

Pianiga (Ve), 28 novembre 2004

I.R.A.P.:
RICHIESTE DI RIMBORSO
ED ALTRI SPUNTI DI RIFLESSIONE
(Dott. Simone Baldan*)

INDICE

L'Imposta Regionale sulle Attività Produttive:	
presupposto impositivo	pag. 2
Il concetto di organizzazione:	
secondo l'Amministrazione Finanziaria	pag. 3
secondo la Corte Costituzionale	pag. 4
secondo le Commissioni Tributarie	pag. 5
Tipica configurazione dell'esclusione dalla base imponibile	pag. 5
Istanza di rimborso	pag. 6
Ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale	pag. 6
Spunti di riflessione su possibili altre scelte	pag. 7
L'I.R.A.P., l'I.V.A. e l'Unione Europea: caso d'incompatibilità?	pag. 8

* Consulente d'Azienda in Venezia

L'Imposta Regionale sulle Attività Produttive:

presupposto impositivo

Il presupposto impositivo dell'I.R.A.P. è *"l'esercizio abituale di un'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."* ⁽¹⁾

Gli elementi, che individuano il presupposto applicativo dell'I.R.A.P., sono riconducibili quindi ad un'attività:

- **esercitata abitualmente**
- **organizzata in modo autonomo e con organizzazione stabile**
- **diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi**

Per quanto riguarda l'esercizio abituale e il fine produttivo o di scambio di beni e servizi, la definizione risulta chiara sia in dottrina che in giurisprudenza.

Il problema interpretativo invece ruota intorno all'autonoma e stabile organizzazione.

L'I.R.A.P., infatti, si configura come un'imposta che non colpisce il reddito o la produzione di ricchezza, ma l'attività di produzione di beni e servizi. La base imponibile è composta dai ricavi della gestione caratteristica dell'impresa al netto dei relativi costi (art. 2425 cod. civ.), ad esclusione degli oneri per prestazioni di lavoro.

Nelle voci sopra evidenziate sono ricompresi tutti i costi relativi al funzionamento di una struttura produttiva, con riferimento a impianti, macchinari, uffici, stabilimenti. I ricavi sono, quindi, in parte imputabili al fattore lavoro dell'imprenditore medesimo ed in parte al rendimento dell'organizzazione operante. Nel caso di mancanza d'organizzazione, i ricavi sarebbero logicamente imputabili all'attività dell'imprenditore (quindi al fattore lavoro a lui direttamente imputabile) e potrebbero essere facilmente accomunabili al reddito da lavoro. Essendo

¹ art. 2 D. Lgs. N. 446/1997

classificabili come "reddito da lavoro" sfuggirebbero al presupposto impositivo dell'I.R.A.P. che è rappresentato dall'"attività produttiva" come sopra descritta.

Per fugare il dubbio interpretativo esposto ci sono state pronunce da tutte le parti interessate al dibattito, con esiti contrastanti ed a volte sconcertanti.

Il concetto di organizzazione:

secondo l'Amministrazione Finanziaria

Il Ministero delle Finanze ha cercato di chiarire il percorso interpretativo asserendo che presupposto per l'applicazione dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività, autonomamente organizzata, diretta a produrre o scambiare beni o a prestare servizi, ancorchè tale attività non abbia carattere commerciale. Da tale definizione consegue che, qualora dette attività vengano esercitate in modo occasionale, le stesse non rilevano ai fini dell'applicazione dell'I.R.A.P.⁽²⁾.

Il Ministero ha quindi inteso l'espressione "autonomamente organizzata" come automaticamente qualificante delle attività professionali. Propone quindi la distinzione del lavoro autonomo in due macroclassi:

- professionale (e quindi organizzato);
- occasionale o derivante da collaborazioni assimilate al lavoro dipendente (come le collaborazioni a progetto / programma della Riforma Biagi).

La distinzione delle due forme risiede nei mezzi di produzione del reddito: il lavoro autonomo occasionale e le collaborazioni prevedono l'utilizzo di mezzi del committente e il prestatore non ha un'autonoma organizzazione in pianta stabile, dovendo coordinarsi secondo le necessità con il committente medesimo.

Il reddito professionale invece prevede l'esistenza di mezzi, in quanto svolto in modo abituale e indipendente dall'organizzazione dei committenti.

² Circ. Min. del 04.06.1998 n. 141/E, p.to 1.2

A questo punto, l'Amministrazione è stata chiamata a pronunciarsi in merito al caso in cui formalmente un soggetto svolge un'attività professionale (in quanto ad esempio iscritto ad un Albo), ma in pratica fornisce il suo lavoro intellettuale all'organizzazione del committente, utilizzando i mezzi da lui messi a disposizione (che è una posizione non dissimile dalla seconda categoria sopra individuata).

L'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che anche il professionista che operi in casa propria e non abbia alcuna dotazione di beni strumentali, né dipendenti o collaboratori, sia soggetto all'imposta (3).

Il concetto di organizzazione:

secondo la Corte Costituzionale

La Corte Costituzionale ha riconosciuto che l'I.R.A.P. non si applica ai lavoratori autonomi, esercenti la loro attività in assenza di capitali e lavoro altrui (4).

L'organizzazione autonoma, della cui esistenza ci si deve accertare caso per caso, viene configurata come la presenza di mezzi organizzati. L'esercizio per professione abituale di attività di lavoro autonomo non è detto richieda sempre la presenza di mezzi organizzati.

La sfumatura interpretativa sollevata dalla Suprema Corte riguarda l'ammissibilità dell'esistenza di un'attività professionale abituale che può essere svolta anche in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui, in quanto essenzialmente incentrata sulla figura del professionista, elemento senza il quale l'intera attività viene a mancare.

Il grado di autonomia dell'organizzazione viene assunto in modo inversamente proporzionale alla personalità dell'attività svolta: vi è autonomia organizzativa tanto più si è in grado di spersonalizzare l'attività; nel caso estremo di attività che generi ricchezza senza l'apporto personale del professionista si ha il massimo grado di autonomia.

A questo punto, seguendo l'interpretazione esposta in questo paragrafo, sono assoggettati ad I.R.A.P. solo i professionisti che possiedono un'organizzazione di beni per la realizzazione dell'attività, posto che

³ Risoluzione n. 32/E del 31.01.2002

⁴ Sentenza n. 156 del 21.05.2001

l'organizzazione però dovrebbe essere in grado di generare ricchezza indipendentemente dall'attività personale del professionista.

È compito del contribuente dimostrare caso per caso che la propria attività non ha consistenza economica autonoma dal suo apporto professionale.

<p>Il concetto di organizzazione: secondo le Commissioni Tributarie</p>
--

Sulla scia della pronuncia della Corte Costituzionale, molte Commissioni Tributarie hanno iniziato a riconoscere le ragioni dei contribuenti, creando una giurisprudenza di merito abbastanza articolata (sia per le Provinciali, sia per le Regionali).

I punti salienti si possono ricondurre a:

- assenza di una struttura organizzativa di rilievo (possessione ad esempio di un'autovettura e di un computer);
- assenza di elementi di organizzazione (nessun possesso di beni strumentali);
- impiego di mezzi e beni strumentali di portata minima (tipo dotazione familiare) e senza dipendenti.

Alcune Commissioni tributarie hanno esteso l'interpretazione applicabile ai professionisti anche agli imprenditori, quando l'attività è strettamente collegata all'apporto del titolare e non è possibile renderla autonoma da quest'ultimo.

<p>Tipica configurazione dell'esclusione dalla base imponibile</p>

Poiché non è possibile configurare una casistica tipica per l'esclusione dall'imponibilità I.R.A.P., il contribuente dovrebbe attentamente valutare il proprio caso concreto, alla luce delle più recenti interpretazioni giurisprudenziali, ed eventualmente adottare il comportamento che ritiene più consono alla sua situazione (e naturalmente il più difendibile in contenzioso).

Nel seguito si forniscono due alternative, la prima applicata già praticamente da molti contribuenti, la seconda possibile da un punto di vista teorico, ma applicabile con una buona dose di coraggio, tenuto conto delle possibili implicazioni.

Istanza di rimborso

La **prima alternativa** consiste nel dichiarare l'imposta nel modello UNICO quadro IQ, eseguire i relativi versamenti a saldo e acconto e poi inoltrare istanza di rimborso.

L'istanza di rimborso deve essere inoltrata all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente, entro il termine di 48 mesi dai versamenti. Si ricorda che l'istanza deve essere presentata anche alla Regione / Provincia Autonoma competente per territorio, in quanto l'imposta vede come primo beneficiario tali Amministrazioni Pubbliche.

L'Agenzia delle Entrate a questo punto potrà tenere due possibili comportamenti:

- pronunciarsi con un rifiuto espresso entro 90 giorni dalla presentazione dell'istanza;
- non pronunciarsi, e quindi far valere, decorsi 90 giorni di silenzio dalla presentazione dell'istanza, il rifiuto tacito.

Com'è agevole notare, nella trattazione non si è tenuto conto del caso di accoglimento dell'istanza di rimborso, ed è naturale pensare che la maggior parte dei casi incorrerà nell'ipotesi di silenzio - rifiuto (infatti è meno costoso per l'Agenzia non lavorare le pratiche, visto che non vi è chiarezza interpretativa, ed eventualmente andare a discuterle in Commissione Tributaria se il contribuente insiste, nella speranza che nel frattempo si sia giunti a far chiarezza interpretativa).

L'iter nel caso di rifiuto del rimborso prevede il ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale.

Ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale

Il ricorso deve essere proposto entro 60 giorni dalla notifica del rifiuto espresso ovvero a partire dal primo giorno successivo allo spirare del termine per il silenzio - rifiuto (90 giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso), e comunque entro 10 anni dall'effettuazione dei relativi versamenti.

A questo punto inizia l'iter dell'Autorità Giudiziaria Tributaria che prevede tre gradi di giudizio eventuale (Provinciale, Regionale e Corte di Cassazione).

Com'è facile immaginare per il contribuente questa strada rappresenta oltre che un dispendio di tempo, anche una via molto onerosa dal punto di vista economico. Si deve tenere conto infatti che durante la causa lui avrà già versato l'imposta I.R.A.P. da dichiarazione e dovrà inoltre pagare un difensore abilitato e le relative spese di procedura. Tutto questo nella speranza di vedersi rimborsare alla fine della causa.

Spunti di riflessione su possibili altre scelte

Da un punto di vista puramente teorico rimane da esplorare la **seconda alternativa**, che si divide tra due comportamenti possibili:

- compilare il modello Unico per dichiarare l'imposta di competenza, ma non effettuare i relativi versamenti;
- non compilare il quadro IQ del modello Unico e non effettuare i versamenti.

Il **primo** non differisce dal punto di vista procedurale da quanto abbiamo visto finora, in quanto lo Stato verificando l'omissione del versamento d'imposta (reso palese anche dal dichiarativo presentato) provvederà ad emettere Avviso di Irregolarità chiedendo l'effettuazione dei versamenti relativi all'imposta ed agli interessi. Contro tale avviso, entro 60 giorni dalla sua notifica, deve essere proposto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale.

A differenza del contribuente modello (che ha versato tutto e richiesto il rimborso) questo contribuente si farà carico in pendenza di giudizio delle spese di procedura, anticipando solo una parte dell'imposta richiesta (l'esborso è quindi inferiore).

Il **secondo** merita un adeguato approfondimento, in quanto tale comportamento è oggetto di sanzione sotto più punti di vista.

Occorre innanzi tutto stabilire il valore giuridico del quadro IQ del modello Unico per poter capire gli effetti positivi e/o negativi della sua mancata compilazione. Infatti, quest'aspetto ha una notevole influenza sui costi per il contribuente, essendo previste sanzioni aggiuntive a quelle previste per l'omissione dei versamenti.

La dichiarazione d'imposta è la fattispecie costitutiva dell'obbligazione tributaria⁽⁵⁾. Se io non la presento, in pratica affermo che non essendo soggetto passivo d'imposta non ho alcuna obbligazione tributaria di pagamento. In questo modo assumo fin dall'origine una posizione schierata sulla non assoggettabilità / debenza dell'imposta.

Tale scelta dichiarativa, unitamente alla mancanza dei requisiti per considerarsi contribuente ai fini I.R.A.P. (autonoma organizzazione), può assumere un ruolo rafforzativo in sede di dibattito con l'Amministrazione Finanziaria in sede di Commissione Tributaria. Naturalmente è una posizione del tipo "tutto o niente", e quindi molto rischiosa poiché non tiene aperte possibilità di transazione: sono talmente convinto di non possedere i requisiti per essere assoggettato ad I.R.A.P. che non solo non eseguo i versamenti, ma non compilo nemmeno la dichiarazione; la mia convinzione deve essere talmente forte e convalidata da prove da convincere la Commissione Tributaria che ho ragione. Se ho ragione non pago nulla, se ho torto le sanzioni oltre che per omesso versamento saranno aggravate dall'omessa dichiarazione (configurando così il caso più costoso in termini di sanzioni tra quelli fino ad ora esaminati).

<p>L'I.R.A.P., l'I.V.A. e l'Unione Europea: caso d'incompatibilità?</p>
--

Nel corso degli ultimi giorni, si è aperto un'ulteriore fronte di discussione, innescato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Cremona che chiede alla Corte di Giustizia Europea di pronunciarsi sulla compatibilità dell'IRAP con l'IVA alla luce dell'art. 33 della VI Direttiva UE.

L'unica posizione conosciuta sull'argomento è quella della Commissione Europea che si è espressa con parere del 09.03.2004 a favore dell'incompatibilità.

A questo punto non rimane che attendere la pronuncia della Corte di Giustizia Europea, prevista per la prima metà del 2005.

⁵ G. Falsitta, Manuale di diritto tributario, CEDAM Padova 1995

Nel caso la Corte si esprimesse per l'incompatibilità, molto probabilmente lo Stato Italiano si vedrebbe costretto a rimborsare l'IRAP da chiunque pagata: non più solo i professionisti senza autonoma organizzazione, ma qualsiasi contribuente.

A questo punto, onde bloccare i termini di decadenza della richiesta di rimborso (48 mesi dal pagamento), è consigliabile inoltrare idonea istanza e, a titolo puramente cautelativo, inserire tutti i versamenti a partire dall'istituzione dell'imposta.

Ad onor di cronaca si deve comunque evidenziare che lo Stato Italiano ha chiesto che nel caso sia conclamata l'incompatibilità, gli sia data la possibilità di eliminare l'imposta solo con effetto dalla data della sentenza, rendendo definitivo quanto stabilito per il passato.

In questo modo si renderebbero inutili i rimborsi inoltrati che fondano la richiesta solo sull'incompatibilità, lasciando invariato lo scenario per i professionisti e i piccoli imprenditori, che baserebbero la richiesta di rimborso anche sulla mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione.