



Mercoledì 06/03/2019

L'impresa familiare non osta al rimborso dell'Irap

A cura di: *Avv. Giuseppe De Falco*

Non sono certo di nuovo interesse le liti in materia di rimborso IRAP.

Da anni infatti si è osservato un orientamento abbastanza stabile in giurisprudenza di legittimità (e nelle sentenze di merito) circa il legittimo riconoscimento delle istanze di rimborso in materia di IRAP, quantomeno con riferimento ai professionisti che siano privi di una struttura complessa.

Ultimo approdo dei giudici di merito è stato, unico ad oggi nel panorama decisionale, il riconoscimento del rimborso dell'IRAP per quel professionista che eserciti la propria attività non già in forma personale (eventualmente con l'ausilio di un dipendente, nel seguito si analizzerà tale fattispecie), bensì mediante l'impresa familiare nella quale collabori appunto il marito/la moglie, o il figlio.

Prima di affrontare tale ultimo approdo giurisprudenziale, occorre tuttavia partire dall'analisi del procedimento formale necessario per giungere all'ottenimento del rimborso dell'IRAP versata negli anni passati; ovviamente, le stesse concettualità esposte nel presente articolo devono dirsi valide anche in riferimento al caso della richiesta dell'IRAP non versata da parte dell'Ufficio, ovvero per eliminarla in sede di eventuali controlli sui maggiori redditi dichiarati.

Secondariamente, si analizzerà lo stato dell'arte e la sua evoluzione in subiecta materia, dando conto dell'evoluzione della giurisprudenza al riguardo, fino a giungere all'approdo oggi commentato.

L'art. 2, D. Lgs. n. 446/1997 definisce quale sia il presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, disponendo testualmente "Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta".

La definizione piuttosto criptica ha dato luogo ad un importante dibattito dottrinale e giurisprudenziale sul punto, testimoniato da un costante oggetto di attenzione nelle varie Commissioni Tributarie.

Tale dibattito ha avuto ad oggetto principalmente le attività professionali, provviste di partita Iva (per cui è invece prevista la soggettività al tributo in virtù dell'art. 3, comma 1, lett. c), per le quali occorre meglio specificare il concetto di attività autonomamente organizzata.

Su tale versante deve necessariamente osservarsi l'approdo della Corte Costituzionale nel sancire che l'IRAP - con riferimento ai professionisti - colpisce non già soltanto il reddito personale del contribuente, bensì il "valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate".

Appare chiaro quindi che la Corte, con specifico riferimento ai professionisti, abbia inteso escludere la soggettività al tributo sic et simpliciter, richiedendo di verificare la presenza di un plusvalore dato dalla organizzazione autonoma dell'attività, mediante un'indagine in concreto.



Successivamente alla pronuncia della Corte Costituzionale, si sono osservate plurime pronunce della Corte di Cassazione che meglio hanno specificato l'indagine in concreto da svolgere, sia in termini generici, sia in riferimento specifico ad ogni tipologia di attività (non sarà difficile reperire sentenze al riguardo, in riferimento alle più svariate professioni).

Pertanto, sembra che, in riferimento alle libere professioni, per accertare se sussista il requisito per la soggettività passiva la tributo - la presenza di un'attività produttiva autonomamente organizzata - si debba approfondire ed accertare la ricorrenza di plurimi requisiti, per come stabiliti dalla Cassazione, anche mediante l'allegazione degli elementi di fatto.

Venendo al procedimento per ottenere il rimborso, fase iniziale è quindi la presentazione dell'istanza di rimborso che esponga con chiarezza la ricorrenza degli elementi richiesti dalla giurisprudenza (pare opportuno soltanto ricordare che per le richieste di rimborso valgono i termini di cui all'art. 38, DPR n. 602/1973 - 48 mesi dalla data del versamento), con le relative allegazioni.

Sarà quindi opportuno presentare un'istanza tempestiva, chiedendo il rimborso delle somme già versate: sarà quindi necessario allegare la fonte dell'indebito versamento; si raccomanda la precisa allegazione, in quanto colui che chiede il rimborso ha l'onere di dimostrare tutti gli elementi che lo caratterizzano, quindi anche i versamenti effettuati, fondamentali peraltro per verificare il rispetto dei termini di cui all'art. 38 citato.

Pare opportuno solamente ricordare che, trattandosi di istanza di rimborso, l'onere probatorio fa capo al soggetto istante, motivo per cui è necessaria l'allegazione di tutti i presupposti del rimborso.

Nel rispetto quindi degli insegnamenti della Cassazione sarà opportuno allegare tutta la documentazione che comprovi la non presenza di una struttura autonomamente organizzata (nei modelli in calce allegati, si troverà precisa indicazione di cosa è necessario allegare per l'ottenimento del rimborso).

Tali documenti saranno necessari per comprovare che il contribuente non possiede una reale struttura organizzativa. È bene rammentare l'importanza della allegazione già in fase di istanza di rimborso, in quanto l'istante ha l'onere probatorio di dimostrare tutti gli elementi fondanti la propria richiesta.

Se questo vale in generale per tutte le casistiche, alcune accortezze in più saranno necessarie per il caso del professionista che si avvalga di un dipendente (anche a tempo pieno), ove l'onere probatorio diventa di fondamentale importanza ai fini della sostenibilità della non soggezione al tributo.

La presenza di un dipendente a tempo pieno, infatti, non esclude il diritto al rimborso, quando sia stata svolta un'approfondita indagine in concreto, con allegazione delle fonti probatorie (si veda CTP di Cremona, con sent. n. 150/02/2018).

Il caso dell'impresa familiare, invece, per la quale la Cassazione pare aver confermato la soggettività passiva all'IRAP, merita invece alcune osservazioni in più, necessarie anche in sede di ricorso.

Infatti, sarà opportuno specificare, in sede di ricorso, che la casistica dell'impresa familiare può essere ricondotta al caso di un professionista che si avvalga di un dipendente a tempo pieno, con la medesima tipologia di indagine; in tali termini si è espressa la CTP di Cremona con sent. n. 18/01/019, che correttamente ha adottato i medesimi canoni interpretativi già espressi per il caso del dipendente full-time.



Come si leggerà nelle citate sentenze di merito, di importanza dirimente è stata la produzione documentale per attestare la presenza di tutti i requisiti stabiliti dalla legge per accedere al rimborso (perno di entrambe le decisioni, sono state le dichiarazioni sostitutive del dipendente/collaboratore familiare, riversate in atti). Presentata ritualmente l'istanza di rimborso, occorrerà attendere novanta giorni per ottenere una risposta dell'Ufficio; in caso di mancata risposta, si forma il cd. Silenzio - rifiuto, per il quale l'istanza proposta si intende tacitamente rigettata.

Dal novantesimo giorno, quindi, decorrono i termini per presentare il ricorso.

In riferimento a tale aspetto, se si vuole procedere immediatamente, è bene rapportare i canonici sessanta giorni per l'impugnazione degli atti, allo scadere del novantesimo giorno; in ogni caso, giova evidenziare che non si tratta di un termine perentorio, bensì di un termine soggetto alla prescrizione di cui all'art. 21, comma 2, D. Lgs. n. 546/1992, che impone la proposizione del ricorso "entro i termini previsti da ciascuna legge di imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non sia prescritto".

Per la proposizione del ricorso, valga una sola notazione: pur considerando il silenzio rifiuto un unico atto, verso l'originaria istanza (cumulativa per tutte le annualità pregresse), in sede di ricorso - ed anche per la scelta del rito classico, ovvero per l'obbligatorio passaggio in fase di mediazione, ed infine per il calcolo del contributo unificato - bisogna considerare ogni anno come un'autonoma lite, stante in ogni caso la possibilità di proporre un ricorso cumulativo.

Bisognerà quindi determinare, in riferimento a ciascun periodo di imposta, il valore della lite ed il calcolo del contributo unificato.

Tale quindi l'esame del procedimento che conduce al riconoscimento della non soggettività passiva all'IRAP, con conseguente condanna al rimborso delle somme indebitamente versate.

Si è poi dato conto degli arresti giurisprudenziali di merito più rilevanti ed innovativi sul punto.

Ai fini della presente trattazione si mette a disposizione:

Procedura per richiedere il rimborso dell'IRAP da un contribuente in regime di impresa familiare, con:

- fac-simile istanza di rimborso;
- fac-simile dichiarazione sostitutiva del collaboratore familiare;
- fac-simile ricorso per il caso di un collaboratore dell'impresa familiare;
- sentenza CTP Cremona n. 18/01/2019 per il caso del collaboratore dell'impresa familiare

Procedura per il rimborso IRAP nel caso del dipendente full time, con:

- fac-simile istanza di rimborso;
- fac-simile dichiarazione sostitutiva del dipendente;
- fac-simile ricorso per il caso di un dipendente;



- sentenza CTP Cremona n. 150/02/2018 per il caso di un solo dipendente full-time.

Avv. Giuseppe De Falco