

**OPPORTUNITA' FISCALI
PER GIOVANI PROFESSIONISTI
E CONTRIBUENTI MINIMI**

**L'IRAP DOVUTA DAI PROFESSIONISTI:
PRESUPPOSTI E QUESTIONI APPLICATIVE**

Organizzato da:

Comitato Unitario delle Professioni di Belluno
Fondazione Studi Giuridici ed Economici di Belluno
Ordine degli Avvocati di Belluno

Relatore: Fausto Gallo

Indice

REGIME FISCALE DEI CONTRIBUENTI MINIMI LIBERI PROFESSIONISTI

In che cosa consiste il regime dei minimi	1
Chi può applicare il regime fiscale dei contribuenti minimi	2
Durata del regime dei minimi	3
Cessazione del regime dei minimi	3
Agevolazioni ed esoneri per i contribuenti minimi	3
Obblighi e conseguenze per i contribuenti minimi	4
Fattura emessa da un avvocato contribuente minimo ad un privato	6
Fattura emessa da un consulente del lavoro contribuente minimo ad una società	7
Dichiarazione da rilasciare al cliente per la non effettuazione della ritenuta d'acconto	8
Casistica regime dei minimi	8
Riferimenti normativi e interpretativi	10

REGIME FISCALE DEI CONTRIBUENTI FORFETARI LIBERI PROFESSIONISTI

In che cosa consiste il regime forfetario	11
Chi può applicare il regime fiscale forfetario	13
Durata del regime forfetario	14
Scelta del regime ordinario da parte del contribuente forfetario	14
Agevolazioni ed esoneri per il contribuente forfetario	15
Obblighi e conseguenze per il contribuente forfetario	15
Fattura emessa da un avvocato contribuente forfetario ad un privato	17
Fattura emessa da un consulente del lavoro contribuente forfetario ad una società	18
Dichiarazione da rilasciare al cliente per la non effettuazione della ritenuta d'acconto	19
Rettifiche della detrazione I.V.A. (a debito/credito)	19
Riferimenti normativi e interpretativi	20
Confronto tra regime minimi e regime forfetario nella determinazione del reddito e della tassazione	21

L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE DOVUTA DAI PROFESSIONISTI

Che cos'è l'IRAP	22
Presupposto dell'IRAP	23
Soggetti passivi dell'IRAP	23
Quando ricorre l'autonoma organizzazione ai fini IRAP?	24
La capacità produttiva "impersonale ed aggiuntiva" rispetto a quella propria del professionista	26
Elementi rilevanti nel contesto organizzativo	27
La posizione dell'Agenzia delle Entrate	28
La questione IRAP al vaglio delle Sezioni Unite della Cassazione e la Legge Delega 23/2014	30
E' ancora dovuta l'IRAP da professionisti e piccoli imprenditori?	34
Soluzioni operative per il contribuente	42
Riferimenti normativi, giurisprudenziali e interpretativi	43

REGIME FISCALE DEI CONTRIBUENTI MINIMI LIBERI PROFESSIONISTI

In che cosa consiste il regime dei minimi

Tassazione del reddito con aliquota del 5% quale imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi (IRPEF) e delle addizionali regionali e comunali.

Il reddito di lavoro autonomo è costituito dalla differenza tra:

- l'ammontare dei **compensi percepiti** nell'anno;
- l'ammontare delle **spese sostenute** nello stesso anno.

Concorrono alla formazione del reddito:

- **plusvalenze** dei beni strumentali derivanti da cessione a titolo oneroso, risarcimento, consumo personale o familiare, destinazione a finalità estranee all'esercizio della professione;
- **minusvalenze** dei beni strumentali derivanti da cessione a titolo oneroso e risarcimento.

I **contributi previdenziali obbligatori** si deducono dal reddito professionale.

Esempio:

• Compensi percepiti nell'anno	15.000
più	
• Plusvalenze	800
meno	
• Spese pagate nell'anno	4.000
meno	
• Minusvalenze	100
	11.700
REDDITO AL LORDO CONTRIBUTI PREVIDENZIALI	
meno	
• Contributi previdenziali pagati nell'anno	2.000
	9.700
REDDITO IMPONIBILE	
<i>Imposta sostitutiva (5% di 9.700) = 485</i>	

Il predetto reddito non concorre alla formazione di altri eventuali redditi subendo una sorta di tassazione separata agevolata. Sostanzialmente, il reddito professionale del contribuente minimo non si cumula con altri redditi ai fini della determinazione dell'imponibilità fiscale.

Chi può applicare il regime fiscale dei contribuenti minimi

Il regime dei contribuenti minimi è applicabile solo alle **persone fisiche** residenti che:

- a) intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione;
- b) hanno intrapreso un'attività d'impresa, arte o professione successivamente al 31 dicembre 2007.

La scelta è esercitabile a condizione che:

- nell'anno solare precedente il professionista abbia percepito **compensi, ragguagliati ad anno**, non superiori a **30.000 euro**;
- nell'anno solare precedente non abbia effettuato cessioni all'esportazione;
- nell'anno solare precedente non abbia sostenuto spese per dipendenti o collaboratori;
- il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale, ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- nel triennio solare precedente il contribuente non abbia effettuato acquisti di **beni strumentali**, anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, per un ammontare superiore a **15.000 euro** al netto dell'IVA.

La scelta per questo regime è esercitabile fino al 31 dicembre 2015.

Non può accedere al regime fiscale agevolato dei contribuenti minimi la persona fisica:

- a) che si avvale di regimi speciali IVA (agricoltura e attività connesse, rivendita di beni usati, agriturismo, ecc.);
- b) che effettua (in via esclusiva o prevalente) cessioni di immobili o di mezzi di trasporto nuovi;
- c) che sia anche socio di società di persone, s.r.l. trasparenti (ai sensi dell'art. 116 del D.P.R. 917/1986) ovvero associato di associazioni professionali;
- d) che non risiede in Italia.

Durata del regime dei minimi

Il regime è applicabile:

- per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi;
- oltre il quarto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività, ma non oltre il periodo d'imposta di compimento del 35° anno di età.

Cessazione del regime dei minimi

Il regime dei contribuenti minimi cessa di avere applicazione:

- dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni previste dalla normativa sopra descritta (compensi superiori a € 30.000, beni strumentali oltre € 15.000, ecc.);
- dall'anno stesso in cui i compensi hanno superato l'importo di € 45.000. In tal caso sarà dovuta l'IVA relativa ai corrispettivi delle operazioni imponibili effettuate nell'intero anno solare, determinata mediante scorporo per la frazione d'anno in cui è stato superato il predetto limite, salvo il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti relativi al medesimo periodo. La cessazione dall'applicazione del regime dei contribuenti minimi a causa del superamento di oltre il 50% del limite dei compensi comporta l'applicazione del regime ordinario per i successivi tre anni.

Va tenuto presente che i contribuenti che cessano di applicare il regime agevolato per scelta o al verificarsi di un motivo di esclusione, non possono più avvalersene, anche se nel corso del quinquennio, ovvero non oltre il periodo d'imposta di compimento del 35° anno di età, tornino in possesso dei requisiti.

Agevolazioni ed esoneri per i contribuenti minimi

- Esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP);
- non addebitabile l'IVA sulle fatture emesse;
- esonero dall'obbligo di registrazione delle fatture emesse e di quelle di acquisto;
- esonero dalla compilazione e trasmissione della comunicazione dati IVA, della dichiarazione annuale IVA, della comunicazione per

- operazioni rilevanti IVA (spesometro), della comunicazione delle operazioni effettuate nei confronti dei paesi black-list;
- esclusione dalla compilazione dei modelli degli studi di settore e dei parametri contabili;
 - esonero dalla ritenuta d'acconto IRPEF sulle fatture emesse;
 - imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali nella misura del 5% del reddito professionale.

Obblighi e conseguenze per i contribuenti minimi

- Il contribuente che inizia l'attività, qualora intenda scegliere il regime agevolato dei minimi, deve darne comunicazione in sede di richiesta della partita IVA utilizzando il modello AA/9 e indicando nella sezione B il codice "1". Il modello va trasmesso all'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni dall'inizio dell'attività;
- emettere la fattura alla ricezione del compenso (anche se a titolo di acconto) con applicazione della marca da bollo di € 2,00 se l'importo è superiore a €77,47;
- numerare e conservare le fatture emesse e di acquisto;
- per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di acquisto per le quali risulta debitore dell'IVA, integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota IVA e della relativa imposta, provvedendo al relativo versamento entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle predette operazioni;
- presentare l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari;
- effettuare la rettifica della detrazione dell'IVA nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno precedente a quello nel quale trova applicazione il regime agevolato e nella dichiarazione annuale IVA dell'anno successivo a quello dell'ultima applicazione del regime agevolato;
- manifestare preventivamente la volontà di effettuare acquisti intracomunitari (archivio VIES);
- indetraibilità integrale dell'IVA pagata ai fornitori risultante dalle fatture di acquisto;
- compilare e trasmettere la dichiarazione dei redditi;
- pagare i contributi previdenziali secondo le disposizioni della cassa di previdenza di appartenenza del professionista ed effettuare le comunicazioni richieste dalla stessa:

- operare e versare la ritenuta d'acconto ai lavoratori autonomi che forniscono una prestazione al contribuente minimo con conseguente rilascio dell'attestazione e compilazione del modello 770.

Esempi di fatture emesse da un contribuente minimo

FATTURA EMESSA DA UN AVVOCATO
CONTRIBUENTE MINIMO
AD UN PRIVATO

ROSSI Mario
Avvocato
Via
32100 BELLUNO
Partita IVA
Codice Fiscale:

Belluno, 22 Giugno 2015

FATTURA N. 2

Signora
GONZALEZ Ileana
Via Canè Centro n. 17

32020 LIMANA BL
Codice fiscale:

Descrizione della prestazione	€	500,00
Contributo integrativo previdenziale	€	20,00
Marca da bollo sull'originale (*)	€	2,00
		522,00
Totale fattura	€	522,00

Operazione effettuata da contribuente minimo senza addebito di I.V.A. Legge 24/12/2007, n. 244, art. 1, comma 100.

Regime fiscale di vantaggio ex art. 27, commi 1 e 2 del Decreto Legge 06/07/2011, n. 98.

(*) Se l'importo addebitato è superiore a € 77,47 va applicata la marca da bollo di € 2,00 sull'originale.

FATTURA EMESSA DA UN CONSULENTE DEL LAVORO
CONTRIBUENTE MINIMO
AD UNA SOCIETA'

VERDI Aldo
Consulente del lavoro
Via
32100 BELLUNO
Partita IVA
Codice Fiscale:

Belluno, 22 Giugno 2015

FATTURA N. 3

Società
CONTA s.r.l.
Via Giacomo Matteotti n. 28

32100 BELLUNO
Partiva IVA:

Descrizione dell'operazione	€	600,00
Contributo integrativo previdenziale	€	24,00
Marca da bollo sull'originale (*)	€	2,00
Totale fattura	€	<u>626,00</u>

Operazione effettuata da contribuente minimo senza addebito di I.V.A. Legge 24/12/2007, n. 244, art. 1, comma 100.

Regime fiscale di vantaggio ex art. 27, commi 1 e 2 del Decreto Legge 06/07/2011, n. 98.

Si richiede la non applicazione della ritenuta alla fonte a titolo di acconto come previsto dal Provvedimento Agenzia Entrate 22/12/2011, prot. 185820

(*) Se l'importo addebitato è superiore a € 77,47 va applicata la marca da bollo di € 2,00 sull'originale.

Dichiarazione da rilasciare al cliente
per la non effettuazione della ritenuta d'acconto

Il Provvedimento 22 dicembre 2011, n. 185820 del Direttore Agenzia Entrate dispone che al fine di non subire ritenute d'acconto da parte dei sostituti d'imposta, i contribuenti minimi sono tenuti a rilasciare un'apposita dichiarazione, dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva.

La dichiarazione da produrre può essere riportata direttamente in fattura oppure redatta nel seguente modo da rilasciare al cliente sostituto d'imposta (non ai privati che non operano comunque la ritenuta):

Il sottoscritto nato a il
residente a via codice fiscale
..... partita IVA appartenendo per il
corrente anno al regime dei minimi di cui alla Legge 244/2007, art. 1,
comma 96 e seguenti e al Decreto Legge 98/2011, art. 27, comma 1 e 2,
richiede la non applicazione della ritenuta a titolo d'acconto così come
previsto dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2011,
n. 185820.

Luogo e data

Firma

Casistica regime dei minimi

➤ **Esercizio effettivo**

La Circolare Agenzia Entrate 30 maggio 2012 n. 17, con riguardo al regime dei minimi, ha precisato che può comunque applicare tale regime:

- il socio accomandante che intende intraprendere un'attività, se lo stesso, nei tre anni precedenti, non ha svolto alcuna attività di gestione all'interno della società, ossia ha conferito soltanto capitale, nonchè il socio che partecipi in una società inattiva, considerata l'assenza di un'attività di gestione;
- l'associato in partecipazione di solo lavoro, posto che il relativo reddito non è qualificabile come reddito di lavoro autonomo.

➤ **Esercizio di attività nel triennio e lavoro autonomo occasionale**

L'Agenzia delle Entrate con Risoluzione 26 agosto 2009 n. 239 ha precisato che, in linea generale, un soggetto che apra per la prima volta la partita IVA, può avvalersi del regime fiscale agevolato delle

nuove iniziative produttive ex Legge 388/2000, anche nel caso in cui abbia precedentemente svolto attività di lavoro autonomo a livello occasionale.

Analogamente, con Circolare 17/2012, con riferimento al regime dei minimi l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che, ai fini della verifica del requisito in commento, nonché del requisito della mera prosecuzione di attività precedente, la circostanza di aver svolto nell'anno precedente prestazioni occasionali non impedisce l'accesso al regime in quanto le stesse costituiscono redditi diversi e non sono produttive di reddito di lavoro autonomo o di impresa.

➤ ***Contribuente pensionato***

La Circolare 17/2012 ritiene che non ricorrano le finalità elusive nell'ipotesi di un lavoratore dipendente che una volta andato in pensione, svolga la stessa attività in forma di lavoro autonomo ammettendo in questo caso l'accesso al regime dei minimi.

➤ ***Limite acquisto beni strumentali***

Per accedere al regime agevolato è previsto un limite dimensionale relativo ai beni strumentali che è misurato in termini di acquisizioni di beni strumentali nell'arco del triennio solare precedente.

L'ammontare di acquisti di beni strumentali nel triennio solare precedente non deve superare € 15.000 al netto dell'IVA.

Non costituiscono investimenti i beni detenuti in comodato (Circolare Agenzia Entrate 7/2008 quesito 2.8, lettera g)).

Tuttavia, una dotazione di beni strumentali superiore a € 15.000, se acquisiti prima del triennio precedente al periodo considerato, non impedisce l'accesso al regime agevolato dei contribuenti minimi.

Relativamente ai beni ad utilizzo promiscuo (autovetture, telefoni cellulari, ecc.) dovrà essere considerato un valore pari al 50%.

Le Circolari dell'Agenzia delle Entrate 7/2008 e 13/2008 hanno chiarito che assumono rilevanza anche gli importi corrisposti per la locazione degli immobili utilizzati per lo svolgimento dell'attività.

➤ ***Esercizio contemporaneo di più attività***

Nel caso di esercizio contemporaneo di più attività, ai fini dell'individuazione del limite relativo all'acquisto di beni strumentali occorre fare riferimento alle attività complessivamente esercitate (provvedimento 22/12/2011 n. 185820 paragrafo 2.4).

➤ ***Rettifiche della detrazione I.V.A. (a debito/credito)***

I soggetti che fuoriescono dal regime dei minimi a decorrere dal 2015, o alla fine del periodo di permanenza in tale regime, adottano il regime ordinario e possono, in considerazione del mutato regime di detrazione dell'IVA, effettuare la rettifica della detrazione con

riferimento a tutti i beni e servizi non ancora ceduti, esistenti al 31 dicembre dell'ultimo anno di imposta di permanenza nel regime agevolato. Si tratta di rendere detraibile l'IVA non detratta durante il regime dei minimi che, a seguito del passaggio al regime ordinario, diviene detraibile.

Così come nel momento dell'ingresso nel regime dei minimi è richiesto il versamento dell'IVA riguardante la rettifica della detrazione, alla stessa maniera, la fuoriuscita dal regime, comporta la rettifica a credito dell'IVA non detratta in relazione ai beni non ancora ceduti esistenti alla data del 31 dicembre 2014.

Per i beni ammortizzabili la rettifica:

- va eseguita se non sono trascorsi 5 anni successivi a quello della loro entrata in funzione ovvero 10 anni dalla data di acquisto o ultimazione relativamente agli immobili;
- non si effettua per i beni di costo unitario non superiore a € 516,46 o per i beni il cui coefficiente di ammortamento è superiore al 25%.

Ad esempio, per la rettifica che interessa un contribuente minimo tale dal 2010 al 2014, passato al regime ordinario nel 2015, con riferimento ai beni mobili strumentali acquistati dal 2011 al 2014, la rettifica, a favore del contribuente, va effettuata moltiplicando tanti quinti dell'IVA (pagata al fornitore del bene strumentale) corrispondenti agli anni mancanti al compimento del quinquennio: per un computer acquistato nel 2013 con pagamento al fornitore di € 440 a titolo di IVA, la relativa rettifica sarà pari a € 264 (3/5 di € 440) mancando al compimento del quinquennio tre anni (2015 - 2016 - 2017).

La rettifica non interessa il contribuente che passa dal regime dei minimi al regime forfettario.

Riferimenti normativi e interpretativi

- Legge 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, commi da 96 a 116;
- Decreto Ministero Economia Finanze 2 gennaio 2008;
- Circolare Agenzia Entrate 28 gennaio 2008, n. 7/E;
- Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98, art. 27;
- Provvedimenti Direttore Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2011 n. 185820 - 185825;
- Circolare Agenzia Entrate 30 maggio 2012, n. 17/E;
- Decreto Legge 31 dicembre 2014, n. 192, art. 10, c. 12-undecies;
- Circolare Agenzia Entrate 19 febbraio 2015, n. 6/E.

REGIME FISCALE DEI CONTRIBUENTI FORFETARI LIBERI PROFESSIONISTI

In che cosa consiste il regime forfetario

Si tratta di un nuovo regime applicabile a partire dal 2015, introdotto dalla Legge 190/2014 art. 1, commi da 54 a 89.

Tassazione del reddito con aliquota del 15% quale imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi (IRPEF) e delle addizionali regionali e comunali.

Il reddito di lavoro autonomo è determinato:

- applicando la percentuale forfetaria del 78% al totale dei **compensi percepiti** nell'anno;
- con l'ulteriore deduzione dei contributi previdenziali obbligatori pagati nello stesso anno.

Le spese sostenute sono irrilevanti ai fini della determinazione del reddito; così come sono irrilevanti ammortamenti, plusvalenze e minusvalenze relative ai beni strumentali.

Esempio:

*Contribuente che esercita da **oltre 3 anni** la professione*

•	Compensi percepiti nell'anno	15.000
	più	
•	Plusvalenze	irrilevanti
	meno	
•	Spese pagate nell'anno	irrilevanti
	meno	
•	Minusvalenze	irrilevanti
	meno	
•	Percentuale forfetaria a titolo di spese	3.300
	22% dei compensi percepiti nell'anno (22% di 15.000)	11.700
	REDDITO AL LORDO CONTRIBUTI PREVIDENZIALI	11.700
	meno	
•	Contributi previdenziali pagati nell'anno	2.000
		9.700
	REDDITO IMPONIBILE	9.700

Imposta sostitutiva (15% di 9.700) = 1.455

Il predetto reddito non concorre alla formazione di altri eventuali redditi subendo una sorta di tassazione separata agevolata. Sostanzialmente, il reddito professionale del contribuente minimo non si cumula con altri

redditi ai fini della determinazione dell'imponibilità fiscale.

La Legge 190/2014, art. 1, comma 65, stabilisce che:

"al fine di favorire l'avvio di nuove attività, **per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due successivi, il reddito è ridotto di un terzo, a condizione che:**

- a) il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- b) l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- c) qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore ai limiti di cui al comma 54 (€ 15.000 per i liberi professionisti).

Ricorrendo le predette condizioni si può ipotizzare il seguente esempio:

*Contribuente che inizia una **nuova attività professionale***

• Compensi percepiti nell'anno	15.000
più	
• Plusvalenze	irrilevanti
meno	
• Spese pagate nell'anno	irrilevanti
meno	
• Minusvalenze	irrilevanti
meno	
• Percentuale forfetaria a titolo di spese	3.300
22% dei compensi percepiti nell'anno (22% di 15.000)	
	<hr/>
REDDITO AL LORDO CONTRIBUTI PREVIDENZIALI	11.700
meno	
• Contributi previdenziali pagati nell'anno	2.000
	<hr/>
REDDITO AL NETTO DEI CONTRIBUTI	9.700
meno	
• Ulteriore riduzione di 1/3 per nuova attività	3.233
	<hr/>
REDDITO IMPONIBILE	6.467
<i>Imposta sostitutiva (15% di 6.467) = 970</i>	

Il regime forfetario

Seminario del 30 giugno 2015 - Belluno - Park Hotel Villa Carpenada

Chi può applicare il regime fiscale forfetario

I contribuenti **persone fisiche** esercenti un'attività professionale **se nell'anno precedente:**

- a) hanno percepito **compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a € 15.000;**
- b) hanno sostenuto spese per un importo complessivo **non superiore ad € 5.000 lordi per lavoratori dipendenti e collaboratori;**
- c) il costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, dei beni strumentali alla chiusura dell'esercizio non supera € 20.000. Ai fini del calcolo del predetto limite:
 - 1) per i beni in locazione finanziaria rileva il costo sostenuto dal concedente;
 - 2) per i beni in locazione, noleggio e **comodato** rileva il valore normale dei medesimi;
 - 3) i beni utilizzati promiscuamente per l'esercizio della professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, concorrono nella misura del 50%;
 - 4) non rilevano i beni il cui costo unitario non è superiore a € 516,40;
 - 5) **non rilevano i beni immobili**, comunque acquisiti, utilizzati per l'esercizio della professione;
- d) i redditi conseguiti nell'attività della professione sono in misura prevalente rispetto a quelli eventualmente percepiti come redditi di lavoro dipendente e assimilati; la verifica della suddetta prevalenza non è comunque rilevante se il rapporto di lavoro è cessato o la somma dei redditi d'impresa, dell'arte o professione e di lavoro dipendente o assimilato non eccede l'importo di € 20.000.

Analogamente, i contribuenti che iniziano l'attività professionale nel corso del 2015 o in anni successivi possono scegliere il regime forfetario se ritengono di rispettare tutte le predette condizioni nel primo anno di attività.

Non può avvalersi del regime forfetario la persona fisica:

- a) che si avvale di regimi speciali IVA (agricoltura e attività connesse, rivendita di beni usati, agriturismo, ecc.);
- b) che effettua (in via esclusiva o prevalente) cessioni di immobili o di mezzi di trasporto nuovi;

- c) che sia anche socio di società di persone, s.r.l. trasparenti (ai sensi dell'art. 116 del D.P.R. 917/1986) ovvero associato di associazioni professionali;
- d) che non risiede in Italia ad eccezione di chi risiede in uno degli Stati Membri dell'Unione Europea o in uno Stato aderente all'accordo sullo spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che produca nel territorio dello Stato Italiano redditi che costituiscono almeno il 75% del reddito complessivamente prodotto.

Durata del regime forfetario

A differenza del regime dei minimi, quello forfetario non ha una durata massima prestabilita.

Cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui:

- viene meno taluna delle condizioni di cui all'art. 1, comma 54 della Legge 190/2014. Le condizioni di fuoriuscita dal regime forfetario sono: compensi superiori a € 15.000, spese per lavoro dipendente superiore a € 5.000 lordi, costo beni strumentali superiore a € 20.000, reddito professionale inferiore a quello di lavoro dipendente se non cessato durante l'anno e se non superiore in somma a € 20.000;
- si verifica taluna delle fattispecie indicate all'art. 1, comma 57 della Legge 190/2014 (il contribuente si avvale di regimi speciali IVA o di altri regimi forfetari di determinazione del reddito, non è residente, effettua in via esclusiva o prevalente cessioni di immobili o di mezzi di trasporto nuovi, sia anche socio di società di persone, srl trasparenti ovvero associato di associazioni professionali).

Scelta del regime ordinario da parte del contribuente forfetario

Il contribuente che applica il regime forfetario può optare per l'applicazione dell'IVA e delle imposte sul reddito nei modi ordinari. La scelta, **valida per almeno un triennio**, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Agevolazioni ed esoneri per il contribuente forfetario

- Esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP);
- non addebitabile l'IVA sulle fatture emesse;
- esonero dall'obbligo di registrazione delle fatture emesse e di quelle di acquisto;
- esonero dalla compilazione e trasmissione della comunicazione dati IVA, della dichiarazione annuale IVA, della comunicazione per operazioni rilevanti IVA (spesometro) della comunicazione delle operazioni effettuate nei confronti dei paesi black-list;
- esclusione dalla compilazione dei modelli degli studi di settore e dei parametri contabili;
- esonero dalla ritenuta d'acconto IRPEF sulle fatture emesse;
- esonero dall'obbligo di effettuare la ritenuta d'acconto sulle fatture ricevute da lavoratori autonomi che hanno fornito prestazioni professionali al contribuente forfetario;
- imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali nella misura del 15% del reddito professionale determinato forfetariamente (78% dei compensi percepiti) al netto del contributo previdenziale obbligatorio versato nell'anno.

Obblighi e conseguenze per il contribuente forfetario

- Il contribuente che inizia l'attività qualora intenda scegliere il regime agevolato forfetario deve darne comunicazione in sede di richiesta della partita IVA utilizzando il modello AA/9 e indicare nella sezione B il codice "2". Il modello va trasmesso all'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni dall'inizio dell'attività;
- emettere la fattura alla ricezione del compenso (anche se a titolo di acconto) con applicazione della marca da bollo di € 2,00 se l'importo è superiore a €77,47;
- numerare e conservare le fatture emesse e di acquisto;
- per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di acquisto per le quali risulta debitore dell'IVA, integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota IVA e della relativa imposta, nonché versarla entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle predette operazioni;
- presentare l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari;
- effettuare la rettifica della detrazione dell'IVA nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno precedente a quello nel quale trova

applicazione il regime agevolato e nella dichiarazione annuale IVA dell'anno successivo a quello dell'ultima applicazione del regime agevolato;

- manifestare preventivamente la volontà di effettuare acquisti intracomunitari (archivio VIES);
- indetraibilità integrale dell'IVA pagata ai fornitori risultante dalle fatture di acquisto;
- compilare e trasmettere la dichiarazione dei redditi;
- pagare i contributi previdenziali secondo le disposizioni della cassa di previdenza di appartenenza del professionista ed effettuare le comunicazioni richieste dalla stessa.

Esempi di fatture emesse da un contribuente forfettario

FATTURA EMESSA DA UN AVVOCATO
CONTRIBUENTE FORFETTARIO
AD UN PRIVATO

ROSSI Mario
Avvocato
Via
32100 BELLUNO
Partita IVA
Codice Fiscale:

Belluno, 22 Giugno 2015

FATTURA N. 2

Signora
GONZALEZ Ileana
Via Canè Centro n. 17

32020 LIMANA BL
Codice fiscale:

Descrizione della prestazione	€	500,00
Contributo integrativo previdenziale	€	20,00
Marca da bollo sull'originale (*)	€	2,00
Totale fattura	€	<u>522,00</u>

Operazione effettuata da contribuente forfettario senza addebito di I.V.A. Legge 23/12/2014, n. 190, art. 1, comma 58.

(*) Se l'importo addebitato è superiore a € 77,47 va applicata la marca da bollo di € 2,00 sull'originale.

FATTURA EMESSA DA UN CONSULENTE DEL LAVORO
CONTRIBUENTE FORFETARIO
AD UNA SOCIETA'

VERDI Aldo
Consulente del lavoro
Via
32100 BELLUNO
Partita IVA
Codice Fiscale:

Belluno, 22 Giugno 2015

FATTURA N. 3

Società
CONTA s.r.l.
Via Giacomo Matteotti n. 28

32100 BELLUNO
Partiva IVA:

Descrizione dell'operazione	€	600,00
Contributo integrativo previdenziale	€	24,00
Marca da bollo sull'originale (*)	€	2,00
Totale fattura	€	<u>626,00</u>

Operazione effettuata da contribuente forfetario senza addebito di I.V.A. Legge 23/12/2014, n. 190, art. 1, comma 58.

Si richiede la non applicazione della ritenuta alla fonte a titolo di acconto come stabilito dalla Legge 190/2014, art. 1, comma 67.

(*) Se l'importo addebitato è superiore a € 77,47 va applicata la marca da bollo di € 2,00 sull'originale.

**Dichiarazione da rilasciare al cliente
per la non effettuazione della ritenuta d'acconto**

La Legge 23 dicembre 2014, art. 1, comma 67 stabilisce che i compensi relativi al reddito oggetto del regime forfetario non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta. A tale fine, il contribuente rilascia un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva.

La dichiarazione da produrre può essere riportata direttamente in fattura oppure redatta nel seguente modo da rilasciare al cliente sostituto d'imposta (non ai privati che non operano comunque la ritenuta):

Il sottoscritto nato a il
residente a via codice fiscale
..... partita IVA appartenendo per il
corrente anno al regime forfetario di cui alla Legge 190/2014, art. 1,
comma 54 e seguenti, richiede la non applicazione della ritenuta a titolo
d'acconto così come stabilito dall'art. 1, comma 67 della predetta Legge.

Luogo e data

Firma

Rettifiche della detrazione I.V.A. (a debito/credito)

I soggetti che fuoriescono dal regime dei minimi a decorrere dal 2015, o alla fine del periodo di permanenza in tale regime, adottano il regime ordinario e possono, in considerazione del mutato regime di detrazione dell'IVA, effettuare la rettifica della detrazione con riferimento a tutti i beni e servizi non ancora ceduti, esistenti al 31 dicembre dell'ultimo anno di imposta di permanenza nel regime agevolato. Si tratta di rendere detraibile l'IVA non detratta durante il regime dei minimi che, a seguito del passaggio al regime ordinario, diviene detraibile.

Così come nel momento dell'ingresso nel regime dei minimi è richiesto il versamento dell'IVA riguardante la rettifica della detrazione, alla stessa maniera, la fuoriuscita dal regime, comporta la rettifica a credito dell'IVA non detratta in relazione ai beni non ancora ceduti esistenti alla data del 31 dicembre 2014.

Per i beni ammortizzabili la rettifica:

- va eseguita se non sono trascorsi 5 anni successivi a quello della loro entrata in funzione ovvero 10 anni dalla data di acquisto o ultimazione relativamente agli immobili;

- non si effettua per i beni di costo unitario non superiore a € 516,46 o per i beni il cui coefficiente di ammortamento è superiore al 25%.

Ad esempio, per la rettifica che interessa un contribuente minimo tale dal 2010 al 2014, passato al regime ordinario nel 2015, con riferimento ai beni mobili strumentali acquistati dal 2011 al 2014, la rettifica, a favore del contribuente, va effettuata moltiplicando tanti quinti dell'IVA (pagata al fornitore del bene strumentale) corrispondenti agli anni mancanti al compimento del quinquennio: per un computer acquistato nel 2013 con pagamento al fornitore di € 440 a titolo di IVA, la relativa rettifica sarà pari a € 264 (3/5 di € 440) mancando al compimento del quinquennio tre anni (2015 - 2016 - 2017).

La rettifica non interessa il contribuente che passa dal regime dei minimi al regime forfettario.

Riferimenti normativi e interpretativi

- Legge 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, commi da 54 a 89;
- Circolare Agenzia Entrate 19 febbraio 2015, n. 6/E.

**Confronto tra regime "minimi" e regime "forfetario"
nella determinazione del reddito e della tassazione**

Descrizione	Minimi	Forfetario in attività da oltre 3 anni	Forfetario nuova attività
Compensi	15.000	15.000	15.000
Plusvalenze	+ 800	irrilevanti	irrilevanti
Spese	- 4.000	irrilevanti	irrilevanti
Minusvalenze	- 100	irrilevanti	irrilevanti
Percentuale forfetaria delle spese 22% dei compensi	irrilevante	- 3.300	- 3.300
Reddito al lordo contributi previd.	11.700	11.700	11.700
Contributi previd.	- 2.000	- 2.000	- 2.000
Reddito al netto contributo previd.	9.700	9.700	9.700
Riduzione di 1/3 del reddito	inapplicabile	inapplicabile	- 3.233
Reddito imponibile	9.700	9.700	6.467
Imposta sostitutiva	(a) 485	(b) 1.455	(c) 970

- (a) L'imposta sostitutiva è stata determinata nella misura del **5%** del reddito imponibile di **€ 9.700**.
- (b) L'imposta sostitutiva è stata determinata nella misura del **15%** del reddito imponibile di **€ 9.700**.
- (c) L'imposta sostitutiva è stata determinata nella misura del **15%** del reddito imponibile di **€ 6.467**.

**L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE
DOVUTA DAI PROFESSIONISTI
PRESUPPOSTI E QUESTIONI APPLICATIVE**

Che cos'è l'IRAP

E' un'imposta regionale sulle attività produttive:

- di carattere reale in quanto colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate (Sentenza Corte Costituzionale 156/2001, paragrafo 9.2);
- locale in quanto di competenza delle Regioni.

Sostanzialmente, ove ricorrono i presupposti, la base imponibile è così formata:

Reddito
più
Oneri finanziari
più
Parte del costo del personale dipendente
meno
Deduzioni a vario titolo

Per un contribuente con domicilio fiscale nel Veneto l'aliquota ordinaria è stabilita nella misura del 3,9%.

Presupposto dell'IRAP

Presupposto dell'imposta è l'esercizio di una delle seguenti attività dirette:

- alla produzione o allo scambio di beni;
- alla prestazione di servizi.

L'attività deve essere:

- **abituale**, ma non necessariamente anche esclusiva.
Per il rispetto del requisito di abitualità non è necessario che l'attività si svolga in modo continuativo lungo tutto l'arco dell'anno; è infatti sufficiente che l'attività sia esercitata con le cadenze tipiche di quella particolare professione;
- **AUTONOMAMENTE ORGANIZZATA.**
E' la questione fondamentale ed estremamente controversa ai fini del presupposto impositivo.

L'attività esercitata da uno dei seguenti soggetti:

- **società;**
- **enti** (compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato)

costituisce in ogni caso presupposto d'imposta.

Soggetti passivi dell'IRAP

Soggetti passivi dell'imposta sono coloro che esercitano una o più delle attività sopra descritte.

Vi rientrano:

- società di capitali;
- società cooperative;
- enti pubblici e privati;
- società di persone;
- società semplici;
- persone fisiche;
- associazioni tra professionisti, ecc.

Quando ricorre l'autonoma organizzazione ai fini IRAP?

In base alla sentenza della Corte Costituzionale 156/2001 (par. 9.2):

"...mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorchè svolta con carattere di abitualità, nel senso che è **possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui**. Ma è evidente che **nel caso di un'attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione** (il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto) **risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta...."**

Secondo la Corte di Cassazione (Pronunce delle Sezioni Unite 12108-10-11-12 del 2009), **il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini IRAP** (il cui accertamento spetta al giudice del merito ed è insindacabile in sede di legittimità ove congruamente motivato) **ricorre quando il contribuente** che svolge un'attività di lavoro autonomo:

- a) **sia**, sotto qualsiasi forma, il **responsabile dell'organizzazione** e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità e interesse;
- b) **impieghi beni strumentali eccedenti**, secondo la comune esperienza, **il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività** in assenza di organizzazione, **oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui**.

È onere del contribuente, che chiede il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, **fornire la prova dell'assenza delle predette condizioni**.

Circa la sottoponibilità all'IRAP del piccolo professionista che si avvale di un lavoratore dipendente la Corte di Cassazione non è unanime.

Dalle varie sentenze riscontriamo due orientamenti:

Primo orientamento della Cassazione

i professionisti sono sempre tenuti a versare l'IRAP se nell'esercizio della loro professione si avvalgono **abitualmente** di un lavoratore dipendente.

Secondo la sentenza n. 7609/2014 della Sezione Quinta della Cassazione:

- **l'imposta va applicata nei casi in cui il lavoro autonomo-professionale si svolga con una significativa o non**

trascurabile organizzazione di mezzi e/o uomini in grado di ampliarne i profitti;

- **lo svolgimento di una libera professione** come quella di medico, avvocato, commercialista, ragioniere, geometra, consulente, **si colloca al di fuori dell'area di applicazione dell'IRAP solo a condizione** (da provare da parte del contribuente e da accertare da parte del giudice di merito) **che il professionista operi senza dipendenti** (a prescindere dalla circostanza che essi siano o meno in grado di sostituire il professionista medesimo).

Pertanto, ad avviso della sentenza n. 7609/2014, **l'impiego non occasionale di lavoro altrui** da parte del professionista è di per sé **integrativo del requisito dell'autonoma organizzazione.**

Secondo orientamento della Cassazione

Esiste, tuttavia, un filone giurisprudenziale della Corte (che fa capo principalmente alla Sesta Sezione Civile), secondo cui **il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione non può essere automaticamente dedotto dalla presenza di un dipendente** nello studio professionale.

In linea di principio, per questo secondo orientamento, **il dipendente assume rilevanza** ai fini impositivi soltanto **se contribuisce in maniera incisiva all'aumento del reddito professionale**; valutazione questa che spetta al giudice di merito con giudizio insindacabile ove congruamente motivato (Ordinanze Cassazione 3758/2014 - 7153/2014 e Sentenze 22020/2013 - 22022/2013)

Quindi, ai fini dell'assoggettabilità all'IRAP dei professionisti con dipendenti, **occorre verificare se la prestazione lavorativa:**

- **sia effettivamente idonea a integrare**, in concorso con altri fattori, **"un contesto organizzativo esterno" rispetto all'operato del professionista** (ossia, per il suo contenuto, o anche soltanto per la sua rilevanza quantitativa, fornisca al medesimo un apporto ulteriore rispetto alla di lui personale attività);
oppure
- **costituisca un mero ausilio di tale attività**, vale a dire una mera agevolazione delle relative modalità di svolgimento.

Tale verifica deve essere condotta alla stregua del medesimo criterio già formalizzato dalla giurisprudenza di legittimità con riferimento all'impiego di beni strumentali, ossia il **criterio dell'eccedenza rispetto al minimo indispensabile secondo la comune esperienza** (cioè secondo l'id quod plerumque accidit). Si tratta quindi di accertare, caso

per caso, se l'apporto del lavoro altrui ecceda l'ausilio minimo indispensabile per lo svolgimento di una determinata attività professionale.

*"Pertanto, premesso che, in linea astratta, non può affermarsi che l'apporto fornito all'attività di un professionista dall'utilizzo di prestazioni segretariali costituisca di per sé, a prescindere da qualunque analisi qualitativa e quantitativa di tali prestazioni, un indice indefettibile della presenza di un'autonoma organizzazione, dovendosi al contrario ritenere che l'apporto di un collaboratore che apra la porta o risponda al telefono, mentre il medico visita il paziente o l'avvocato riceve il cliente, rientra, secondo l'id quod plerumque accidit, nel minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale – **compete al giudice di merito apprezzare**, con un giudizio di fatto, se nel caso concreto, **per le specifiche modalità qualitative e quantitative delle prestazioni segretariali di cui il professionista si avvale**, le stesse **debbano giudicarsi eccedenti il minimo indispensabile** per l'esercizio dell'attività professionale"* (Cassazione 26991/2014).

La capacità produttiva "impersonale ed aggiuntiva" rispetto a quella propria del professionista

La Corte di Cassazione, Sezione Quinta (Sentenza 3678/2007, paragrafo 18) ha affermato che:

"va invece condivisa la tesi che legittima l'imposizione solo al cospetto di una struttura organizzativa "esterna" del lavoro autonomo e cioè quel complesso di fattori dei quali il professionista si avvale e che per numero ed importanza sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how.

La ricchezza prodotta dall'impiego coordinato delle proprie facoltà mentali, attitudini e spirito di iniziativa costituisce profitto esclusivamente derivante dalla capacità del professionista che come tale non può essere ritassato dopo aver scontato l'IRPEF quale reddito di lavoro autonomo.

E' invece il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva e integra il professionista nelle incombenze ordinarie ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o quid

pluris, realizzabile rispetto alla produttività autoorganizzata del solo lavoro personale.

E' questo il "differenziale" che rimanda ad un'organizzazione di capitali o lavoro altrui affiancata al lavoratore autonomo, ma da lui distinta (sia sostituibile o meno) e che interagisce nella produzione del profitto riconducibile all'organizzazione in quanto tale e non al singolo suo componente.

Il presupposto impositivo avvince così con carattere di realtà un fatto economico diverso dal reddito comunque espresso dalla capacità di contribuzione in capo a chi è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta dai vari elementi che - in varia misura - concorrono alla sua formazione.

Il tributo - in altre parole - colpisce una capacità produttiva "impersonale ed aggiuntiva" rispetto a quella propria del professionista perchè, se è innegabile che l'esercente una professione intellettuale concepisce il proprio lavoro con il contributo determinante della propria cultura e preparazione professionale, producendo in tal modo la maggior parte del reddito di lavoro autonomo, è altresì vero che quel reddito complessivo spesso scaturisce anche dalla parte aggiuntiva di profitto che deriva dal lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto e indiretto, ecc....

Come del resto precisato nella relazione sul progetto di federalismo fiscale del marzo 1995 (richiamante al riguardo le fondamentali teorie economiche di Studenski) che ha preceduto la relazione al Decreto Legislativo sull'IRAP del 1997, la potenzialità economica è espressa dal coordinamento, organizzazione e disponibilità dei fattori di produzione, sintomatica di una capacità contributiva, associata al business e dunque "separata ed autonoma" rispetto alla capacità contributiva personale del businessman...".

Elementi rilevanti nel contesto organizzativo

La Corte di Cassazione, Sezione Quinta (Sentenza 3678/2007, paragrafi 19 - 20) ha affermato che:

"circa l'individuazione degli elementi destinati ad assumere in concreto rilevanza nella definizione del contesto organizzativo ai fini dell'imposizione IRAP, essi andranno perlopiù rinvenuti in negativo escludendosi il requisito occorrente a far scattare la soggettività passiva di imposta quando il risultato economico trovi ragione esclusivamente

nella autoorganizzazione del professionista o comunque l'organizzazione da lui predisposta abbia incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento (in genere **pochi mobili d'ufficio, fotocopiatrice, fax, computer, cellulare, materiale di cancelleria, vettura**).

Esemplificativamente il Giudice del merito potrà ricercare i dati di riscontro del presupposto impositivo attraverso l'**autodichiarazione del contribuente** ovvero la certificazione dell'Anagrafe tributaria in possesso dell'Amministrazione Finanziaria, soffermandosi sul dettaglio riportato nelle pertinenti sezioni del **quadro RE (riguardante la determinazione del reddito di lavoro autonomo ai fini IRPEF)** che specifica la composizione dei costi (righe da 6 a 18) riportando - tra gli altri - le **quote di ammortamento dei beni strumentali** (con tipologia ricavabile dal **registro dei cespiti ammortizzabili** o dal registro dei pagamenti), **i canoni di locazione finanziaria e non, le spese relative agli immobili, le spese per prestazioni di lavoro dipendente, per le collaborazioni e di compensi comunque elargiti a terzi, gli interessi passivi**.

Si tratta di regola empirica che facilita l'onere probatorio in un processo caratterizzato da limitazioni istruttorie, quale quello tributario, sostanzialmente incentrato sulle produzioni documentali e sugli eventuali poteri acquisitori riservati in via integrativa al Giudice Tributario (comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992).

Fermo restando che graverà sul contribuente che proponga domanda di ripetizione di indebito (contro il silenzio-rifiuto o il diniego espresso di rimborso) dimostrare il fatto costitutivo della sua pretesa, cioè la mancanza della causa (autonoma organizzazione) che giustifica il prelievo fiscale.

Di conseguenza, laddove non sia segnalata la presenza di dipendenti e/o collaboratori o l'impiego di beni strumentali aldilà di quelle indispensabili alla professione e di normale corredo del lavoratore autonomo, potrà essere ricavato dalla Commissione adita un quadro affidabile di esercizio della professione che - secondo una valutazione di natura non soltanto logica ma anche socio-economica - induca a riscontrare l'assenza di una "organizzazione produttiva" tassabile ai fini IRAP".

La posizione dell'Agenzia delle Entrate

Inizialmente, per l'Amministrazione Finanziaria, l'IRAP era sempre dovuta, poichè l'autonomia organizzativa si identificava con l'abitudine stessa della professione che non poteva prescindere dalla

programmazione quanto meno delle energie intellettuali necessarie per l'acquisizione della clientela, l'ottenimento di credito e la competitività sul mercato.

Sostanzialmente, per l'Amministrazione Finanziaria il presupposto impositivo doveva rinvenirsi in ogni caso nelle attività professionali rilevando in esse l'esistenza di un valore aggiunto alla produzione a prescindere dall'organizzazione.

Successivamente, l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 45/2008, prendendo atto dell'orientamento della giurisprudenza in tema di esclusione dall'applicazione dell'IRAP ai professionisti con minima dotazione di mezzi, ha modificato la propria interpretazione tesa all'assoggettamento generalizzato dei lavoratori autonomi. Sostiene infatti l'Agenzia 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" e conclude affermando che "l'autonoma organizzazione va verificata da un punto di vista oggettivo".

Alla luce delle varie sentenze intervenute nel corso degli anni, **l'Amministrazione Finanziaria ritiene che l'autonoma organizzazione** in capo all'esercente arti e professioni **sussiste quando ricorre almeno uno dei seguenti elementi:**

- **impiego in modo non occasionale di lavoro altrui;**
- **utilizzo di beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, le necessità minime per l'esercizio dell'attività.**

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate ritiene **sussistente il requisito dell'autonoma organizzazione ogni qualvolta l'attività professionale è svolta in maniera associata** da due o più professionisti.

Infine, con Direttiva 11 giugno 2014, n. 42, l'Agenzia, al fine di fornire ai propri Uffici indicazioni operative per la gestione dei contenziosi IRAP, ribadendo la posizione espressa nella Circolare 45/2008, ha affermato che sussiste sempre autonoma organizzazione, rilevante ai fini IRAP, per gli esercenti arti e professioni e piccoli imprenditori che utilizzano non occasionalmente il lavoro altrui (dipendenti, anche part-time, collaboratori, fornitori di servizi). Inoltre, secondo l'Amministrazione Finanziaria, non rileva che detto lavoro si sostanzia nello svolgimento di attività di carattere meramente esecutivo.

**La questione IRAP
al vaglio delle Sezioni Unite della Cassazione
e la Legge Delega 23/2014**

Prima questione posta alle Sezioni Unite

Il professionista con un solo dipendente è assoggettabile ad IRAP oppure il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione è da escludere quando il lavoratore svolga mansioni meramente esecutive tali da non contribuire significativamente alla produzione di reddito?

Con Ordinanza 5040/2015 la Corte di Cassazione ha rimesso la controversia al Primo Presidente perché valuti l'opportunità di investire della questione le Sezioni Unite.

La controversia che ha innescato la rimessione alla Sezioni Unite riguarda un avvocato che ha impugnato un **diniego di rimborso IRAP** assumendo l'assenza del presupposto impositivo per avere svolto l'attività:

- con beni strumentali di **scarso rilievo**;
- con l'ausilio di un solo dipendente con **mansioni di segretario**.

Il contribuente ha invocato la giurisprudenza di legittimità che esclude l'automatica sottoposizione a IRAP del professionista che si avvalga di un dipendente **che non accresce la capacità produttiva** (Cassazione nn. 22019, 22020, 22021, 22022, 22023, 22024 e 22025 del 2013, e nn. 10173, 27017, 27004 del 2014).

A questo indirizzo, però, si contrappone quello secondo cui l'autonoma organizzazione si configura sempre con la presenza di un dipendente, poiché si deve ritenere un potenziamento dell'attività produttiva anche quando l'apporto di detto dipendente si riduca soltanto, per esempio, a una maggiore comodità per il professionista e/o per i suoi clienti, ritenendo che anche solo tale "maggiore comodità" **potrebbe aumentare** il numero dei clienti o comunque consentire al professionista di **produrre maggior reddito** (Cassazione nn. 7609, 9787, 9790, 19072 del 2014).

Pertanto, ai fini della decisione del caso concreto si è reso indispensabile l'intervento chiarificatore del Collegio esteso a Sezioni Unite; a tal riguardo, nell'ordinanza interlocutoria n. 5040/2015, si legge: *La decisione della controversia impone pertanto di accertare la sussistenza nella specie dei presupposti per l'assoggettamento del professionista ad Irap, e – poiché non vi è contestazione sui fatti, essendo pacifico che nel periodo di riferimento il contribuente esercitava la professione di*

*avvocato in maniera autonoma ossia non era inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse e si avvaleva del lavoro di un dipendente – **impone di tornare sul concetto di autonoma organizzazione e verificare se la presenza di un unico dipendente nello studio del professionista sia di per sé sola sufficiente ad integrare il suddetto presupposto impositivo.***

Dall'analisi della giurisprudenza - si legge ancora nell'ordinanza n. 5040/15 - emerge un **contrasto conclamato e insanabile** circa il significato attribuibile, ai fini della configurabilità del presupposto dell'autonoma organizzazione, **alla presenza di un lavoratore dipendente e in particolare circa il fatto che essa costituisca (o meno) sempre e in ogni caso elemento di per sé sufficiente a configurare l'esistenza del suddetto presupposto.**

Da qui la decisione di rimettere la questione alle Sezioni Unite. È grave, infatti, che vi sia un contrasto così "*netto e radicato*" (sono parole dei supremi giudici) circa il presupposto d'imposta.

Seconda questione posta alle Sezioni Unite

*Deve essere sottoposto a IRAP il "valore aggiunto prodotto nel territorio regionale" da **attività di tipo professionale espletate nella veste giuridica societaria**, in particolare di società semplice, anche quando il giudice valuti non sussistente una "autonoma organizzazione" dei fattori produttivi?*

Con ordinanza 3870/2015 la Corte di Cassazione, Sezione 6, ha rimesso la controversia al Primo Presidente perché valuti l'opportunità di devolvere alle Sezioni Unite la questione di massima di particolare importanza.

Secondo l'orientamento tradizionale della Cassazione, l'esercizio in forma associata di una professione liberale è circostanza **di per sé idonea** a far presumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione di strutture e mezzi.

Infatti, in materia di IRAP, varrebbe il principio per cui: ***l'esercizio in forma associata di una professione liberale rientra nell'ipotesi regolata dall'articolo 3, comma 1, lettera c), del d.lgs. 446/97 e successive modificazioni, secondo cui sono soggette all'imposta le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del Testo Unico Imposte sui Redditi (D.P.R. 917/1986) esercenti arti e professioni di cui all'articolo 53, comma 1, del medesimo testo unico, e costituisce quindi presupposto d'imposta***

*in base alla seconda parte del comma 1 dell'articolo 2 del d.lgs. n. 446/1997, a tenore del quale **l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta, dovendosi perciò prescindere completamente dal requisito dell'autonoma organizzazione.*** (Cassazione 16874/2010).

Tuttavia, con l'ordinanza interlocutoria 3870/2015, la Sesta Sezione della Cassazione ha **messo in dubbio** questo principio di diritto, in relazione alle società semplici che svolgono un'attività professionale **in assenza di autonoma organizzazione** , ossia in assenza di dipendenti e con mezzi essenziali.

Il caso che ha dato il via alla trasmissione degli atti al Primo Presidente della Cassazione per la devoluzione alle Sezioni Unite riguarda un diniego di rimborso relativo all'istanza presentata **dai due soci di una società semplice** che hanno sostenuto l'assenza del presupposto necessario ai fini dell'assoggettabilità all'IRAP – cioè l'autonoma organizzazione - avendo svolto mera attività di lavoro autonomo come amministratori condominiali, sia pure con la modalità collettiva.

Partendo da questo caso concreto, le Sezioni Unite dovranno dire se, in applicazione del combinato disposto degli articoli 2 e 3 del D.Lgs. 446/1997, debba essere sottoposto a IRAP il "*valore aggiunto prodotto nel territorio regionale*" da attività di tipo professionale espletate nella veste giuridica societaria, in particolare di società semplice, anche quando il giudice valuti non sussistente una "*autonoma organizzazione*" dei fattori produttivi.

L'auspicato intervento chiarificatore è da salutare con favore non solo in materia societaria, ma anche con riguardo alle **associazioni professionali o studi associati** ai quali sono stati spesso applicati i medesimi principi espressi per le società semplici.

La posizione delle sezioni semplici della Corte, rispetto all'esercizio dell'attività professionale in forma associata, non è univoco.

Secondo l'orientamento tradizionale, l'esercizio in forma associata di una professione liberale è circostanza idonea a far presumere l'esistenza di una autonoma organizzazione di strutture e mezzi. Questo impianto è stato confermato anche di recente (Cassazione 25313/2014), relativamente al caso di **un'associazione tra due avvocati** che avevano fatto presente di svolgere l'attività:

- senza l'ausilio di personale;
- e con il supporto di mezzi di uso comune e corrente.

Ma ad avviso della Cassazione, in materia di IRAP, **"l'esercizio in forma associata di una professione liberale rientra nell'ipotesi regolata dall'articolo 3, comma 1, lettera c), del d.lgs. 446/1997, secondo cui sono soggette all'imposta le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del TUIR esercenti arti e professioni di cui all'articolo 53, comma 1, del medesimo Testo Unico, e costituisce quindi presupposto d'imposta in base alla seconda parte del comma 1 dell'articolo 2 del medesimo decreto 446/1997, a tenore del quale l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta, dovendosi perciò prescindere completamente dal requisito dell'autonoma organizzazione"** (Cassazione 16874/2010).

Altre pronunce hanno invece posto l'accento sulla **necessità di accertare la ricorrenza del requisito impositivo dell'autonoma organizzazione**. Si è detto pertanto che *la presunzione*, secondo cui la sussistenza di uno studio associato costituisce indizio dell'esistenza di una stabile organizzazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, può essere superata con adeguata motivazione: così come accaduto nel caso di specie in cui il giudice di merito ha evidenziato l'assenza di personale dipendente e la esiguità delle spese per beni strumentali. (Cassazione ordinanze 4663/2014 e 22506/2012).

C'è infine da segnalare che la Legge 11 marzo 2014, n. 23, titolata **"Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita"** ha stabilito, all'art. 11, che nell'ambito dell'esercizio della delega, il Governo chiarisce la definizione di autonoma organizzazione, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, ai fini della non assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive.

E' ancora dovuta l'IRAP da professionisti e piccoli imprenditori?

(articolo scritto nel febbraio 2015 per "Il Commercialista Veneto")

L'imposta regionale sulle attività produttive è stata istituita con la riforma Visco (Legge 662/1996, art. 3, c. 143-144) come misura di razionalizzazione e semplificazione in materia impositiva e introdotta dal Decreto Legislativo 446/1997. La sua istituzione ha comportato l'abrogazione dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, di quella locale sui redditi, dell'imposta comunale per l'esercizio di imprese, di arti e professioni, della tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita IVA, nonché di alcuni contributi per il Servizio Sanitario Nazionale.

Per espressa disposizione dell'art. 2 del Decreto Legislativo 446/1997 "presupposto dell'imposta 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 d'imposta".

Con sentenza 156/2001 la Corte Costituzionale ha ribadito che l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce il **valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate**. Ha stabilito inoltre l'assoggettabilità dei lavoratori autonomi all'imposta solo a condizione che siano dotati di un'**autonoma organizzazione** per l'esercizio della loro attività.

Secondo la Suprema Corte (26991/2014) il significato della nozione di autonoma organizzazione - introdotta nella disciplina dell'IRAP dalla modifica recata dal Decreto Legislativo 137/1998, art. 1 - è stato individuato dalla stessa Corte di Cassazione a partire dalle sentenze 3672, 3673, 3674, 3675, 3676, 3677, 3678, 3679 e 3680 del 16 febbraio 2007, secondo un duplice approccio.

In primo luogo, di tale nozione **è stata fornita una definizione astratta**, secondo formule variamente modulate, di cui vengono riportate le più significative:

- "l'organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente; non, quindi, un mero ausilio della attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dalla applicazione dell'IRAP" (3672/2007);
- "un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui,

risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui" (3673/2007);

- "un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo vale a dire, una struttura riferibile alla combinazione di fattori produttivi, funzionale all'attività del titolare" (3675/2007);
- "uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità ovverosia un quid pluris che secondo il comune sentire, del quale il Giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista" (3676/2007);
- "una struttura organizzativa esterna del lavoro autonomo e cioè quel complesso di fattori dei quali il professionista si avvale e che per numero ed importanza sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how" (3678/2007).

In secondo luogo, le suddette formule astratte sono state riempite di significato concreto con un approccio empirico-induttivo, vale a dire **mediante l'indicazione di talune circostanze di fatto valutate** come di per sè stesse **idonee a manifestare la sussistenza del requisito impositivo dell'autonoma organizzazione. Tali circostanze sono state individuate**, in numerosissime pronunce della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, confermate anche dalle Sezioni Unite (12108 e 12111 del 2009), **nel fatto che il contribuente:**

- **non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse** (sia, cioè, il responsabile dell'organizzazione);
- **impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo l'esperienza comune, costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione;**
- **si avvalga, alternativamente, in modo non occasionale di lavoro altrui.**

Nelle citate sentenze del 16 febbraio 2007 la Cassazione ha precisato che **l'accertamento in concreto del requisito dell'autonoma organizzazione spetta al Giudice di merito** ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato.

I giudici della Suprema Corte (Sentenza 26991/2014) hanno osservato che, mentre la **definizione astratta** della nozione normativa di

autonoma organizzazione costituisce il risultato dell'individuazione del significato precettivo del Decreto Legislativo 446/1997, art. 2 offerto dalla Corte nell'esercizio della propria funzione nomofilattica (cioè quella di assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge) - l'enumerazione dei **"fatti indice"** sopra menzionati si risolve nella definizione di criteri empirici volti ad orientare un accertamento in fatto che comunque pertiene al Giudice di merito. Infatti, come precisato dalla Corte Costituzionale nella sentenza 156/2001, **l'accertamento degli elementi di organizzazione, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto.**

Tanto premesso, ritiene il Collegio che, ferma restando la definizione normativa di autonoma organizzazione scolpita nelle formulazioni sopra riportate, il "fatto indice" costituito dall'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui non possa essere considerato di per sé solo (secondo un giudizio aprioristico che prescindendo da qualunque valutazione di contesto e da qualunque apprezzamento di fatto in ordine al contenuto ed alle concrete modalità di svolgimento della prestazione lavorativa) manifestazione indefettibile della sussistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione.

Secondo i Giudici della Cassazione, proprio dalla natura reale, e non personale, dell'imposta - sottolineata nella sentenza della Corte Costituzionale 156/2001, laddove si evidenzia che **l'IRAP colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate** - discende infatti che la nozione di autonoma organizzazione si definisce, come emerge dagli stralci giurisprudenziali sopra trascritti, in termini di **"contesto organizzativo esterno", diverso ed ulteriore rispetto al mero ausilio della attività personale e costitutivo di un quid pluris** che secondo il comune sentire (del quale il Giudice di merito è portatore ed interprete) sia **in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista.** In questa prospettiva, è allora necessario verificare se la prestazione lavorativa sia effettivamente idonea ad integrare, in concorso con altri fattori, "un contesto organizzativo esterno" rispetto all'operato del professionista (ossia, per il suo contenuto, o anche soltanto per la sua rilevanza quantitativa, fornisca al medesimo un apporto ulteriore rispetto alla di lui personale attività), oppure costituisca un **mero ausilio di tale attività**, vale a dire una mera agevolazione delle relative modalità di svolgimento. Tale verifica (proseguono i Giudici del palazzaccio) deve essere condotta alla stregua del medesimo criterio già formalizzato dalla Corte con riferimento all'impiego di beni strumentali, ossia il **criterio**

dell'eccedenza rispetto al minimo indispensabile secondo l'id quod plerumque accidit. Si tratta, cioè, di **accertare, caso per caso, se l'apporto del lavoro altrui ecceda l'ausilio minimo indispensabile**, secondo la comune esperienza, **per lo svolgimento di una determinata attività professionale**. Tale accertamento compete al Giudice di merito e si risolve in una valutazione - censurabile in Cassazione solo sotto il profilo del vizio motivazionale di cui all'articolo 360 Codice di Procedura Civile, comma 1, n. 5 - di natura non soltanto logica, ma anche socio-economica, secondo il comune sentire, del quale, come persuasivamente sottolineato nella motivazione della Cassazione 3677/2007, proprio il Giudice di merito è portatore ed interprete.

Alla stregua delle considerazioni che precedono (continua la Corte di Cassazione) non può quindi condividersi l'assunto - sul quale si fonda il ricorso della difesa erariale - secondo cui incorrerebbe nel vizio di violazione di legge (Decreto Legislativo 446/1997, art. 2) la negazione del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione in capo ad un medico di medicina generale convenzionato con il servizio sanitario nazionale che si avvalga delle prestazioni di una lavoratrice dipendente addetta alla segreteria.

Come infatti questa Corte (affermano sempre i giudici con la sentenza 26991/2014) ha già avuto modo di precisare nella sentenza 22024/2013, l'automatica sottoposizione ad IRAP del lavoratore autonomo che disponga di un dipendente (qualsiasi sia la natura del rapporto e qualsiasi siano le mansioni esercitate) vanificherebbe l'affermazione di principio desunta dalla lettera della legge e dal testo costituzionale secondo cui **il Giudice deve accertare in concreto se la struttura organizzativa costituisca un elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito**, tale da escludere che l'IRAP divenga una (probabilmente incostituzionale) tassa sui redditi di lavoro autonomo. Pertanto - premesso che, in linea astratta, non può affermarsi che l'apporto fornito all'attività di un professionista dall'utilizzo di prestazioni segretariali costituisca di per se stesso (a prescindere da qualunque analisi qualitativa e quantitativa di tali prestazioni) un indice indefettibile della presenza di un'autonoma organizzazione, dovendosi al contrario ritenere che l'apporto di un collaboratore che apra la porta o risponda al telefono, mentre il medico visita il paziente o l'avvocato riceve il cliente, rientri, secondo l'id quod plerumque accidit, nel minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale - **compete al Giudice di merito apprezzare, con un giudizio di fatto, se nel caso concreto, per le specifiche modalità qualitative e quantitative**

delle prestazioni segretariali di cui il professionista si avvale, le stesse debbano giudicarsi eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale.

Questa l'esauriente sentenza 26991/2014 della Corte di Cassazione, Sezione 6 Civile.

Di seguito una sintesi di alcune sentenze ed ordinanze della Cassazione sul dibattuto argomento:

➤ S. 3678/2007 e S. 12108/2009

Il presupposto impositivo IRAP emerge soltanto quando l'organizzazione non è limitata al minimo indispensabile e integra una struttura in grado di funzionare anche in assenza del titolare.

➤ S. 8838/2009

Viene respinto il ricorso dell'Agenzia in quanto è in vero mancante una concreta organizzazione di risorse materiali ed umane autonomamente suscettibili di produzione di valore aggiunto, attribuendo connotati di stabile organizzazione ad elementi privi di consistenza materiale, ma unicamente riconducibili alle doti personali dell'esercente l'arte o la professione.

➤ S. 21989/2009 e S. 14379/2010

L'autonoma organizzazione deve consistere in un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui e in grado di potenziare l'attività intellettuale del professionista.

➤ O. 13048/2012

Anche in presenza di beni strumentali (strumenti di diagnosi) per quanto complessi e costosi, si deve ritenere che rientrino nelle attrezzature usuali (o che dovrebbero esserlo) per i medici di base; dal momento che ad essi si chiede di svolgere una delicata funzione di primo impatto a difesa della salute pubblica. Accoglie il ricorso del contribuente.

➤ O. 14853/2012

Il presupposto impositivo dell'IRAP richiede un'autonoma organizzazione, vale a dire un'organizzazione che sia in grado di operare anche in assenza del professionista.

➤ S. 12967/2013

Il presupposto per l'assoggettamento ad imposizione dei soggetti esercenti arti o professioni, esclusi i casi di soggetti inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, non deve essere intesa in senso soggettivo, come auto-organizzazione creata e gestita dal professionista senza vincoli di subordinazione, ma in senso oggettivo, come esistenza di un

apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui.

➤ O. 27032/2013

Redditi professionali assai elevati non costituiscono di per sé sintomo sufficiente dell'esistenza di un'autonoma organizzazione.

➤ S. 27213/2013

Viene accolto il ricorso del contribuente in quanto non va attribuito rilievo decisivo ai compensi percepiti dall'avvocato negli anni di imposta e alle spese dalla medesima contribuente sostenute, non per l'acquisto di beni strumentali, ma essenzialmente per spostamenti e viaggi, anche all'estero, elementi questi inidonei ad individuare il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione potendo essi anche ricollegarsi all'esercizio dell'attività professionale senza alcuna effettiva organizzazione di capitali e lavoro altrui.

➤ O. 2967/2014

Il medico convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale non è soggetto all'IRAP neppure quando utilizza due studi. L'utilizzazione di due studi costituisce "uno strumento per il migliore (e più comodo per il pubblico) esercizio dell'attività professionale autonoma".

➤ O. 10173/2014

Una vasta clientela e la presenza, nello studio professionale, di un dipendente non possono ritenersi indice di stabile organizzazione, salvo che non si dimostri che il professionista impiega beni strumentali eccedenti le quantità che costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività e che la prestazione lavorativa del terzo sia tale da incidere significativamente sulla produzione di reddito.

➤ S. 11919/2014

L'ammontare del reddito in sé considerato è irrilevante ai fini di ritenere o meno la esistenza di un'autonoma organizzazione.

➤ S. 961/2015

Il Giudice di merito non può desumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione dal solo fatto che l'esercente un'attività artistica disponga di un agente e stipuli contratti con una società organizzatrice di spettacoli, senza estendere l'accertamento alla natura, ossia alla struttura e alla funzione, dei due rapporti giuridici e senza prendere in esame le prove fornite dal contribuente. Considerazioni similari devono farsi riguardo alla posizione di uno sportivo che dispone di contratti con società estere per la cura dell'immagine e dell'attività agonistica e che, per loro tramite, stipula

contratti con sponsor e scuderie, il che non pare di per sé stesso sufficiente a dimostrare che il contribuente svolga la propria attività agonistica attraverso forme di organizzazione propria.

Conclusivamente, tirando le somme si può affermare che, dopo tantissime pronunce delle Commissioni Tributarie e della Corte di Cassazione, attualmente sul piano concreto non è ancora stato definito, con indicazioni oggettive e certe, il ricorrere dell'autonoma organizzazione.

Nell'incertezza del vastissimo contenzioso tributario ognuno dice la sua circa: l'attività organizzata, l'autonoma organizzazione, l'impiego di beni strumentali e del lavoro altrui, l'esistenza del valore aggiunto, l'entità delle spese sostenute, dei compensi, del reddito, la presenza/assenza di un contesto organizzativo esterno, ecc.

In altri termini, al contribuente non è ancora dato sapere, con ragionevole certezza, quando l'imposta non sia dovuta.

Continuare ad affidare al Giudice di merito l'accertamento dell'esistenza del presupposto impositivo, caso per caso, non pare sia strada ancora percorribile. Ciò, non solo nell'interesse del contribuente, ma anche della collettività per i costi che una simile incertezza comporta.

E' pertanto necessario, per la dovuta chiarezza, che la norma venga riscritta indicando espressamente il ricorrere del presupposto dell'imposta, fornendo criteri e valori predeterminati, quali: indici, parametri, grandezze, numeri.

Potrebbe, ad esempio, essere detto che l'attività del professionista o dell'imprenditore, esercitata in forma individuale, ovvero associata o societaria, è soggetta ad IRAP se supera due dei seguenti importi:

- € 40.000 per le spese dei collaboratori dipendenti e non;
- € 60.000 di valore complessivo dei beni strumentali;
- € 100.000 di volume d'affari.

Il peso dei beni strumentali dovrebbe essere quello previsto ai fini delle imposte dirette; così, ad esempio, per le auto andrebbero considerati i limiti di cui all'art. 164 del D.P.R. 917/1986.

Per gli studi associati e le società, i limiti dovrebbero essere moltiplicati per il numero dei partecipanti.

Diversamente, nell'ipotesi in cui non si intenda considerare alcun limite, potrebbe essere prevista un'ulteriore deduzione del valore della produzione di € 100.000 spettante per il titolare dello studio individuale e

moltiplicata per ciascun associato/socio dell'associazione professionale/società.

La riscrittura della norma si rende indispensabile anche perché non appare equo affidare la sorte del tributo, prima, all'interpretazione del contribuente e, successivamente, a quella del Giudice tributario in totale assenza di quantificazioni certe predeterminate.

Appare inoltre necessario eliminare la presunzione assoluta del presupposto impositivo per le società e gli enti, contenuta attualmente nella norma, stante il fatto che anche per detti soggetti non sempre l'attività è autonomamente organizzata.

Già lo scorso anno la Legge 11 marzo 2014, n. 23, titolata "**Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita**" ha stabilito, all'art. 11, che nell'ambito dell'esercizio della delega, il Governo chiarisce la definizione di autonoma organizzazione, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, ai fini della non assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive.

Speriamo che il provvedimento arrivi presto e che non si limiti a delineare astratte fattispecie, ma indichi valori e parametri.

Soluzioni operative per il contribuente

Con riferimento a quanto espresso dalla giurisprudenza e della posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate, il contribuente che ritiene di non essere soggetto ad IRAP può scegliere le seguenti possibili alternative di comportamento:

Prima soluzione (prudenziale ma poco soddisfacente)

Presentare la dichiarazione IRAP, eseguire i versamenti IRAP risultanti dalla dichiarazione e presentare la relativa istanza di rimborso.

Questo comportamento consente al contribuente di evitare l'irrogazione di sanzioni e gli attribuisce la veste di parte ricorrente sulla quale grava l'onere della prova in caso di silenzio - rifiuto o diniego da parte dell'Ufficio. Spetta al contribuente che chiede il rimborso dell'imposta dimostrare l'assenza dei presupposti impositivi. L'Agenzia delle Entrate nella Circolare 45/2008 afferma la necessità, per il contribuente che richiede il rimborso, di descrivere l'organizzazione della sua attività e provare l'assenza dell'autonoma organizzazione esibendo copia delle scritture contabili e della dichiarazione dei redditi.

Dopo aver presentato l'istanza di rimborso e in relazione al comportamento dell'Amministrazione Finanziaria, il contribuente può esperire ricorso entro i seguenti termini:

- 60 giorni dalla notifica, nel caso in cui l'istanza di rimborso venga espressamente rigettata o accolta solo parzialmente;
- trascorsi almeno 90 giorni dalla presentazione dell'istanza ed entro il termine prescrizione di 10 anni dalla data del versamento, nel caso di mancata risposta (cosiddetto silenzio-rifiuto).

Se il valore della controversia rientra nel limite di € 20.000 è obbligatorio esperire preventivamente "reclamo".

Con Circolare 9/2012 l'Agenzia delle Entrate ha illustrato le caratteristiche degli istituti del reclamo e della mediazione per i contenziosi tributari di valore fino a € 20.000, entrati in vigore il 1^o aprile 2012.

Seconda soluzione (rischiosa ma efficace)

Non presentare alcuna dichiarazione IRAP e non effettuare alcun versamento dell'imposta stante il ritenuto mancato presupposto impositivo.

E' la linea di comportamento che espone il contribuente a rischi sanzionatori pur essendo coerente con l'eventuale esclusione dall'IRAP.

L'iter procedurale dovrebbe prevedere:

- la notifica, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di un eventuale avviso di accertamento con la richiesta dell'imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni. Non è certo e automatico che l'Amministrazione Finanziaria si attivi comunque pretendendo l'IRAP non versata;
- l'impugnazione entro 60 giorni da parte del contribuente con versamento di un terzo degli importi corrispondenti all'imponibile accertato. E' consigliabile che il contribuente richieda comunque la disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza della normativa.

Riferimenti normativi, giurisprudenziali e interpretativi

- Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e successive modifiche;
- Legge 11 marzo 2014, n. 23, art. 11;
- Corte Costituzionale Sentenza 10 maggio 2001, n. 156;
- Corte di Cassazione Sentenza 16 febbraio 2007, n. 3678
- Corte di Cassazione Sezioni Unite Sentenze 26 maggio 2009, n. 12108 - 12110 - 12111 - 12112;
- Corte di Cassazione Ordinanza 25 febbraio 2015, n. 3870;
- Corte di Cassazione Ordinanza 13 marzo 2015, n. 5040;
- Circolare Agenzia Entrate 13 giugno 2008, n. 45/E;
- Circolare Agenzia Entrate 28 maggio 2010, n. 28/E;
- Direttiva Agenzia Entrate 11 giugno 2014, n. 42.