



Giovedì 28/08/2008

L'AGENZIA DELLE ENTRATE SI PRONUNCIA SULLA RILEVANZA REQUISITO ORGANIZZATIVO IN MATERIA IRAP

A cura di: *Bollettino Tributario d'Informazioni*

CIRCOLARE 13 GIUGNO 2008, n. 45/E

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. «Autonoma organizzazione» e attività di lavoro autonomo - 3. «Autonoma organizzazione» e attività d'impresa - 4. Prova dell'«organizzazione rilevante» - 5. Conclusioni.

1. Premessa

Con la circolare n. 45/E del 13 giugno 2008¹, l'Agenzia delle entrate torna a pronunciarsi sulla problematica concernente la rilevanza del requisito dell'«autonoma organizzazione» ex art. 2, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in materia di IRAP², con precipuo riferimento alle attività generatrici di redditi di lavoro autonomo, senza peraltro trascurare l'attività di impresa e l'esercizio dell'attività professionale in forma associata.

Nell'emanare la circolare, sulla scia dell'ormai consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione, l'Agenzia è "costretta" a "sconfessare" le sue precedenti interpretazioni [circolare n. 141/E del 4 giugno 1998³; risoluzione n. 32/E del 31 gennaio 2002⁴] fornite in tema di «organizzazione rilevante» con riguardo agli esercenti arti e professioni (rispetto ai quali, in pratica, il requisito organizzativo era da considerare - a detta dell'Amministrazione finanziaria - in re ipsa)⁵.

La circolare in questione, attesa la rilevanza delle questioni trattate, merita un sia pur breve commento critico.

2. «Autonoma organizzazione» e attività di lavoro autonomo

Come appena osservato, la precedente interpretazione dell'Amministrazione finanziaria era nel senso di assoggettare, in definitiva, gli esercenti arti e professioni ad IRAP a prescindere da qualsiasi accertamento circa la sussistenza del requisito organizzativo, nella considerazione che «l'esistenza, pur minima, del requisito dell'organizzazione sia una connotazione tipica del lavoro autonomo», essendo dunque sufficiente il fatto di essere compresi nell'elenco dei soggetti passivi di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 446/97. Come pure già osservato, l'Agenzia delle entrate, in considerazione del contrario orientamento della Corte di Cassazione⁶, ha dovuto "sconfessare" la sua precedente interpretazione, affermando testualmente che, «preso atto dell'orientamento ormai consolidato della Corte di cassazione, non è ulteriormente sostenibile la tesi interpretativa dell'assoggettamento generalizzato ad IRAP degli esercenti arti e professioni. Si intendono quindi superate le istruzioni precedentemente fornite in contrasto con l'orientamento della Suprema Corte»⁷.

Questa presa di posizione dell'Amministrazione, da considerare certamente corretta⁸, va valutata positivamente, in quanto è fuor di dubbio che la nozione di presupposto normativamente rilevante non si esaurisce nel semplice svolgimento di un'«attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla produzione di servizi»⁹, dovendo altresì detta attività essere «autonomamente organizzata» da colui che la pone in essere. Sarà poi compito del giudice di merito, nell'ipotesi in cui sorga controversia, accertare, caso



per caso, la sussistenza o meno di un'organizzazione rilevante ai fini dell'assoggettabilità a tributo dell'attività svolta dal soggetto interessato.

Riconosciuta l'esigenza di una qualche forma di organizzazione come requisito imprescindibile per l'applicabilità del tributo in questione ai lavoratori autonomi - per i titolari di reddito d'impresa ved. sub 3) - sempre sulla base dei principi desumibili dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, l'Agenzia ravvisa l'esistenza di un'«autonoma organizzazione quando ricorre almeno uno dei seguenti presupposti, da valutare caso per caso: a) impiego, in modo non occasionale, di lavoro altrui; b) utilizzo di beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, le necessità minime per l'esercizio dell'attività». Si esclude invece - giustamente - che per «organizzazione autonoma» debba intendersi quell'«apparato organizzativo» che «raggiunga un grado di autonomia tale da eclissare la figura e l'opera dell'esercente arti o professioni, responsabile e titolare dell'organizzazione produttiva»¹⁰, precisandosi dunque che «ai fini dell'assoggettamento o meno al tributo ? non ha pregio l'indagine volta a riscontrare il rapporto di autonomia dell'organizzazione rispetto all'opera dell'esercente un'arte o una professione». Infatti, diversamente opinando, si dovrebbe giungere alla conclusione - erronea - di escludere da tassazione i lavoratori autonomi quale che sia il livello dell'apparato organizzativo utilizzato, ogniqualvolta questo non sia in grado di funzionare "da solo", ovvero sia a prescindere dalla persona del professionista. Per risolvere la questione avevamo già avuto modo di evidenziare¹¹ come fosse necessario verificare "la rilevanza da attribuire all'avverbio «autonomamente», riferito dall'art. 2, D.Lgs. n. 446/97, all'attività organizzata svolta dal soggetto passivo del tributo. ? Letteralmente «autonomamente» significa ?in modo autonomo, da sé, senza influenze esterne¹² ; giuridicamente, dunque, l'attività deve essere organizzata in modo autonomo (da sé, senza influenze esterne) dal soggetto che la esercita. Il legislatore non ha utilizzato l'aggettivo «autonoma» - cioè ?che gode di autonomia¹³ - riferendolo all'organizzazione, bensì l'avverbio «autonomamente», riferendolo all'attività. Non è dunque l'organizzazione che deve presentare il carattere dell'autonomia, nel senso di essere capace da sola - cioè senza l'intervento del titolare dell'attività - di creare (almeno sperata) ricchezza, bensì è l'attività che deve essere organizzata autonomamente dal titolare". Ciò porta certamente ad escludere da tassazione tutte quelle ipotesi di attività svolte utilizzando un'organizzazione altrui (si pensi al professionista che si appoggia allo studio di altri)¹⁴; non può invece ammettersi che il riferimento all'«attività autonomamente organizzata» di cui all'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997, possa portare ad escludere dalla tassazione, sic et simpliciter (ovverosia senza un'indagine volta ad accertare, caso per caso, l'esistenza o meno di una effettiva organizzazione), tutte quelle attività in cui la presenza del titolare è "indispensabile"¹⁵. Viene così risolta in radice la questione dell'assoggettamento o meno ad IRAP delle c.d. professioni "protette", per le quali è prevista l'iscrizione ad un albo, che sarebbero sempre escluse da tassazione qualora si accogliesse la tesi qui criticata. Infatti, come è stato osservato dalla stessa Suprema Corte¹⁶, in questo caso l'attività «non può mai spersonalizzarsi per il rapporto fiduciario (intuitus personae) che lega il prestatore al cliente ed impedisce che la predisposta struttura di risorse umane e materiali sia in grado di funzionare indipendentemente ed autonomamente dal suo intervento. Per quanto valore e consistenza possa rivestire l'organizzazione dello studio nel potenziamento del lavoro professionale e dei profitti che ne conseguono, la prestazione d'opera intellettuale resterebbe - secondo questo indirizzo - infungibile ed insostituibile: dunque non si potrebbe mai parlare di autonomia organizzativa distinta dalla prestazione personale». Tale tesi, c.d. "minimalista", «che si basa su di un concetto "qualitativo" di autonoma organizzazione che prescinde dalla dimensione e natura del supporto strumentale del professionista incapace di funzionare autonomamente e di "sganciarsi" dalla sua figura ed intuitus personale», comporterebbe, come osservato, «una generalizzata esclusione dall'IRAP per tutte le categorie professionali "protette", dotate o meno di organizzazione». Per rigettare tale tesi la Cassazione



osserva che la Corte Costituzionale, nella nota sentenza 21 maggio 2001, n. 15617, «non ha affatto negato la sussistenza del presupposto impositivo in capo ai lavoratori autonomi ed ai professionisti per la presenza di un prevalente aspetto di intuitus personae o di rilevanza primaria della prestazione personale svolta, ma ha semplicemente affermato che il risultato produttivo di un professionista può essere o meno influenzato dalla quantità e dalla qualità dei fattori (capitale e lavoro) che impiega a quello scopo». Correttamente dunque la circolare in commento afferma che vanno contestate tutte quelle richieste, avanzate dai contribuenti, «di esclusione dall'applicazione dell'IRAP aprioristicamente fondate sull'esercizio di un'attività che presuppone l'iscrizione ad un albo professionale»¹⁸.

Tornando ai due requisiti prima indicati sub a) e sub b) [a) impiego, in modo non occasionale, di lavoro altrui; b) utilizzo di beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, le necessità minime per l'esercizio dell'attività], la circolare n. 45/E/2008 affronta distintamente il loro esame, specificando che, ai fini dell'esistenza dell'apparato organizzativo rilevante ai fini della tassazione, basta la sussistenza di almeno uno di essi.

A) impiego, in modo non occasionale, di lavoro altrui.

Richiamando numerose sentenze della Corte di Cassazione, viene precisato che:

- l'impiego di soggetti terzi non deve essere occasionale;
- non deve necessariamente trattarsi di personale dipendente¹⁹, potendo trattarsi anche di collaboratori non dipendenti e comunque di soggetti «assunti secondo modalità riconducibili a un progetto, programma di lavoro o fase di esso»;
- non rilevano quelle prestazioni di terzi relative ad attività estranee a quella artistica o professionale (es., consulenza fiscale prestata ad un artista), né quelle fornite dai c.d. "tirocinanti"²⁰.

In effetti, come osservato dalla Suprema Corte²¹, ai fini del sorgere della soggettività passiva il soggetto deve avvalersi «di una significativa o non trascurabile organizzazione di mezzi od uomini in grado di ampliarne i risultati profittevoli», ed è innegabile che l'impiego del lavoro di terzi - eventualmente anche di un solo collaboratore - è elemento di regola idoneo a incrementare la produttività dell'attività presa in considerazione, purché detto lavoro non sia reso in modo occasionale.

B) utilizzo di beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, le necessità minime per l'esercizio dell'attività.

Sul punto, dopo aver affermato correttamente che «ai fini della verifica dell'autonoma organizzazione rileva comunque la disponibilità di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per lo svolgimento dell'attività» - beni strumentali la cui presenza è ovviamente rilevante anche se il relativo costo è già stato integralmente dedotto - la circolare prosegue - richiamando l'interpretazione della Suprema Corte²² - affermando che «sussiste autonoma organizzazione qualora il professionista disponga di uno studio



attrezzato».

A sostegno di tale affermazione, cita testualmente la Cassazione²³, là dove sostiene, con riferimento all'organizzazione rilevante, che «si deve ? trattare di un qualcosa ? la cui disponibilità non sia, in definitiva, irrilevante perchè di regola capace, come lo studio o i collaboratori, di rendere più efficace o produttiva l'attività», aggiungendosi che «non varrebbe in contrario replicare che così ragionando si giunge a fare dei professionisti una categoria indefettibilmente assoggettata all'IRAP perché, nell'attuale realtà, è quasi impossibile esercitare l'attività senza l'ausilio di uno studio e/o di uno o più collaboratori o dipendenti. È infatti proprio per questo che il D.Lgs. n. 446 del 1997 ha inserito gli autonomi fra i soggetti passivi dell'imposta, in quanto anch'essi si avvalgono normalmente di quella struttura organizzativa che costituisce il presupposto dell'imposta».

Queste affermazioni necessitano di alcune osservazioni critiche, con particolare riferimento all'utilizzo di uno studio da parte di un professionista (ma il discorso vale in generale per l'impiego di qualsiasi bene strumentale all'esercizio dell'attività).

Innanzitutto sono criticabili in quanto sembrano quasi comportare un parziale ritorno all'interpretazione - già rigettata - che vorrebbe assoggettati a tassazione i lavoratori autonomi in quanto rientranti sic et simpliciter nell'elencazione dei soggetti passivi.

In secondo luogo è contraddittorio sostenere (come si legge nella sentenza²⁴ richiamata dalla circolare in esame e nella circolare stessa) che «il requisito dell'"autonoma organizzazione" ? ricorre quando il contribuente ? impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività», e poi escludere a priori che lo studio professionale costituisca detto "minimo indispensabile" a prescindere dal suo aspetto "quantitativo" (rappresentando dunque in ogni caso elemento sufficiente per sostenere l'esistenza di un'organizzazione rilevante ai fini dell'applicabilità del tributo). È del tutto evidente, infatti, che non può attribuirsi la stessa rilevanza, ai fini impositivi, ad uno studio rappresentato da una semplice stanza facente parte dell'abitazione del professionista, e ad uno studio comprendente una pluralità di locali adibiti esclusivamente all'esercizio dell'attività professionale²⁵. In altri termini, non può non tenersi conto dell'aspetto "quantitativo" del bene, e questo vale in generale per tutti i beni strumentali (es., computer, non potendosi equiparare la presenza di un solo computer - bene che oggi può considerarsi indispensabile per l'esercizio di molte attività - a disposizione del professionista, all'esistenza di un computer in ogni stanza dello studio professionale). Nel caso specifico dello studio, questo non può essere considerato bene "capace ? di rendere più efficace o produttiva l'attività", ma bene il più delle volte indispensabile per lo stesso esercizio dell'attività. Tutto dipenderà ovviamente dalle circostanze del caso concreto, la cui valutazione è rimessa, nel caso di controversia, al giudice di merito, che terrà in debito conto dette circostanze (tipo di attività, dimensioni dello studio, etc.), tenendo conto dell'intero contesto "socio-economico"²⁶ in cui si inserisce l'esercizio di una determinata attività in astratto interessata da imposizione.

Quanto detto con riguardo ai lavoratori autonomi va esteso anche a coloro che sono titolari di reddito di impresa in quanto, come vedremo sub 3), non è accoglibile quell'interpretazione (fatta propria dalla circolare in commento) che ritiene il requisito organizzativo in re ipsa nel caso di esercizio di attività



generatrici di tale tipo di reddito. Dunque, anche in tal caso bisognerà effettuare una valutazione "quantitativa" dei beni strumentali impiegati, per cui e ad esempio, pur essendo ovviamente i locali dell'impresa un bene "indispensabile" per l'esercizio della stessa, questi assurgeranno a "organizzazione rilevante" ogniqualvolta eccedano quel "minimo" la cui valutazione, come già precisato, è rimessa al giudice tributario.

Proseguendo nell'esame del requisito sub b), la circolare precisa che, «in mancanza di parametri normativi» volti all'individuazione dell'elemento dell'«autonoma organizzazione», «può tornare utile la disciplina dei c.d. "contribuenti minimi" di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008)», ulteriormente precisandosi che:

- si può considerare non sussistente l'elemento in questione ogniqualvolta «l'artista o il professionista possa considerarsi "contribuente minimo" ? a prescindere» (ovviamente) «dalla circostanza che lo stesso si sia avvalso o meno del relativo regime fiscale»;

- i presupposti per l'applicabilità del regime dei "minimi" non esauriscono (giustamente) le ipotesi in cui può dirsi mancante, ai fini dell'imposizione IRAP, il requisito organizzativo, ben potendo questo ritenersi inesistente «anche in presenza di parametri che esprimano valori superiori a quelli utilizzati per la definizione dei "contribuenti minimi"» (es., acquisti di beni strumentali che eccedono la soglia dei 15.000 euro).

Vedremo subito (sub 3) come l'Agenzia delle entrate utilizzi (erroneamente) il riferimento al regime dei "contribuenti minimi" per suffragare la tesi dell'imponibilità in ogni caso (indipendentemente da una valutazione volta ad accertare, caso per caso, la sussistenza del requisito organizzativo) dei titolari di reddito d'impresa.

Per concludere il discorso riguardo all'attività resa dai professionisti, la circolare affronta anche l'ipotesi in cui detta attività sia resa in forma associata, affermando - in base alla giurisprudenza della Corte di Cassazione²⁷ - che è «da presumere che l'associazione, atteso lo scopo della medesima, sia dotata di strutture e mezzi (immobili, mobili, arredamenti, macchinari, servizi, collaboratori), ancorchè non di particolare onere economico», e che «è da ritenere che lo scopo della pattuizione dell'esercizio associato di una professione intellettuale sia anche quello di avvalersi della reciproca collaborazione e competenza, ovvero anche della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze ? con l'effetto ? di configurare ? quell'autonoma organizzazione oggettiva dell'attività abitualmente esercitata (D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2, comma 1 - Corte Cost. n. 156/2001), idonea a far presumere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio, bensì di detta organizzazione associativa, costituita proprio per potenziare la produzione di ricchezza (VAP) a vantaggio degli associati, presupposto dell'IRAP» (sottolineato nostro). Quasi a conferma della propria interpretazione, la circolare rammenta che, «ai sensi dell'articolo 2 del D.Lgs. n. 446 del 1997, "L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta"», con una previsione generale di imponibilità per le attività svolte da entità collettive.

La circolare peraltro non evidenzia in modo sufficientemente preciso che la Cassazione tratta, nel caso di esercizio della professione in modo associato, di presunzione di esercizio mediante un'organizzazione



rilevante ai fini IRAP, dovendosi conseguentemente consentire la prova contraria onde escludere l'assoggettamento ad imposizione dell'attività esercitata, ancorché in forma associata²⁸.

3. «Autonoma organizzazione» e attività d'impresa

Con riferimento alle attività generatrici di reddito d'impresa, la circolare mantiene ferma l'interpretazione (come osservato, in precedenza "estesa" anche ai professionisti), secondo cui «la produzione di reddito d'impresa implica l'assoggettamento ad IRAP», in quanto «il requisito dell'organizzazione è connaturato alla nozione stessa di impresa»²⁹. A sostegno di tale tesi, la circolare in commento richiama precedenti pronunce sia della Corte Costituzionale³⁰ che della Corte di Cassazione³¹, nonché precedenti interventi interpretativi della stessa Agenzia delle entrate³², al fine di confermare l'assoggettamento ad IRAP di tutti i titolari di reddito di impresa, indipendentemente da un'indagine volta ad accertare la sussistenza o meno del requisito organizzativo. Su questo punto ci siamo già soffermati criticamente in precedenti occasioni³³, per cui è qui sufficiente ribadire che, in realtà, l'art. 2, D.Lgs. n. 446/97, nell'identificazione del presupposto dell'IRAP, non distingue tra esercenti arti e professioni (per i quali sarebbe sempre richiesta la effettiva sussistenza dell'«organizzazione autonoma»), e titolari di reddito di impresa (per i quali viceversa detto requisito non sarebbe necessario - o meglio, non sarebbe necessaria un'indagine volta ad accertarne la sussistenza, in quanto lo stesso sarebbe da considerare in re ipsa); conseguentemente, ciò che vale per i primi deve necessariamente valere per i secondi.

Risulta dunque l'erroneità della circolare oggetto di esame sia sul punto specifico della non necessità del requisito organizzativo con riferimento all'attività di impresa, sia nella parte in cui richiama, a conferma di ciò, «l'articolo 1, comma 104, della legge finanziaria 2008, secondo cui "i contribuenti minimi sono esenti dall'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446". Per effetto di tale disposizione, i contribuenti minimi - sia esercenti arti e professioni che attività d'impresa - che, a partire dal 1° gennaio 2008 si avvalgono del regime semplificato di cui ai commi 96 e seguenti dell'articolo 1 della finanziaria 2008, sono esenti dall'IRAP³⁴. Trattandosi di un'esenzione, i contribuenti minimi che producono reddito d'impresa e che optano per il regime fiscale ordinario sono soggetti passivi IRAP» (sottolineato nostro).

Appare evidente la contraddizione in cui "cade" la circolare in commento, che potrebbe essere eventualmente "evitata" solo accettando la premessa - in realtà, come evidenziato, erronea - secondo cui il requisito organizzativo sarebbe requisito imprescindibile solo nell'ipotesi del lavoro autonomo e non nel caso dell'esercizio di attività d'impresa. Infatti, come già osservato, la circolare dapprima evidenzia come «gli Uffici possano considerare non sussistente il presupposto dell'autonoma organizzazione» (e quindi dell'IRAP) «nei casi in cui l'artista o il professionista possa considerarsi "contribuente minimo" ? a prescindere dalla circostanza che lo stesso si sia avvalso o meno del relativo regime fiscale»; successivamente precisa che «i contribuenti minimi - sia esercenti arti e professioni che attività d'impresa - che ? si avvalgono del regime semplificato ? sono esenti dall'IRAP» (parificando dunque professionisti ed esercenti attività di impresa); infine conclude che, «trattandosi di un'esenzione, i contribuenti minimi che producono reddito d'impresa e che optano per il regime fiscale ordinario sono soggetti passivi IRAP» (mentre lo stesso non varrebbe nel caso di contribuenti minimi che optano per il regime fiscale ordinario ma producono reddito di lavoro autonomo) (sottolineato nostro).

Ora, essendo evidente che il requisito organizzativo è richiesto dalla legge, ai fini impositivi IRAP, senza



distinzione alcuna rispetto all'attività esercitata, appare chiaro che, se la sussistenza dei requisiti per essere considerati "contribuenti minimi" (a prescindere dalla circostanza di essersi avvalsi o meno del relativo regime fiscale) è sufficiente a far ritenere inesistente il requisito organizzativo - e dunque l'attività svolta non assoggettabile a tassazione IRAP - ciò deve valere sia per i lavoratori autonomi sia per i titolari di reddito d'impresa, pena l'incostituzionalità della ricostruzione normativa per palese violazione del principio di uguaglianza (art. 3 Cost.).

A conferma di tale (erronea) ricostruzione, la circolare n. 45/E/2008 richiama la precedente n. 7/E del 28 gennaio 2008, precisando che quest'ultima circolare «ha, infatti, chiarito che "L'esenzione costituisce, dunque, una delle caratteristiche di questo regime, volto alla semplificazione degli adempimenti fiscali. L'esenzione non opera, pertanto, quando i contribuenti optano per il regime ordinario ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito, con la conseguenza che gli stessi, qualora in ragione delle caratteristiche dell'attività svolta, verificabili di volta in volta dagli organi preposti al controllo, siano soggetti passivi IRAP, saranno tenuti ai relativi adempimenti"» (sottolineato nostro). La circolare in commento non tiene in debito conto quest'ultima precisazione: i contribuenti che optano per il regime ordinario saranno soggetti passivi IRAP qualora, in ragione delle caratteristiche dell'attività svolta, verificabili di volta in volta dagli organi preposti al controllo, presentino il requisito dell'autonoma organizzazione, a prescindere dal fatto che si tratti di professionisti o di imprenditori.

4. Prova dell'«organizzazione rilevante»

La circolare n. 45/E/2008 affronta anche il problema dell'onere della prova dell'«organizzazione rilevante» ai fini della tassazione IRAP, peraltro esaminando la questione facendo esclusivo riferimento alle liti di rimborso (dove, come noto, è pacifico che l'onere della prova gravi sul contribuente), omettendo di affrontare la stessa questione con riguardo alle liti instaurate dal contribuente a seguito dell'impugnazione di un atto impositivo dell'Amministrazione.

In proposito viene richiamata la più volte citata sentenza della Suprema Corte, n. 3678/2007 - oltre ad altre sentenze³⁵ - ove si afferma che «costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta allegare la prova dell'assenza delle condizioni sopraelencate»³⁶. Conseguentemente - prosegue la circolare - «sul contribuente che agisce per il rimborso ricade l'onere di descrivere l'organizzazione della sua attività e provare l'assenza dei presupposti per l'assoggettamento all'imposta», mentre «spetta all'ufficio evidenziare l'eventuale mancata dimostrazione da parte del contribuente dell'assenza di autonoma organizzazione» (sottolineato nostro).

Sul punto già avevamo avuto modo di precisare (proprio con riferimento alla sopra richiamata sentenza n. 3678/2007, con osservazioni che è qui sufficiente ribadire) che, mentre graverà sul contribuente che proponga domanda di ripetizione di indebito (contro il silenzio-rifiuto od il diniego espresso di rimborso) dimostrare il fatto costitutivo della sua pretesa, cioè la mancanza della causa (autonoma organizzazione) che giustifica il prelievo fiscale, «ragionando a contrario, per la nota ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario³⁷ (art. 2697 c.c.), graverà viceversa sull'ufficio finanziario dimostrare il fatto costitutivo della sua pretesa, cioè l'esistenza della causa (autonoma organizzazione) che giustifica il prelievo fiscale, qualora la controversia non sia una lite di rimborso, ma sia generata dall'impugnazione di un atto a contenuto impositivo»³⁸.



Per concludere, non può farsi a meno di rilevare la correttezza della circolare in commento là dove precisa che l'esistenza o meno del requisito organizzativo vada accertata «con riferimento ai singoli periodi d'imposta ?, atteso che il professionista o l'artista» - o, aggiungiamo noi, l'esercente un'attività d'impresa - «può ovviamente modificare nel tempo la struttura organizzativa di cui si avvale».

5. Conclusioni

La circolare in commento, come si è avuto modo di precisare, affronta taluni aspetti problematici concernenti la rilevanza dell'«autonoma organizzazione» nell'IRAP, presentando, accanto a talune puntualizzazioni certamente positive, anche alcuni aspetti criticabili che si è avuto modo di specificare. Anche se le "speranze" di un "ravvedimento operoso" da parte dell'Amministrazione finanziaria sono certamente "flessibili" (in particolare, considerando l'orientamento della Corte di Cassazione), occorre qui ribadire ancora una volta l'affermazione secondo cui il requisito di cui si discute (l'«autonoma organizzazione») «è requisito imprescindibile, ai fini dell'assoggettabilità ad IRAP, per qualsiasi tipo di attività, sia di lavoro autonomo che di impresa»³⁹, al fine di evitare un'applicazione delle norme rilevanti che, oltre ad essere scorretta, porti a risultati che sono contrari al senso di giustizia (evitando così di trattare in modo differenziato situazioni fiscalmente "identiche": artt. 3 e 53 Cost.).

Prof. Andrea Colli Vignarelli

Straordinario di Diritto tributario

Università di Messina

Per abbonarsi al Bollettino Tributario e ricevere l'omaggio di AteneoWeb cliccare qui

Note

1. In Boll. Trib., 2008, 1011.

2. Sulla problematica in questione, già affrontata in precedenti occasioni, ci sia consentito rinviare ad A. COLLI VIGNARELLI, Rilevanza dell'organizzazione nell'imposta regionale sulle attività produttive, in Boll. Trib., 2002, 885 ss.; ID., Il "DIES IRAP" è giunto. La nozione di "attività autonomamente organizzata" (Art. 2, D.Lgs. n. 446/97), ivi, 2007, 501 ss.; ID., L'organizzazione rilevante ex art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997: requisito necessario per i soli professionisti?, ivi, 1685 ss.; ID., IRAP: una possibile "apertura" per gli imprenditori non organizzati?, ivi, 2008, 453 ss.

3. In Boll. Trib., 1998, 1003.

4. In Boll. Trib., 2002, 224.

5. Per una critica alla citata interpretazione ved. A. COLLI VIGNARELLI, Rilevanza dell'organizzazione, cit.; ID., Il "DIES IRAP" è giunto, cit.

6. Oltre alle numerose sentenze citate dalla circolare in commento (ad incominciare dalla meno recente sentenza n. 21203 del 5 novembre 2004, in Boll. Trib., 2004, 1689), ved. per tutte Cass., sez. trib., 16 febbraio 2007, n. 3678 (in Boll. Trib., 2007, 479, con nota di F. BRIGHENTI), considerata dallastessa



circolare come «riassuntiva dei concetti espressi nelle altre pronunce e ? particolarmente interessante perché fissa parametri di carattere generale per individuare l'autonoma organizzazione». Per un commento a questa sentenza ved. A. COLLI VIGNARELLI, op. ult. cit.

7. Una "presa d'atto" del contrario orientamento della Suprema Corte si era già avuta con la risoluzione n. 254/E del 14 settembre 2007 (in Boll. Trib., 2007, 1552); per un commento a tale risoluzione si rinvia ad A. COLLI VIGNARELLI, L'organizzazione rilevante ex art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997, cit.

8. Cfr. i lavori citati a nota 2.

9. Tale era la versione "originaria" dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997, prima della modifica apportata dall'art. 1, comma 1, D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, che ha introdotto l'inciso «autonomamente organizzata»; detta modifica si è resa necessaria per garantire una maggiore aderenza della legge delegata rispetto ai principi della legge delega, che utilizzava la formula «attività organizzata»: v. art. 3, comma 144, legge 23 dicembre 1996, n. 662; in proposito cfr. L. FERLAZZO NATOLI - A. COLLI VIGNARELLI, Il meccanismo impositivo dell'IRAP: dubbi di costituzionalità, in Boll. Trib., 1998, 651, nota 7; A. COLLI VIGNARELLI, Osservazioni sulla normativa correttiva dell'IRAP, *ivi*, 1928; M.A. GRIPPA SALVETTI, L'attività «autonomamente organizzata» nell'IRAP, *ivi*, 1685 s. Sul punto la stessa Cassazione (sentenza n. 3678/2007, cit.) ha affermato che la circostanza che «l'organizzazione autonoma sia requisito indefettibile» per l'applicabilità dell'IRAP «si evince ? dall'inserimento postumo della corrispondente dizione nell'originario dettato normativo che in allora richiamava tra i soggetti passivi del tributo gli esercenti le professioni intellettuali che ? possedessero il requisito della abitualità, senza operare alcuna distinzione tra attività non organizzata ed attività organizzata. Il concetto di autonomia organizzativa è stato infatti introdotto con le disposizioni correttive ed integrative contenute nel D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137 che - nell'intento di ? meglio precisarne la portata in rispondenza ai criteri indicati dal legislatore con la legge di delega (23 dicembre 1996, n. 662) prevedenti la tassazione solo in relazione "all'esercizio di una attività organizzata per la produzione di beni o servizi" (*ivi* comma 144) - ha inserito nel testo» dell'art. 2 «la specificazione che la attività doveva essere "autonomamente organizzata"».

10. Così, testualmente, Cass., sez. trib., 16 febbraio 2007, n. 3674, in Boll. Trib., 2007, 395, richiamata dalla circolare in commento; conforme, Cass., sez. trib., 16 febbraio 2007, n. 3673, *ibidem*, 486, che cassa la sentenza impugnata in quanto «afferma che l'imposta sia dovuta sol quando l'apporto personale del titolare dell'organizzazione risulti da questa eclissato»; Cass., sez. trib., 5 marzo 2007, n. 5012, in Boll. Trib. On-line.

11. A. COLLI VIGNARELLI, Il "DIES IRAP" è giunto, cit., 502 s.

12. Il grande dizionario Garzanti della lingua italiana, 1987.

13. *Ibidem*.

14. Potrà dunque parlarsi di «organizzazione autonoma» o di «autonomia dell'organizzazione», purché questi termini vadano intesi nel senso anzidetto (ovverosia nel senso di organizzazione posta in essere in modo autonomo dal titolare dell'attività). Si trova affermato in Cass., sez. trib., 2 aprile 2007, n. 8166, in Boll. Trib. On-line, che «l'organizzazione dell'attività ? deve avere il carattere dell'"autonomia": il senso semantico del termine rinvia al concetto di indipendenza da altri, quindi impone di ritenere sussistente il carattere ogni qual volta il titolare dell'attività non sia inserito in strutture riferibili ad altrui responsabilità o ad



interesse di altri».

15. Con riferimento all'esistenza dell'organizzazione rilevante ai fini dell'applicabilità dell'IRAP, si legge in Cass., n. 5012/2007, cit., che «non è necessario ? che la struttura organizzativa sia in grado di funzionare in assenza del titolare».

16. Cass. n. 3678/2007, cit.

17. In Boll. Trib., 2001, 873 ss. In questa sentenza la Consulta ha espressamente escluso la assoggettabilità ad IRAP «nel caso di una attività professionale ? svolta in assenza di elementi di organizzazione», in quanto in tal caso risulta «mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2,» D.Lgs. n. 446/97, «dall'"esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"».

18. Sul punto la circolare cita Cass., sez. trib., 16 febbraio 2007, n. 3675, che ha escluso che possa ritenersi «esente dall'imposta l'attività di un professionista, soltanto perché iscritto in Albo professionale protetto ? essendo un tale assunto contrario alla lettera e allo spirito della disciplina IRAP»; nello stesso senso Cass., sez. trib., 5 marzo 2007, n. 5019, in Boll. Trib. On-line.

19. Così anche Cass., sez. trib., 16 aprile 2007, n. 8971, in Boll. Trib. On-line; Cass. n. 8166/2007, cit., ove si afferma che il lavoro altrui utilizzato «non necessariamente» deve essere «prestato quale lavoro dipendente».

20. Con riferimento ai c.d. "tirocinanti", nello stesso senso v. la circolare del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili n. 2/IR del 5 giugno 2008, in Il fisco, 2008, fasc. 1, 4367.

21. Cass. n. 3678/2007, cit.

22. In particolare, Cass. n. 5019/2007, cit.

23. Cass. n. 5019/2007, cit.

24. Cass. n. 5019/2007, cit.

25. In Cass. n. 3678/2007, cit., di accoglimento del ricorso avanzato dal contribuente, si afferma che la sentenza impugnata andava cassata in quanto, «senza indagare sulle modalità di esercizio della attività professionale del contribuente [avvocato privo di dipendenti, utilizzante una porzione (a quanto sembra esigua) della propria abitazione come studio professionale, non avvalentesi di collaboratori esterni per mansioni professionali ed esecutive, possedente beni strumentali di struttura semplice di uso comune e strettamente necessarie all'esercizio personale della professione quali telefono, fax, computer, e libri], l'ha ritenuta comunque assoggettabile ad IRAP sul rilievo - del tutto astratto ed inconferente anche sul piano motivazionale - che una pluralità di atti economicocoordinati e finalizzati ad uno scopo economico bastasse a realizzare il presupposto impositivo voluto dalla legge» (sottolineato nostro).

26. Per un riferimento ad una «valutazione di natura non soltanto logica ma anche socio-economica», in relazione al requisito organizzativo nell'IRAP, ved. Cass. n. 3678/2007, cit., nonché la stessa Cass. n.



5019/2007, cit., di cui si discute.

28. Cass., sez. trib., 11 giugno 2007, n. 13570, in Boll. Trib., 2007, 1075.

Nella sentenza richiamata dalla circolare n. 45/E/2008 (sent. n. 13570/2007, cit.) si legge infatti che, «ribadito ? che l'onere di dimostrare il fatto costitutivo della domanda di rimborso di un tributo spetta al contribuente - nella specie assenza di autonoma organizzazione ? - il ricorso va accolto, la sentenza impugnata va cassata e la causa rinviata per nuovo esame al fine di accertare ? se, in base alle concrete caratteristiche dello "studio impresa" associato provate dal medesimo, unitamente ad altre prove offerte, è superata la presunzione, sussistente per le ragioni innanzi esposte, che il reddito sottoposto ad IRAP, di cui lo studio associato chiede il rimborso, è stato almeno potenziato ederivato dalla struttura così come organizzata, e non è quindi derivato dal solo lavoro professionale dei commercialisti» (sottolineato nostro).

29. Ris. 14 settembre 2007, n. 254/E, in Boll. Trib., 2007, 1552. Per un commento critico a tale risoluzione ved. A. COLLI VIGNARELLI, L'organizzazione rilevante ex art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997, cit.

30. Corte Cost. n. 156/2001, cit.

31. Cass., sez. trib., 30 marzo 2007, n. 7899, in Boll. Trib. On-line, ove si legge che l'autonoma organizzazione è requisito «intrinseco ed immanente ad ogni attività a connotato imprenditoriale quale quelle rientranti nelle categorie dell'art. 2195 c.c. richiamato dall'art. 51» (oggi 55) «del T.U. 917/1986 in tema di reddito di impresa»; Cass. n. 3678/2007, cit., ove si trova affermato che «per le imprese ? il requisito della autonoma organizzazione è intrinseco alla natura stessa dell'attività svolta (art. 2082 c.c.) e dunque sussiste sempre il presupposto impositivo idoneo a produrre VAP tassabile». In proposito avevamo già avuto modo di osservare (A. COLLI VIGNARELLI, Il "DIES IRAP" è giunto, cit., 506) come «tale interpretazione - che porta ad escludere dall'applicazione dell'IRAP, in caso di assenza di supporto organizzativo, soltanto l'attività di lavoro autonomo e non anche quella imprenditoriale - non possa essere accolta, essendo il requisito dell'"autonoma organizzazione" - necessario per la realizzazione del presupposto - richiesto in termini generali dall'art. 2, D.Lgs. n. 446/97, a prescindere dalla tipologia di attività esercitata. In realtà, l'affermazione della Corte, certamente corretta dal punto di vista civilistico (a norma dell'art. 2082 c.c., non può esservi impresa senza organizzazione), cessa di esserlo se riferita al settore fiscale che, viceversa, come noto, all'art. 55, T.U. n. 917/86, prevede casi di (reddito di) impresa pur in assenza del requisito organizzativo. Conseguentemente, la mancanza dell'"organizzazione autonoma" esclude la soggettività passiva IRAP in ogni caso, sia nell'ipotesi di lavoro autonomo che nell'ipotesi di attività generatrici di reddito d'impresa».

32. Ris. n. 254/E/2007, cit.

33. Cfr. i lavori citati a nota 2, cui si rinvia sul punto, nonché nota 31.

34. Con riguardo all'esenzione IRAP per i c.d. contribuenti minimi, riteniamo che il legislatore (art. 1, comma 104, legge finanziaria 2008) abbia semplicemente voluto porre una norma volta a rendere "appetibile" il relativo regime fiscale, rendendo certa l'inapplicabilità dell'IRAP ma lasciando impregiudicata la questione del presupposto come delineato dall'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997: in altri termini, chi presenta i requisiti per beneficiare del relativo regime fiscale ma opta per il regime ordinario non necessariamente va considerato soggetto passivo IRAP (in quanto considerato svolgente un'attività caratterizzata dalla sussistenza dell'elemento organizzativo); così, chi viceversa non presenta detti requisiti ma li "supera", in modo analogo



non necessariamente va considerato soggetto passivo IRAP, dovendosi volta per volta valutare se le modalità concrete di esercizio dell'attività svolta siano tali da far ritenere sussistente il citato elemento organizzativo (in tal senso si esprime in definitiva, come osservato, anche la circolare in commento in riferimento ai lavoratori autonomi).

35. Cass. nn. 3673, 3676, 3677, 3680, 5012 del 2007; Cass., sez. trib., 23 gennaio 2008, n. 1414, in Boll. Trib., 2008, 269. In particolare, la sentenza n. 5012/2007, cit., correttamente cassa la sentenza d'appello sulla base delle seguenti considerazioni: «Giova in primo luogo rammentare che si verte in fattispecie di istanza di rimborso, rectius di ripetizione dell'indebito. Ovvio è infatti che il contribuente, reclamando la restituzione di quanto pagato a titolo di IRAP, affermi l'inesistenza della obbligazione tributaria - rectius dell'an del tributo - ovvero (per dirla in altre parole) che il pagamento avvenne sine titulo. Come ben noto, "Nella ripetizione d'indebito incombe all'attore fornire la prova non solo dell'avvenuto pagamento, ma anche della mancanza di causa debendi ovvero del successivo venir meno di questa" (tra le tantissime, Cass. 18 dicembre 1995/12897; Cass. 28 luglio 1997/7027). In particolare (Cass. 13 novembre 2003/17146), "Nella domanda di ripetizione di indebito oggettivo l'onere della prova grava sul creditore istante, il quale è tenuto a provare i fatti costitutivi della sua pretesa, perciò, sia l'avvenuto pagamento sia la mancanza di una causa che lo giustifichi (ovvero il venir meno di questa)". Alla stregua di tale (assolutamente pacifica, come ben noto) giurisprudenza della Suprema Corte, appare evidente l'errore della sentenza, la quale ha posto in capo all'Ufficio un onere probatorio inesistente, affermando addirittura che esso "incombe sempre e comunque all'Amministrazione, quando essa pretende la corresponsione di un'imposta da chi ritiene di non essere obbligato in tal senso" ? Vero è, invece, e caso mai, che avrebbe dovuto essere controparte a provare ? l'insussistenza, a suo carico, dei presupposti impositivi, vale a dire l'inesistenza della autonoma organizzazione».

36. Precisamente, la Corte ha formulato, nella sentenza citata, il seguente principio di diritto (dal quale risultano le "condizioni sopraelencate" cui fa riferimento la circolare in commento, addossando l'onere della prova della loro insussistenza al contribuente): «Nell'ipotesi dell'esercizio di arti e professioni, il requisito dell'"autonoma organizzazione", mancando il quale lo svolgimento dell'attività non è soggetto a tassazione, sussiste tutte le volte in cui il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che secondo l'id quod plerumque accidit costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui».

37. Sul punto ved. A. COLLI VIGNARELLI, I poteri istruttori delle Commissioni tributarie, Bari, 2002, 75 ss., e bibliografia e giurisprudenza ivi citate.

38. A. COLLI VIGNARELLI, Il "DIES IRAP" è giunto, cit., 505.

39. A. COLLI VIGNARELLI, IRAP: una possibile "apertura" per gli imprenditori non organizzati?, cit., 455.

Bollettino Tributario