/2007

⁵⁵ Sulla nozione di compenso, accolta nell'ambito della determinazione del reddito di lavoro autonomo, si rinvia alla nostra circ. n. 1/IR del 12 maggio 2008, paragrafo 8. In tale occasione, si è cercato di dimostrare che, anche ai fini delle imposte sui redditi, per compensi devono intendersi le sole somme percepite a titolo di remunerazione delle prestazioni rientranti nell'oggetto dell'attività abitualmente svolta.

⁵⁶ Cfr. la lettera e) dell'art. 1, comma 50, della L. n. 244/2007.



Ebbene, dalla lettura del nuovo art. 8 del D.Lgs. n. 446/1997, specificamente rivolto agli artisti e professionisti, viene confermata la previgente disciplina secondo cui *“la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti alla attività esercitata”*, senza alcun riferimento alla rilevanza delle plus/minusvalenze relative a beni strumentali.

A conclusioni non dissimili induce l'analisi del successivo art. 11-*bis*, comma 2, del pari abrogato per effetto della nuova disciplina introdotta dalla legge finanziaria per il 2008⁵⁷, che disciplinava le variazioni fiscali del valore della produzione netta nei confronti di tutti i contribuenti IRAP.

Ebbene, in quest'ultima disposizione era espressamente sancito che ai componenti positivi e negativi, concorrenti alla formazione del valore della produzione, da assumere nella medesima misura in cui gli stessi rilevavano ai fini delle imposte sui redditi, occorre aggiungere, tra gli altri, le sole plusvalenze di cui all'art. 86, comma 1, lettera c), del TUIR⁵⁸, senza fare alcun riferimento a quelle di cui all'art. 54, comma 1-*bis*, lettera c), del medesimo TUIR⁵⁹.

Da quanto esposto emerge, dunque, che, anche con riferimento alla disciplina vigente anteriormente alle ultime modifiche normative, era difficilmente sostenibile una rilevanza fiscale delle plus/minusvalenze ai fini della determinazione della base imponibile IRAP degli esercenti arti e professioni.

Irrelevanza derivante, a tacer d'altro, dalla difficoltà di includere, tra i compensi e le spese derivanti dall'esercizio abituale di un'attività di lavoro autonomo, componenti che, ai fini delle imposte sui redditi, ricevono, ancora oggi, autonoma e distinta disciplina.

Per quanto concerne, invece, la disciplina in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, oltre alle considerazioni più sopra svolte circa la mancanza di un espresso riferimento normativo alle plus/minusvalenze nell'ambito del riformulato art. 8 del D.Lgs. n. 446/1997, è possibile trarre ulteriore argomento a favore della tesi dell'irrelevanza di tali componenti dalla circostanza che analoga irrilevanza è attualmente sancita nei confronti delle società di persone commerciali e delle imprese individuali che non abbiano optato per il sistema di determinazione della base imponibile previsto dall'art. 5 per le società di capitali e gli enti commerciali.

Ed infatti, ai sensi del comma 1 del nuovo art. 5-*bis* del D.Lgs. n. 446/1997⁶⁰, la base imponibile di tali soggetti è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lettere a), b), f) e g), del TUIR e delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92 e 93 del medesimo TUIR, e l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali.

⁵⁷ Per l'abrogazione cfr. l'art. 1, comma 50, lettera g), della L. n. 244/2007.

⁵⁸ Si tratta delle plusvalenze derivanti dall'assegnazione ai soci di beni strumentali ovvero dalla loro destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

⁵⁹ La disposizione prevede la rilevanza in sede di determinazione dei redditi di lavoro autonomo delle plusvalenze derivanti dal consumo personale o familiare di beni strumentali da parte dell'esercente l'arte o la professione ovvero dalla destinazione a dei medesimi beni a finalità estranee all'arte o professione.

⁶⁰ Introdotto dalla lettera b) dell'art. 1, comma 50, della L. n. 244/2007.



Come è agevole constatare, dunque, nessun riferimento viene fatto, in tale contesto soggettivo, alle plus/minusvalenze di cui agli artt. 58, 86 e 101 del TUIR, dal che sembra potersi desumere che l'irrilevanza di detti componenti sia un dato caratteristico delle regole di determinazione della base imponibile IRAP di tutti i soggetti IRPEF che non abbiano optato per il sistema specificamente previsto per le società di capitali.

Quanto ai corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di altri elementi immateriali, comunque riferibili all'attività artistica o professionale, le istruzioni a UNICO 2008, nel rigo IQ24, colonna 2, prevedono che tali componenti devono essere assoggettati ad IRAP.

Riprendendo le argomentazioni sopra svolte, in relazione alla nozione di compenso, si ritiene che tale assoggettamento non sia condivisibile. È appena il caso di osservare che, laddove i corrispettivi in parola fossero includibili nella nozione di compensi, non sarebbe stato necessario l'intervento del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006 n. 248, che, ai fini delle imposte sui redditi ha espressamente previsto l'imponibilità di detti corrispettivi, in aggiunta ai compensi professionali⁶¹.

Ad ulteriore conferma di tale ricostruzione, si può osservare come i predetti corrispettivi siano, nella sostanza, assimilabili ai proventi derivanti dalla cessione di azienda, pacificamente esclusi dalla base imponibile dell'IRAP.

8. La dichiarazione IRAP nel Modello UNICO 2008

I soggetti che ritengano di trovarsi in una situazione che escluda l'applicazione del tributo, per l'assenza degli indici sintomatici di un'autonoma organizzazione, si trovano anche quest'anno di fronte al problema di come segnalare tale circostanza in sede di compilazione del Quadro IQ, dal momento che, dallo stesso, non emerge alcuna indicazione al riguardo⁶² (a differenza di quanto avvenuto in passato ai fini dell'ILOR, mediante l'inserimento di un'apposita casella da barrare per comunicare l'esonero).

In merito, si ricorda che già dallo scorso anno l'Agenzia delle Entrate ha provveduto ad eliminare "l'errore bloccante" che costringeva tutti coloro che compilavano il quadro RE all'automatica compilazione dell'ulteriore quadro IQ, con ciò impedendo di fatto scelte di "autoesonero" dal tributo.

Anche in sede di compilazione di UNICO 2008, i professionisti, che ritengano di esercitare la propria attività senza un'autonoma organizzazione, possono, dunque, scegliere di adottare diversi comportamenti:

- presentare la dichiarazione IRAP, versando la relativa imposta per avviare poi la procedura di rimborso;
- omettere la presentazione della dichiarazione IRAP;
- presentare la dichiarazione IRAP omettendo il versamento della relativa imposta.

9. (segue) Presentazione della dichiarazione IRAP, versamento e rimborso

Tale soluzione ha il pregio di evitare l'irrogazione delle sanzioni, ma presuppone il versamento nei termini dell'imposta nella misura dichiarata, l'onere di dimostrare la mancanza della causa che giustifichi il prelievo, nonché le lungaggini della procedura di rimborso.

⁶¹ Cfr. art. 54, comma 1-*quater*, del TUIR.

⁶² Cfr. le osservazioni riportate nel successivo paragrafo 10, a seguito delle indicazioni fornite dal Ministero dell'economia e delle finanze alla risposta al *question time* n. 5-00072 del 4 giugno 2008.



Sul punto, si segnala che, secondo l'Agenzia delle Entrate⁶³, per effetto delle novità apportate dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 all'art. 2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, a partire dal 1° gennaio 2002 i contribuenti che volessero emendare la dichiarazione non potrebbero più presentare istanze di rimborso nel termine di 48 mesi dal versamento, ma solo dichiarazioni integrative entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Tale affermazione non appare condivisibile, in quanto si ritiene che, con l'introduzione del comma 8-*bis* all'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, il legislatore abbia inteso offrire al contribuente un'ulteriore possibilità di recuperare sollecitamente il proprio credito (al fine di utilizzarlo in compensazione con le imposte dovute per il periodo d'imposta successivo, così come previsto dall'art. 17, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241)⁶⁴.

D'altra parte, qualora il legislatore avesse voluto abrogare il disposto dell'art. 38 del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 602, avrebbe dovuto farlo con espressa disposizione in tal senso.

Va evidenziato che, anche a voler aderire all'interpretazione dell'Agenzia, il contribuente avrebbe comunque la facoltà di presentare una dichiarazione integrativa nel termine di 48 mesi dal versamento, ai sensi del comma 8 dello stesso art. 2, nel cui testo non si rileva alcuna distinzione tra dichiarazione integrativa a danno o a favore del dichiarante⁶⁵.

Tale interpretazione del comma 8, avvalorata dalla giurisprudenza di legittimità⁶⁶, è quella che meglio permette di realizzare quella *“parità e bilanciamento delle posizioni”* tra Amministrazione finanziaria e contribuenti per l'esercizio del potere di rettifica, disciplinato, quanto all'Amministrazione, nell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, e, per il contribuente, nel comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998.

10. (segue) “Omessa” presentazione della dichiarazione IRAP

La mancata presentazione della dichiarazione IRAP sembrerebbe la strada implicitamente indicata dall'Agenzia delle Entrate a seguito dell'eliminazione del “blocco informatico” che costringeva a presentare la detta dichiarazione in conseguenza della compilazione del Quadro RE di UNICO.

Tale assunto sembra recentemente confermato anche dal sottosegretario al Ministero dell'economia e delle finanze, on. Molgora, in risposta al quesito proposto dall'on. Leo nel *question time* n. 5-00072 del 4 giugno 2008, in ordine all'obbligo da parte dei professionisti di procedere alla presentazione della dichiarazione IRAP anno 2008 e ai relativi versamenti. L'Amministrazione ha, infatti, sostenuto che il professionista che ritiene *certa la mancanza del presupposto oggettivo di imponibilità nei suoi confronti, può non compilare il quadro IRAP; “la mancata compilazione, infatti, non incide sulla correttezza dell'invio telematico del Modello UNICO, né preclude l'attività di controllo da parte dei competenti Uffici delle entrate”*.

⁶³ Nelle ris. n. 24/E del 14 febbraio 2007 e n. 71/E del 29 febbraio 2008.

⁶⁴ Sulle funzioni del comma 8-*bis* dell'art. 2 si rinvia più diffusamente alle considerazioni svolte nel successivo paragrafo 11.

⁶⁵ Nel senso che il comma 8 possa essere utilizzato solo per correggere a danno del contribuente (dunque in aumento) errori od omissioni commesse in dichiarazione, circ. n. 6/E del 25 gennaio 2002. Per una diversa ricostruzione della disciplina del comma 8, si rinvia al successivo paragrafo 11.

⁶⁶ Conforme Cass. n. 21944 del 19 ottobre 2007 in materia di IVA.



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'assenza di autonoma organizzazione non costituisce, infatti, una semplice esimente dall'applicazione del tributo, posto che la presenza di una struttura autonomamente organizzata è elemento essenziale del presupposto imponibile, così come ricostruito dalla Corte Costituzionale, in aggiunta al mero esercizio abituale dell'attività.

Alla luce della posizione dell'Agenzia delle Entrate secondo cui il contribuente, che volesse emendare la dichiarazione, sarebbe tenuto a farlo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo⁶⁷, nel caso in cui sia stata presentata la dichiarazione IRAP nel modello UNICO 2007, dovrebbe essere valutata – sempre in via prudenziale – la possibilità di presentare dichiarazione integrativa, ai sensi del comma 8-*bis* omettendo il Quadro IQ.

In relazione alle dichiarazioni IRAP, presentate con riferimento ai periodi d'imposta precedenti, stante il “blocco informatico” imposto dall'Agenzia, non dovrebbero essere invece adottati comportamenti “correttivi”. Da ultimo, è appena il caso di ricordare che, ove il contribuente soccomba in giudizio, saranno applicate le sanzioni per l'omessa dichiarazione (dal 120 al 240% dell'imposta dovuta).

11. (segue) Presentazione della dichiarazione IRAP e omesso versamento

Nel caso in cui venga presentata la dichiarazione IRAP e venga omesso il relativo versamento, il professionista sarà raggiunto, con ogni probabilità, da un'iscrizione a ruolo a titolo definitivo per omesso versamento *ex* art. 36-*bis* del 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.

L'Ufficio, in sede contenziosa, non potrà sostenere la legittimità del proprio operato semplicemente facendo ricorso al disposto dell'art. 2, comma 8-*bis*, del D.P.R. n. 322/1998, eccependo cioè la mancata presentazione da parte del contribuente di una dichiarazione rettificativa in proprio favore entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Il citato comma 8-*bis* non può, infatti, essere interpretato come una norma che disciplina le ipotesi e i limiti entro cui il contribuente può emendare in suo favore la dichiarazione originariamente presentata, relegando l'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 alla funzione di norma residuale applicabile nelle sole ipotesi di mancanza di specifiche norme in tal senso.

Non può sottacersi, infatti, che gli elementi qualificanti del citato comma 8-*bis* sono costituiti essenzialmente dalla previsione dell'emendabilità anche di dichiarazioni “a credito” oltre che – come già anticipato – della compensabilità, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, dell'eventuale credito risultante dalla dichiarazione stessa.

⁶⁷ Ris. n. 24/E del 14 febbraio 2007 e n. 71/E del 29 febbraio 2008.



Le richiamate peculiarità della norma sono dunque indicative della volontà del legislatore di assegnare alla stessa, non la predetta funzione limitatrice del diritto del contribuente ad emendare la dichiarazione a proprio vantaggio, bensì il duplice compito sopra richiamato.

Innanzitutto, consentire la rettificabilità della dichiarazione anche nei casi in cui dalla dichiarazione originaria sia emerso un credito d'imposta, anziché un debito, e dunque sia di fatto preclusa l'attivazione di un'ordinaria procedura di rimborso, ai sensi del citato art. 38 del D.P.R. n. 602/1973; in secondo luogo, riconoscere un'ulteriore facoltà al contribuente, pur nelle ipotesi in cui dalla dichiarazione originaria sia emerso un debito potenzialmente ripetibile, consistente nella possibilità di compensare direttamente il credito emergente dalla dichiarazione rettificativa, senza dover attendere le lungaggini della procedura di rimborso.

Così interpretata la norma *de qua*, ne discende che, pur in mancanza di una dichiarazione rettificativa “a favore”, entro il ristretto termine di cui al citato comma 8-*bis*, non è precluso al contribuente emendare il dichiarato anche dopo che detto termine sia spirato.

Tanto, sia attraverso un'istanza di rimborso, da presentare entro il termine di decadenza prescritto dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, sia attraverso una dichiarazione rettificativa “a favore” da presentare, ai sensi del comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, entro la scadenza del termine decadenziale previsto per l'azione accertatrice da parte dell'Ufficio (31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria).

A tale ultimo riguardo, occorre infatti rilevare che il citato comma 8 non si riferisce soltanto alle rettifiche in senso sfavorevole al contribuente, ma anche a quelle a lui favorevoli. Se si fosse voluto, infatti, limitare l'applicabilità della norma in oggetto alle sole rettifiche “peggiorative” per il contribuente non si spiegherebbe la previsione di un termine per operare la rettifica: non si vede cioè come il contribuente, scaduti i termini per l'accertamento da parte dell'Ufficio, possa avere interesse a presentare una dichiarazione rettificativa a proprio sfavore.

Impedire la presentazione di una dichiarazione rettificativa oltre il predetto termine ha quindi un senso soltanto se la rettifica, cui la norma si riferisce, sia anche quella a vantaggio del contribuente.

Se dunque, come si ritiene di aver dimostrato, il diritto alla rettifica non è in alcun modo limitato dal più volte citato comma 8-*bis* dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 e che tale diritto trae il proprio fondamento dalla natura non negoziale della dichiarazione tributaria⁶⁸, affermare la non emendabilità del dichiarato, in sede di impugnazione dell'iscrizione a ruolo per omesso versamento del tributo effettuata *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973, si risolve in una mera petizione di principio⁶⁹ non supportata né dal dato normativo, né dall'orientamento della giurisprudenza di legittimità in tema di natura del processo tributario⁷⁰.

Secondo tale, ormai consolidato, orientamento il processo tributario non è annoverabile tra quelli di “impugnazione-annullamento”, ma tra i processi di “impugnazione-merito” in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronunzia di una decisione di merito sostitutiva, sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'Ufficio: l'impugnazione davanti al giudice

⁶⁸ Cass., SS.UU., n. 15063 del 25 ottobre 2002.

⁶⁹ Si segnala che in tal senso si è espressa la Comm. trib. prov. Milano n. 7 del 29 gennaio 2007.

⁷⁰ Cfr., tra le altre, Cass. n. 11217 del 16 maggio 2007.



tributario, quindi, attribuisce a detto giudice non solo la cognizione orientata all'eliminazione dell'atto, ma anche la cognizione del rapporto tributario. Ne consegue che il giudice deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte⁷¹.

Tale conclusione, si sottolinea, è stata ribadita dalla Suprema Corte anche con riferimento ad un'iscrizione a ruolo *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973⁷². Invero, afferma la Cassazione, *“la liquidazione in base alla dichiarazione ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 ... non preclude al contribuente, attraverso la impugnazione della relativa cartella, di rimettere in discussione la debenza del tributo”*⁷³.

⁷¹ Tali considerazioni sono utili ad affermare il diritto del contribuente a contestare la debenza del tributo anche nel caso in cui abbia presentato la dichiarazione IRAP indicando deduzioni non spettanti.

⁷² A tal riguardo, va peraltro segnalato il consolidato orientamento dottrinale secondo cui la cartella di pagamento, derivante dall'iscrizione a ruolo *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973, è un atto che cumula in sé la doppia natura di atto di accertamento e di atto di liquidazione. In tal senso, anche la ferma giurisprudenza della Suprema Corte in materia di motivazione della cartella di pagamento, secondo cui quest'ultima *“in quanto atto di accertamento deve contenere tutte le indicazioni idonee a consentire al contribuente di apprestare un'efficace difesa”* (cfr. Cass. n. 18415 del 16 settembre 2005; n. 28318 del 21 dicembre 2005; n. 13581 dell'11 giugno 2007; n. 8751 del 4 aprile 2008).

⁷³ Cass. n. 12787 del 29 maggio 2006. Sul tema si veda anche Cass. n. 3459 del 26 maggio 1981.