

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 198/44/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Si tratta di un ricorso, presentato dal sig. So. Pi., avverso il silenzio - rifiuto creatosi su un'istanza presentata per ottenere il rimborso dell'IRAP versata e ritenuta non dovuta per gli anni 2004, 2005 e 2006.

Sosteneva il Ricorrente di svolgere la sua attività in assenza di quelle caratteristiche che rendono soggetti al pagamento della detta imposta.

Si costituiva in giudizio l'ufficio sostenendo che la pretesa del contribuente era infondata in quanto egli aveva sostenuto spese sia per l'utilizzo di immobili sia per compensi professionali.

La Commissione di primo grado accoglieva il ricorso ritenendo che il contribuente svolgesse la sua attività in assenza di una autonoma organizzazione ma solo con l'apporto del proprio lavoro.

Presenta appello l'ufficio il quale contesta la decisione dei primi giudici che a suo parere avrebbero deciso sulla base di un erronea valutazione dei fatti e con una motivazione insufficiente. Chiede la riforma della sentenza impugnata con vittoria di spese.

Si costituisce la parte appellata la quale ribadisce le argomentazioni già proposte, evidenzia, con copiosa documentazione che le spese cui fa riferimento l'ufficio ineriscono alla locazione dell'appartamento in cui abita e svolge la propria professione, mentre le spese per compensi a terzi riguardano assistenza contabile e fiscale personale. Le altre spese sono tutte irrilevanti per la questione in esame.

Chiede la conferma della sentenza impugnata con vittoria di spese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Questo Collegio, presa visione di quanto in atti depositato dalle parti in atti, passa all'esame dei fatti di causa.

Rileva, innanzi tutto, che la questione dell'applicabilità dell'IRAP al singolo professionista verte tutta sulla esistenza di fatto o meno di quella autonoma organizzazione del lavoro che è dalla norma richiesta quale presupposto per la sua applicabilità.

Ai sensi dell'art. 2 DLgs. n. 446/97, presupposto dell'IRAP è "l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta".

Soggetti passivi dell'imposta, precisa il successivo art. 3, sono coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'art. 2. "Pertanto", prosegue lo stesso art. 3, "sono soggetti all'imposta: .. c) le persone fisiche, ... esercenti arti o professioni di cui all'art. 49, comma primo, del medesimo testo unico ... "

Dal combinato disposto degli artt. 2 e 3, sopra citati, si desume che sono soggetti passivi dell'IRAP non tutte le persone fisiche esercenti arti o professioni di cui al menzionato primo comma dell'art. 49 del TUIR, ma solo quelle che svolgono tali attività in modo abituale e con autonoma organizzazione.

Il professionista è, quindi, un soggetto passivo d'imposta ai sensi dell'art. 3, ma a condizione che ricorra il presupposto dell'art. 2 e cioè l'esistenza di una attività autonomamente organizzata: il presupposto per l'applicazione dell'IRAP è quello stabilito

nell'art. 2 e solo quando a tale presupposto corrisponda effettivamente l'attività esercitata (arte o professione che sia) l'imposta va applicata.

Qualora il legislatore avesse inteso assoggettare in ogni caso ad IRAP le attività elencate nell'art. 3, infatti, non avrebbe precisato, al precedente art. 2 né i richiamati i presupposti né che le attività esercitate dalle società e dagli enti costituiscono "in ogni caso" presupposto dell'imposta.

Alla sopra menzionata interpretazione non è di ostacolo la congiunzione "pertanto" inserita nel più volte citato art. 3. Con tale congiunzione, infatti, il legislatore ha voluto stabilire la presunzione che, nell'attuale situazione economica e sociale, l'esercizio di arti e professioni di cui all'articolo 49, primo comma, del TUIR sia normalmente caratterizzato dalla abitualità e dalla autonoma organizzazione, ponendo, di conseguenza, a carico del Contribuente l'onere di provare l'assenza dei sopra individuati presupposti del tributo. L'applicabilità della norma va quindi vagliata caso per caso.

Ne consegue che solo la natura giuridica delle società e degli enti è tale da far presumere in modo assoluto la sussistenza dell'abitualità e della autonoma organizzazione nell'esercizio delle rispettive attività. Per le persone fisiche, invece, il legislatore ha posto una presunzione semplice che ammette la prova contraria. L'accertamento della sussistenza dell'autonoma organizzazione, in mancanza di specifiche disposizioni, costituisce questione di mero fatto che deve essere valutata, nell'ambito del sistema normativo vigente, dal Giudice del merito.

Il disposto degli articoli 2 e 3 DLgs 446/97, come più sopra evidenziato, assoggetta ad IRAP "l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata" diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi e, pertanto, tra gli altri soggetti, le persone fisiche che svolgono attività di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 49, primo comma, del TUIR.

In particolare il detto art. 49 precisa che " sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI", diverse, cioè, da quelle costituenti esercizio di imprese commerciali, individuate dall'art. 2195 c.c. esplicitamente richiamato dall'art. 51 del TUIR, nel testo vigente *ratione temporis*.

Dal contesto normativo sin qui delineato si desume che dei presupposti dell'IRAP, più volte menzionati - abitualità ed autonoma organizzazione l'elemento distintivo e qualificante l'imposta è la sola organizzazione. Infatti gli altri due presupposti (abitualità ed autonomia) sono comuni sia all'IRAP sia all'esercizio dell'arte o della professione di cui all'art. 49 del TUIR: il primo, l'abitualità, essendo requisito espressamente previsto da entrambe i testi normativi, il secondo, l'autonomia, perché l'attività organizzata non autonomamente, ma nell'ambito dell'impresa o della professione del committente , costituisce l'oggetto del lavoro subordinato o parasubordinato, estraneo sia all'IRAP, sia al lavoro autonomo di cui all'art. 49 più volte citato.

L'organizzazione, invece, costituisce presupposto della sola IRAP e non anche del lavoro autonomo previsto dall'art. 49, primo comma, del TUIR. Quest'ultima normativa, infatti, considera l'organizzazione solo per escludere dalle attività di lavoro autonomo quelle organizzate in forma di impresa. La sussistenza o meno di altra forma di organizzazione, pertanto, esula dall'art. 49 ma viene richiesta per l'applicazione dell'IRAP.

L'elemento rappresentativo dell'organizzazione nell'ambito dell'arte e della professione va ricercato nella normativa civilistica regolante tali attività e specificatamente negli artt.

2222 e 2232 c.c. che, nell'ambito del lavoro autonomo, disciplinano il contenuto del contratto d'opera in generale e del contratto avente per oggetto una prestazione d'opera intellettuale.

L'art. 2222 stabilisce che l'opera o il servizio deve essere reso con il lavoro prevalentemente proprio del prestatore. Per la prestazione d'opera intellettuale, invece, l'art. 2232 consente che il professionista, pur dovendo eseguire personalmente l'incarico assunto, possa avvalersi, entro determinati limiti, di sostituti o di ausiliari.

Il concetto di organizzazione, quindi, si riferisce al grado di prevalenza, nel compimento dell'opera o del servizio, del lavoro personale dell'artista o del professionista, rispetto agli altri fattori - lavoro altrui e strumenti- da quest'ultimo utilizzati.

Gli ulteriori elementi prospettati generalmente dall'Ufficio - capacità o incapacità del professionista di ottenere credito e di procurarsi una propria clientela- ed in genere il successo o l'insuccesso professionale del Contribuente rappresentando l'effetto dell'attività se da un lato non possono costituire prova sufficiente per vincere la presunzione di sussistenza dell'organizzazione, dall'altro non sono suscettibili di togliere pregio alla prova diretta, fornita dal Contribuente, in ordine alla mancanza di tale organizzazione. In questo caso però è necessario che siano provati non solo gli elementi in discorso, ma anche il nesso di causalità che li lega all'organizzazione potendo essi conseguire anche soltanto dalla particolare capacità, abilità e tecnica del libero professionista e dalla di lui elaborazione intellettuale.

Nell'ambito del quadro normativo fin qui delineato o va inquadrata la vertenza de quo.

L'attività esercitata dalla Contribuente risulta avere, nella fattispecie che ci interessa, i requisiti della abitualità e della autonomia: rientrerebbe quindi nella disciplina dettata dall'art. 49, primo comma, del TUIR.

Va però ancora considerata l'elemento della organizzazione. Dall'esame delle dichiarazioni dei redditi, presentate dal Contribuente, risulta evidente la assenza di collaboratori o dipendenti e della disponibilità di apparecchiature non eccedenti, quelle utilizzate nella norma per il lavoro intellettuale.

Gli ulteriori elementi prospettati dall'Ufficio, e cioè le spese sostenute per la locazione - dell'immobile nel quale il contribuente vive e nel quale svolge il suo lavoro - e quelle per la assistenza fiscale personale, provate con la relativa documentazione dal contribuente, rientrano nella normale gestione di una attività lavorativa, ma non evidenziano l'esistenza di alcuna organizzazione autonoma.

Ne consegue l'inapplicabilità dell'IRAP al Ricorrente ed il diritto al rimborso delle somme versate a tale titolo dallo stesso.

Questo Collegio non può peraltro che confermare la sentenza impugnata - sia detto per inciso ben motivata e contenente una corretta valutazione dei fatti e respingere l'appello dell'ufficio.

Quanto alle spese esse seguono la soccombenza e engono liquidate in complessivi € 500,00 per onorari ed accessori e

PQM

La Commissione respinge l'appello dell'ufficio e conferma la sentenza impugnata. Condanna l'appellante al pagamento delle spese di giudizio che liquida in complessivi € 500,00 comprensive di onorari ed accessori.