L'imposta regionale sulle attività produttive suscita contrasti fin dalla nascita nel 1998

Irap? No grazie, sono un piccolo imprenditore

L'I.R.A.P. (Imposta Regionale sulle Attività Produttive), fin dalla sua comparsa sullo scenario tributario italiano (avvenuta con decorrenza dal periodo d'imposta 1998), ha sempre suscitato concitati dibattiti e vivaci polemiche sia nel mondo imprenditoriale che in ambito politico, dottrinario e giurisprudenziale.
*I contribuenti incisi dall'imposta hanno ritenuto di essere colpiti da un tributo iniquo che, stante l'indeducibilità dalla relativa base imponibile di taluni elementi di costo (*in primis*, i costi del lavoro dipendente e parasubordinato e gli oneri finanziari), aggredisce un'entità diversa dal reddito effettivamente conseguito.*
Sul versante giudiziario, da anni, si è scatenata una autentica bagarre*: contestazioni sono così sorte prima davanti alla Corte Costituzionale per presunta violazione del principio di capacità contributiva e poi davanti alla Corte di Giustizia della Unione Europea per contrasto con il diritto comunitario. Ma è soprattutto davanti alle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali nonché (da ultimo) davanti alla Corte di Cassazione che si è alimentata una crescente ondata di contenziosi presentati da coloro che hanno ritenuto di essere stati indebitamente assoggettati all'obbligo di pagamento del tributo pur in assenza dei presupposti di "autonoma organizzazione" che legittimano il prelievo.*
E' ormai orientamento consolidato della giurisprudenza tributaria (condiviso dalla stessa Agenzia delle Entrate che ha dovuto rassegnarsi davanti alla ripetuta soccombenza nei giudizi) il fatto che il libero professionista privo di "autonoma organizzazione" non debba scontare l'imposta.
Ora, come di seguito commentato, tocca al "piccolo imprenditore" giocare la partita dell'esenzione da I.R.A.P. con concrete possibilità di uscirne vincitore.
L'auspicio è che l'imposta venga soppressa (come più volte annunciato da diverse forze politiche) o che, quantomeno, il legislatore individui con precisione quali sono gli operatori economici (professionisti e imprenditori) che, in possesso di determinati requisiti dimensionali e di struttura organizzativa, sono esenti dal tributo. L'invocato intervento del legislatore eliminerebbe le attuali incertezze e ridurrebbe drasticamente il contenzioso con benefici per il contribuente (in termini di minori costi per ottenere il rimborso dell'I.R.A.P. non dovuta), per l'Amministrazione Finanziaria (che potrebbe impiegare le proprie risorse in modo più proficuo sul fronte del contrasto all'evasione fiscale) e per gli organi della Giustizia Tributaria (che potrebbero accelerare i tempi di evasione di altre controversie giudiziali).

di Vincenzo Cristarella

Qualche tempo fa era toccato agli agenti di commercio, ai promotori finanziari ed ai liberi professionisti, soggetti che, *generalizzando*, non hanno dipendenti e non fanno acquisti di beni strumentali se non nella misura della dotazione minima necessaria per lo svolgimento dell'attività o professione, ad essere esclusi dall'applicazione dell'imposta Irap. Dal 13 ottobre 2010, alla luce dei chiarimenti giurisprudenziali della Suprema Corte, è stata ampliata la platea dei contribuenti che "*beneficiano*" dell'esonero dal pagamento dell'Irap, inserendo anche i piccoli imprenditori, quali:

i) gli artigiani,
ii) i tassisti,
iii) i coltivatori diretti,

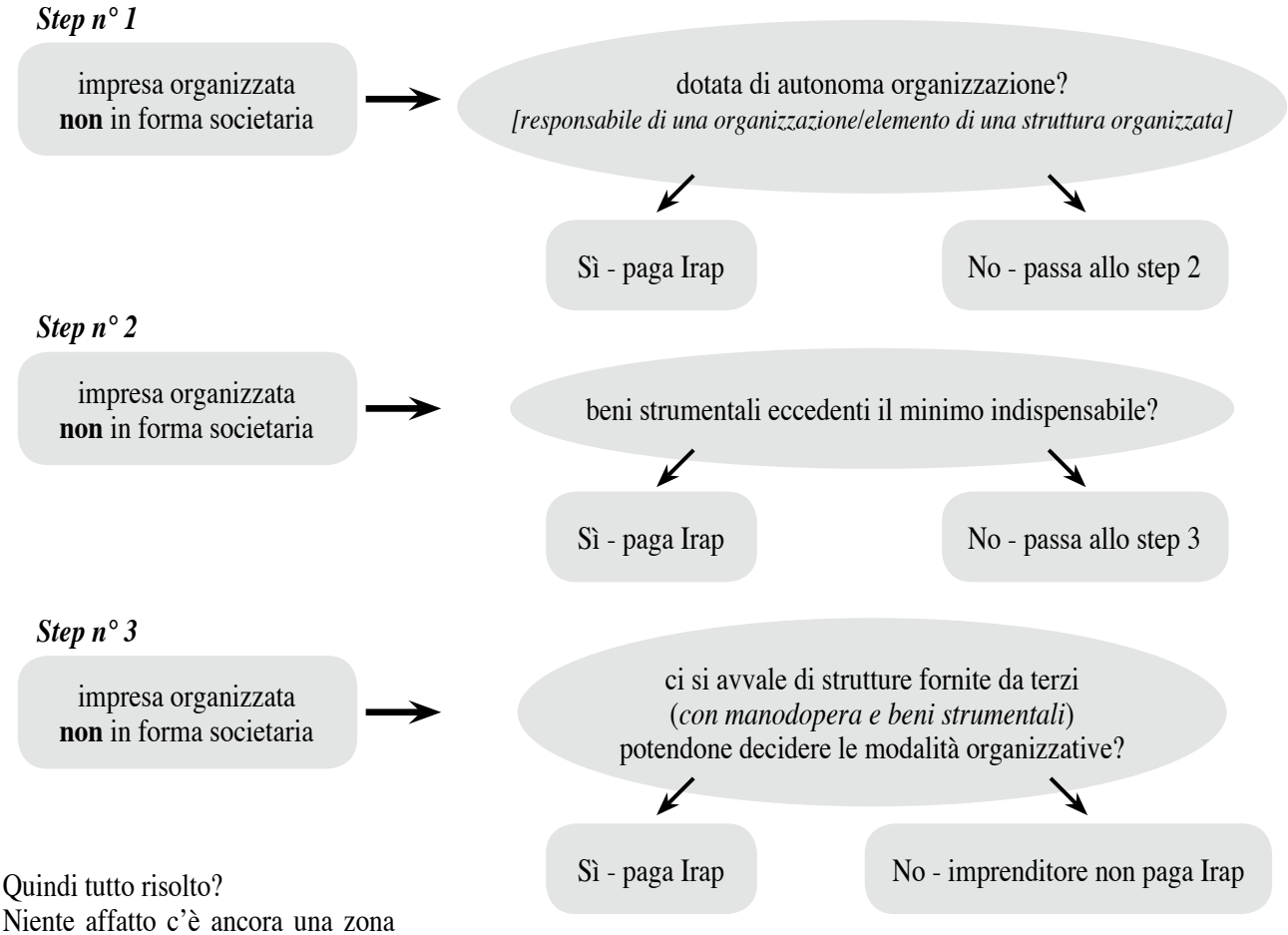
ovviamente, ogni qualvolta l'attività non è autonomamente organizzata.

Vincenzo Cristarella

Si rammenta che la *ratio* d'applicazione dell'*Imposta Regionale* risiede in una oramai decennale sentenza della Cassazione che definisce l'IRAP come l'imposta che colpirebbe *con carattere di realità, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione*.
Questo principio cardine di *status* dell'imposta si scontra con la realtà oggettiva dell'attività professionale e delle micro-imprese: infatti per tali macro-tipologie di operatori economici (la cui attività è essenzialmente incentrata sull'apporto lavorativo

personale del titolare) sembra alquanto ridondante parlare di "organizzazione" o di "valore aggiunto".

Pertanto, l'imprenditore, al fine di evitare l'imposta, dovrà appellarsi al vademecum della Suprema Corte e superare obbligatoriamente un *test* articolato sui tre requisiti fondamentali dell'esenzione, ovvero:



Quindi tutto risolto?

Niente affatto c'è ancora una zona d'ombra molto pericolosa che riguarda la quantificazione dei beni strumentali la cosidetta "*dotazione minima necessaria*".

Ancora oggi l'Agenzia, rifacendosi ad una propria circolare del 2008, ritiene di fornire come *dead-line di accesso all'esclusione dall'assoggettamento dell'Irap* il non superamento dei valori dei beni strumentali dei "*contribuenti minimi*" (per i quali il valore dei beni strumentali impiegati nel corso del triennio deve essere non superiore a 15.000 euro).

Pertanto, se la dotazione strumentale a disposizione oltrepassa i riferimenti indicati la scelta della soggettività passiva Irap ricade sul contribuente con il rischio di un contenzioso con l'Agenzia; contenzioso che, oggi più che mai, anche alla luce delle novellate sentenze della Cassazione, vede il contribuente in una posizione di forza rispetto alla tesi dell'Agenzia, in quanto è stata la stessa Suprema Corte che ha rideterminato la "*dotazione minima*" superando le soglie quantitative dell'Agenzia, in base alla tipologia di attività esercitata.

In particolare, sotto questo profilo, l'esistenza di una "*autonoma organizzazione*" si configura soltanto se il soggetto utilizza beni strumentali eccedenti il "*minimo indispensabile*" necessario per l'esercizio della specifica attività. Così, ad esempio, deve essere ritenuto escluso da Irap il piccolo imprenditore artigiano che utilizza beni comunque indispensabili per la propria attività ancorché di non modesto valore (con l'ovvia ulteriore condizione che eserciti l'attività senza l'ausilio, non occasionale, di lavoro altrui).

Definiti gli elementi salienti necessari per includersi o escludersi dall'assoggettamento dell'Irap (*outing fiscale!*), la parte più interessante attiene alle modalità di recupero degli importi indebitamente versati da parte dei contribuenti che, in precedenza, hanno cautelativamente assolto l'Irap sul valore della produzione delle loro attività.

I contribuenti che abbiano *indebitamente* assolto l'Irap sul valore della produzione della loro attività possono intraprendere due comportamenti alternativi miranti al recupero dell'imposta versata:

a) presentare la c.d. "dichiarazione

integrativa a favore"; questo tipo di comportamento ha un vincolo temporale più "*stretto*" rispetto alla richiesta di rimborso, in quanto la dichiarazione integrativa va presentata non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, pertanto per il modello Unico2010 entro il mese di settembre 2011;

b) presentare al competente Ufficio fiscale un'istanza per la richiesta a rimborso del tributo.

Va, innanzitutto, affermato che la prima alternativa è sicuramente quella maggiormente soggetta ad accertamenti da parte dell'Agenzia, con il conseguente rischio di applicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione, che oscillano dal 100% al 200% della maggior imposta.

Mentre la seconda, ovvero versare l'imposta e presentare la dichiarazione Irap per poi inviare l'istanza di rimborso è, invece, la soluzione meno "*bellicosa*", ma è anche la soluzione più *gravosa* per il contribuente, che dovrà:

- "*anticipare*" l'imposta;
- fornire tutta la documentazione probatoria a supporto della richiesta di restituzione degli importi "*indebitamente versati*". Ad esempio nel caso degli agenti, promotori o imprenditori di ridotte dimensioni occorrerà fare emergere il "*peso*" del lavoro personale del soggetto, che svolge l'attività, rispetto all'impiego del capitale e all'utilizzazione del lavoro altrui. Il tutto coadiuvato dalla presentazione della documentazione, quale il modello Unico, il modello 770, il registro dei beni ammortizzabili dai quali emerge l'assenza di svolgimento di una attività autonomamente organizzata in termini di mezzi, strutture e personale.

Nel caso in cui si scelga di presentare un'istanza di rimborso, è opportuno rammentare che il termine di decadenza della richiesta di rimborso dell'imposta è di 48 mesi con decorrenza dal momento del versamento dei singoli acconti, e non del saldo.

Tale impostazione è stata confermata dalla Cassazione con la sentenza dell'ottobre 2009, ove si afferma che il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso delle imposte non può che decorrere dal giorno dei singoli versamenti in acconto, nel caso in cui questi, già all'atto della loro effettuazione, risultino parzialmente o totalmente non dovuti, poiché, in questa ipotesi, l'interesse e la possibilità di richiedere il rimborso sussistono sin da tale momento.

Ad oggi, conseguentemente, sono prescritti i termini per la richiesta degli importi versati in giugno o luglio 2006, a titolo di saldo dell'anno precedente e di primo acconto 2006 nonché i versamenti di secondo acconto 2006.

Una volta presentata l'istanza di rimborso, a seconda del comportamento dell'Amministrazione, si possono verificare le seguenti ipotesi:

Istanza accolta	contenzioso non necessario in quanto l'Ufficio ha dato via libera al rimborso
Istanza respinta in maniera espressa	entro 60 giorni dal momento in cui l'Amministrazione rifiuta espressamente la richiesta di rimborso, il contribuente può avviare il contenzioso e presentare ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale
Ufficio non risponde (silenzio-rifiuto)	se entro 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza l'Amministrazione non risponde, il contribuente può avviare il contenzioso e presentare ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale (entro il termine decadenziale di 10 anni)

Per quanto attiene la formulazione dell'istanza di rimborso, non esiste un modello ministeriale predefinito, ma è sufficiente presentare la richiesta in carta libera direttamente all'Agenzia delle Entrate, con l'avvertenza che non è necessario inviare l'istanza alla Regione Lombardia. Infatti la stessa ha stipulato, a partire dal 2003, una convenzione per la gestione dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche, nella quale l'Agenzia assicura con i propri uffici istituiti sull'intero territorio nazionale:

a) l'assistenza ai contribuenti per la corretta applicazione delle imposte e per gli adempimenti connessi alle attività;
b) la liquidazione delle imposte sulla base delle dichiarazioni presentate;
c) l'accertamento dell'imponibile non dichiarato e delle relative imposte dovute;
d) la tutela avanti agli organi del contenzioso per le eventuali controversie relative alle imposte;
e) l'esercizio delle attività di autotutela;
f) la riscossione spontanea e coattiva;
g) l'esecuzione dei rimborsi spettanti ai contribuenti.

All'istanza, si rammenta, andrà allegata tutta la documentazione comprovante l'insussistenza di un'autonoma organizzazione, come peraltro su indicato.

Vincenzo Cristarella
Dottore commercialista

***Fac simile* di istanza di rimborso Irap**

Brescia,

Spett.le Agenzia delle Entrate
Ufficio Territoriale di
Brescia 1
Via Marsala n° 29
25100 Brescia

Raccomandata A.R. n° _____

Oggetto: istanza di rimborso ex articolo 38, DPR 29 settembre 1973, n.602

Il sottoscritto _____, nato a _____, il _____, residente in _____ Via _____, codice fiscale_____ - partita Iva- _____ esercente l'attività di _____ - codice attività Ateco2007 n. _____

PREMESSO

1. di aver corrisposto l'imposta regionale sulle attività produttive di cui al Dlgs 446/1997 (Irap) relativamente ai periodi d'imposta 2007, 2008, 2009 e 2010 mediante i seguenti versamenti:

	Rata	Anno di Riferimento	Data versamento	Importo	Allegato n°
I° Acconto					
II° Acconto					
Saldo					
I° Acconto					
II° Acconto					
Saldo					
I° Acconto					
II° Acconto					
Saldo					
I° Acconto					
II° Acconto					
Saldo					

Per un totale di Euro (in lettere scrivere importo)

2. di svolgere una attività (di impresa) o (professionale) nel settore (specificare il tipo di attività esercitata) in via esclusivamente personale senza una autonoma organizzazione e senza avvalersi dell'opera di dipendenti e collaboratori (oppure, avvalendosi unicamente dell'ausilio di un lavoratore dipendente addetto alle funzioni di segreteria oppure, avvalendosi unicamente di collaboratori in modo occasionale) ed in particolare senza l'utilizzo di beni strumentali significativi, a tal proposito si allega

copia delle pagine dei beni ammortizzabili da cui si evince che il costo storico dei beni strumentali utilizzati ammonta alla trascurabile cifra di Euro ___ ;

3. che l'assenza di dipendenti o di collaboratori coordinati e continuativi o la presenza di uno solo di essi o di collaboratori solamente a titolo occasionale, come la presenza di beni strumentali di modesto valore configurabili quale *dotazione minima necessaria* per lo svolgimento della propria attività, sono un importante indice della carenza di un'autonoma organizzazione, presupposto per l'applicazione dell'Irap;

CONSIDERATO CHE

tali somme devono essere integralmente rimborsate, poiché versate a fronte di un obbligo inesistente, in quanto secondo i principi affermati:
- dalla Suprema Corte di Cassazione, sentenza a Sezione Unite nn. 12108, 12109, 12110, 12111- agenti di commercio e promotori finanziari,
- con Ordinanza 15249/2010 la Corte di Cassazione ha "esteso l'esenzione dall'Irap anche ai piccoli imprenditori privi di autonoma organizzazione e senza ausilio di dipendenti e stabili collaboratori;
- con Sentenze n. 21122, 21123, 21124 del 13.10.2010, la Corte di Cassazione ha ribadito la non debenza dell'Irap per i piccoli imprenditori che non presentino un'autonoma organizzazione (tassista, coltivatore diretto, artigiano),

nel caso di specie, emerge, con chiarezza, la carenza in capo al sottoscritto della soggettività passiva ai fini Irap per il reddito proprio prodotto.

Tutto ciò premesso il sottoscritto _____

FA ISTANZA

affinchè detto spettabile Ufficio dell'Agenzia delle Entrate voglia disporre senza indugio, ai sensi dell'articolo 38 del Dpr 29 settembre 1973 n. 602/73, il rimborso della somma di Euro _____ versata cautelativamente dallo scrivente a titolo di Irap, unitamente agli interessi maturati e maturandi spettanti sulla somma sopraindicata ai sensi di legge.

A tal fine conferisce, per la presente istanza e quant'altro ad essa collegata e necessario, **mandato** al dott. _____, nato a _____il _____ C.F.: _____ Dottore/Ragioniere Commercialista iscritto alla Sezione A dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brescia al n. _____ **eleggendo il proprio domicilio** presso lo Studio _____con sede in Brescia in Via _____n. ____, tel. 030/_____, pec_____@odcecbrescia.it per eventuali richieste di documentazione, delucidazioni o chiarimenti in merito.

Resta inteso che contro il rigetto, espresso o tacito, della presente istanza ricorrerà alla competente commissione tributaria provinciale ai sensi dell'art. 19, comma 1, lettere g), i), D.Lgs. n. 546 del 1992.
Tale, è la legittima e ponderata istanza finale che chiude le presenti deduzioni.

In Fede Sig._____

Si allegano:
1) copie ricevute versamenti
2) copie Modello Unico anni ...../Irap
3) copie Modello 770 anni
3) registro beni ammortizzabili e copia fatture acquisto dei beni strumentali.