

## **COMM. TRIB. PROVINCIALE BERGAMO - 106/01/2012**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con atto regolarmente depositato il ricorrente Va. Bo. che svolge l'attività professionale di perito industriale ha impugnato il silenzio - rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso dell'IRAP versata per gli anni dal 2004 al 2007 pari a € 5.755,00, opposto dall'Agenzia delle Entrate di Bergamo.

Il motivo del ricorso riguarda una presunta errata applicazione, da parte dell'Agenzia, del presupposto dell'imposta. L'art. 2 del D.lgs. n. 446 del 15/12/1997 in tema di applicazione dell'IRAP prevede infatti che "Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi". Ciò premesso, il ricorrente contesta l'esistenza nel suo caso di una attività autonomamente organizzata, tale da giustificare il verificarsi del presupposto di cui sopra, facendo rilevare che non si avvaleva di alcun collaboratore, né impegnava beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio della sua attività. A sostegno della propria tesi richiama anche la sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001 che confermerebbe la non assoggettabilità all'imposta dell'attività professionale svolta in assenza di elementi di organizzazione.

L'Agenzia nelle proprie deduzioni, preliminarmente eccepiva la decadenza del ricorrente delle somme versate in data anteriore al 30/11/2005, essendo stata presentata la relativa istanza il 30/11/2009 e, nel merito, sostiene che l'attività esercitata dal ricorrente deve essere qualificata come "autonomamente organizzata", anche con riferimento ai dati emergenti dal quadro RE per la rilevante entità dei compensi corrisposti a terzi.

Il contribuente, con memoria depositata il 13/04/2012, con riferimento all'eccezione pregiudiziale, riconosceva la decadenza intervenuta per le somme versate sino al 29/11/2004, ma non per il versamento effettuato in data 10/06/2005, in quanto la decadenza dal diritto al rimborso decorre dalla data del versamento del saldo e non già da quella del versamento dell'acconto di imposta, e, nel merito, contestava e replicava alle difese dell'Ufficio ribadendo la fondatezza del proprio assunto sostenendo che non disponeva di strumentazione informatica sufficiente per la elaborazione di progetti tecnici per cui si era dovuto rivolgere a terzi in possesso degli strumenti tecnologici necessari per portare a compimento gli incarichi affidategli dai clienti.

Dalle posizioni assunte dalle parti, quanto al merito del decidere, emerge pertanto che l'elemento fondamentale che questa Commissione deve valutare, ai fini della soluzione della controversia in essere, è costituito dalla presenza o meno nel caso in esame di una attività autonomamente organizzata.

### **DECISIONE**

Preliminarmente, la Commissione deve escludere il diritto al rimborso per il versamento per tutte le somme versate anteriormente al 30 novembre 2005 essendo intervenuta la decadenza dal diritto, ai sensi dell'art. 38 DPR 602/1973, che testualmente fa riferimento ai "versamenti" senza distinguere tra quelli a saldo e quelli in acconto.

Nel merito, va premesso che appare fuori dubbio che il ricorrente appartenga alla categoria dei soggetti passivi sopra richiamata, considerato che egli:

- a) svolgeva un'attività tipicamente di lavoro autonomo;
- b) esercitava tale attività per professione abituale, abitualità provata dal fatto che egli risulta titolare di una regolare posizione IVA e che deve ritenersi esistente a carico del

ricorrente il requisito della soggettività passiva di cui all'art. 3 del decreto istitutivo dell'IRAP, la Commissione osserva, in via preliminare e necessaria, come la sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale citata nel ricorso, oltre a respingere, in quanto infondate, le eccezioni di illegittimità sollevate con riguardo alla norma che assoggetta ad IRAP il lavoro autonomo, stabilisce come sia evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative costituisce questioni di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi".

Dalla lettura della sentenza, emerge pertanto come essa non ponga affatto dei parametri minimi di tipo quantitativo (ad esempio: volume dei ricavi, numero dei dipendenti, ammontare delle immobilizzazioni materiali) che possano qualificare la presenza o meno di un'attività "autonomamente organizzata", così come aveva in passato stabilito nei confronti dell'ILOR (Imposta locale sui redditi). Ciò è dovuto al fatto che mentre l'ILOR, in quanto imposta personale, colpiva il reddito con riguardo alle caratteristiche del soggetto passivo, l'IRAP colpisce invece una grandezza diversa, rappresentata dal "valore della produzione netta", che per la sua stessa nozione prescinde dalle condizioni economiche complessive del soggetto tassato.

La sentenza della Corte prevede invece che il presupposto dell'imposta non si realizzi, e che quindi l'IRAP non si applichi, solo nel caso di "assenza" degli elementi che compongono l'organizzazione di un'attività economica. Il termine "assenza" lascia quindi chiaramente intendere come ciò che rileva ai fini dell'applicazione dell'IRAP sia costituito dalla presenza di una qualsiasi forma di organizzazione e non invece dalla presenza di una dimensione minima di organizzazione, limite minimo peraltro assente dalla legge istitutiva del tributo e ignorato anche dalla medesima sentenza della Corte. In conclusione emerge che la norma dell'art. 2 citato non risulta in alcun modo variata dalla Corte, che ha così lasciato immutati i presupposti di applicazione dell'IRAP.

Da quanto detto emerge la sostanziale irrilevanza della quantificazione della struttura organizzativa a disposizione del ricorrente, rilevando invece solo la presenza o l'assenza di tale struttura organizzativa.

In merito alla questione fondamentale in precedenza individuata, ossia l'esistenza o meno di una attività autonomamente organizzata posta in essere dal ricorrente, la Commissione osserva quanto segue.

Per costante affermazione della dottrina aziendale, l'attività lavorativa risulta autonomamente organizzata allorché l'operatore esegua le proprie prestazioni con modalità che dipendono sostanzialmente da decisioni liberamente assunte dallo stesso lavoratore autonomo, in presenza normalmente di contratti d'opera. Rilevano pertanto a tale fine elementi quali l'assenza di vincoli di subordinazione nei confronti del committente, l'assenza di una esclusiva nei confronti del medesimo committente, la presenza di compensi variabili in base al servizio prestato, l'esecuzione della prestazione con modalità e con orari decisi discrezionalmente dal lavoratore autonomo. Sono questi gli elementi che qualificano la presenza di un'attività autonomamente organizzata e non invece la presenza di una soglia quantitativa oppure di una tipologia di beni organizzati ai fini dell'esecuzione della prestazione. Da questa impostazione scaturisce che l'attività professionale autonomamente organizzata può sussistere in assenza di collaboratori subordinati oppure in assenza di beni strumentali acquisiti in proprietà, considerato che

tali mezzi possono essere acquisiti in locazione o in leasing oppure possono anche essere offerti e gestiti da società di servizi appositamente costituite, alle quali viene versato il corrispettivo per i servizi erogati. Anche nei casi suddetti, di organizzazione indiretta o delegata dei servizi di supporto, si è quindi in presenza di persone fisiche esercenti arti e professioni ai sensi dell'art. 3 del D.lgs. n. 446/97 soggette all'IRAP, essendo irrilevanti tanto le dimensioni quanto le modalità organizzative.

Il problema andava risolto come sopra illustrato sino alle numerose, recenti pronunce della Corte di Cassazione della prima metà del 2007 (sentenze dell'8/2/2007 dal n. 672 al n. 3680; del 16/2/2007 dal n. 5003 al n. 5021; del 5/3/2007 dal e del 2/4/2007 n. 8166; del 9/5/2007 n.10594 e numerose altre).

Per la Corte, premesso che costituisce onere del contribuente che chiede il rimborso dell'imposta, asseritamene non dovuta, allegare la prova dell'assenza delle condizioni per cui possa essere ritenuto il requisito dell'"autonoma organizzazione" - presupposto impositivo ai fini IRAP - da accertare dal giudice di merito ed insindacabile in sede di legittimità, è necessario che il suddetto requisito dell'autonoma organizzazione sussista tutte le volte in cui il contribuente, che eserciti l'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 ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione; c) si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

In altri termini vi è attività autonomamente organizzata ed assoggettamento all'IRAP in presenza di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile e personale non occasionale: una struttura in grado di funzionare, nella normale attività, anche in assenza del libero professionista e che non esorbiti i limiti dell'auto - organizzazione del professionista.

Nella definizione in precedenza fornita va invece ritenuta necessaria, ai fini dell'applicazione del tributo, l'abitudine della prestazione fornita dal lavoratore autonomo, in coerenza con quanto espressamente previsto dall'art. 49 comma 1 del testo unico imposte sui redditi. L'assenza dell'abitudine rende infatti la prestazione eventualmente fornita estranea rispetto allo svolgimento di un'attività libero - professionale. Risultano pertanto escluse dall'IRAP le prestazioni rese da lavoratori autonomi occasionali. Vanno inoltre escluse dall'IRAP le collaborazioni coordinate e continuative, i cui compensi vengono compresi dall'art. 47 - comma 1 - punto c - bis) del testo unico tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Applicando quanto detto in precedenza al caso in esame, la Commissione ha potuto rilevare dai documenti agli atti che il ricorrente rivestiva, nella porzione di tempo in contestazione, la qualifica di lavoratore autonomo esercente una professione svolta abitualmente, rientrando pertanto il reddito prodotto dal medesimo nella base imponibile ai fini IRAP, in quanto risulta provato per tabulas dal quadro RE e dalle fatture da lui emesse nei confronti dei terzi che il ricorrente medesimo ha corrisposto a terzi compensi di rilevante entità (€ 22.186,00 nel 2004, € 20.979,00 nel 2005, € 18.044,00 nel 2006 e € 6.387,00 nel 2007) talché si deve ritenere che egli fruiva di un'organizzazione stabile e duratura con impieghi di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile, nonché con utilizzazione del lavoro altrui in modo non occasionale in misura tale da indurre questa Commissione a ritenere superati i limiti dell'auto - organizzazione.

Va richiamata sul punto la recente giurisprudenza del Supremo Collegio: "in tema di Irap, il ricorso al lavoro di terzi per la fornitura di tutti i necessari servizi in forma rilevante e non

occasionale, ma continuativa, integra il presupposto dell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, previsto dall'art. 2, comma 1, del d.lgs. 15 dicembre 1997, non rilevando che la struttura, posta a sostegno e potenziamento dell'attività professionale del contribuente, sia fornita da personale dipendente o da un terzo" (Cass. sez. n. 5 sentenza n. 10151 del 28/04/2010).

I vari elementi in precedenza considerati concordano nel fare ritenere applicabile al ricorrente l'IRAP nell'arco di tempo in contestazione. Ciò determina il rigetto della richiesta avanzata dallo stesso ricorrente di ottenere il rimborso dell'imposta a suo tempo versata.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in € 596,25 come da nota dell'Ufficio.

**P.Q.M.**

La Commissione respinge il ricorso. Condanna il ricorrente alla rifusione delle spese processuali, liquidate in € 596,25.