

**Dies Irap: Cassazione, V sez., 16 febbraio 2007, sentenze nn. 3672 - 3673- 3677 – 3678 – 3679 - 3682**

*a cura di Domenico Ardolino*

L'8 febbraio scorso, la sezione tributaria della Corte di Cassazione ha tenuto un'udienza interamente dedicata ai contenziosi Irap, discutendo 89 ricorsi. La suprema Corte, esercitando la sua funzione nomofilattica, ha così inteso dare un indirizzo univoco in merito all'assoggettamento ad Irap dei redditi derivanti da attività di lavoro autonomo.

La questione è originata dalla sentenza n. 156 del 21 maggio 2001 della Corte Costituzionale, la quale, pronunciandosi sulle questioni di legittimità costituzionale del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, aveva stabilito la legittimità dell'IRAP, definendola come imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate e riconoscendo in tale valore aggiunto, direttamente connesso all'elemento organizzativo, un idoneo indice di capacità contributiva.

Infatti, i giudici costituzionali avevano affermato che l'assoggettamento a d'imposta del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva – identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta – né appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro.

Aveva però soggiunto la Corte che, mentre l'elemento organizzativo è connotato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui. E' evidente – concludevano i giudici – che nel caso di un'attività professionale svolta in assenza di elementi di organizzazione risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive.

Con molta prudenza, la Corte Costituzionale non aveva fornito esplicite indicazioni circa il significato di "autonoma organizzazione", limitandosi ad affermare che si tratta di questione di fatto, rimessa dunque al giudice di merito e sotto il limitato controllo del giudice di legittimità, ai sensi dell'art. 360, n. 5) cpc.

Su questo aspetto si è aperto un enorme contenzioso a seguito delle istanze di rimborso presentate da migliaia di contribuenti. La giurisprudenza di merito ha prodotto, ad oggi, variegati orientamenti, oscillanti tra due posizioni diametralmente opposte: secondo la prima – definita dalla Cassazione massimalista – l'Irap è sempre dovuta dal lavoratore autonomo (salvo nelle ipotesi espressamente escluse dal legislatore), perché l'autonomia dell'organizzazione si identifica con l'abitualità stessa della professione che non può prescindere dalla stabilità e programmazione nel tempo delle energie intellettuali impiegate per acquisire clientela, ottenere credito, competere sul mercato con legittime iniziative frutto di una personale organizzazione che non può mai mancare; secondo la seconda, detta minimalista, è illegittimo il prelievo per i professionisti esercenti una professione "protetta" che esige l'iscrizione all'albo e non può mai spersonalizzarsi per il rapporto fiduciario (*intuitus personae*) che lega il prestatore al cliente ed impedisce che la predisposta struttura di risorse umane e materiali sia in grado di funzionare indipendentemente ed autonomamente dal suo intervento.

In realtà, la stragrande maggioranza delle sentenze di merito aveva già espresso una posizione molto meno radicale, pragmaticamente orientata nell'individuare, caso per caso, la presenza o meno di autonoma organizzazione, dando rilevanza alla tipologia ed alla consistenza dei costi esposti in dichiarazione dei redditi (quadro RE del mod. Unico); nello stesso senso si era orientata l'unica pronuncia della sezione tributaria della Cassazione (sentenza 5.11.04, n. 21203), la quale aveva giudicato legittime e condivisibili le decisioni prese dai giudici di merito i quali avevano escluso la debenza dell'Irap nel caso dell'attività professionale svolta da un ingegnere: la correttezza di tali sentenze "si radicava alla stregua delle prove documentali che, in

*presenza di beni strumentali e di occasionali compensi a terzi, escludevano, nell'esercizio della professione del contribuente, sia l'esistenza di una struttura organizzativa stabile, con lavoratori subordinati o con collaboratori parasubordinati, sia l'impiego di capitali provenienti da mutui esterni".*

Successivamente la Corte di Cassazione aveva deliberatamente procrastinato la trattazione degli innumerevoli giudizi che continuavano ad arrivare al grado di legittimità, in attesa di conoscere l'esito del procedimento C475/03, pendente presso la Corte di Giustizia delle Comunità Europee per la presunta incompatibilità dell'Irap con l'art. 33 della VI direttiva Iva; avendo il giudice comunitario, con sentenza 3 ottobre 2006, affermato la legittimità dell'imposta, la sezione tributaria ha deciso di concentrare in un'unica giornata – oramai nota come “dies irap” – la trattazione di un numero di controversie sufficientemente rappresentativo di tutte le diverse tipologie di contenziosi in atto, coinvolgendo, nella composizione dei vari collegi giudicanti, tutti i giudici della sezione che, nelle varie sentenze, hanno formulato, ai sensi dell'art. 384, comma 1, cpc, il seguente principio di diritto: *“il rimborso dell'Irap non spetta agli esercenti arti o professioni, indicati dall'art. 49, comma 1, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (richiamato dall'art. 3, comma 1, lettera c), D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), responsabili in qualsiasi forma dell'organizzazione - esclusi gli esercenti arti o professioni inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, originariamente esenti dall'imposta - quando essi si avvalgano, in modo non occasionale, di lavoro altrui, o impieghino nell'organizzazione beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile per l'esercizio dell'attività: eccedenza di cui è indice, fra l'altro, l'avvenuta deduzione del costo ai fini dell'Irpef o dell'Iva. Il contribuente che agisce per il rimborso dell'Irap, sostenendo di averla versata indebitamente, ha l'onere di provare l'assenza delle suddette condizioni.”*

La Cassazione, in sintesi, esprimendo un orientamento tanto ragionevole e condivisibile quanto prevedibile, ha deciso che è illegittimo il prelievo Irap in capo a quei contribuenti che esercitano la propria professione con modesti beni strumentali e senza sostenere costi da lavoro dipendente o da collaborazione di terzi in via stabile.

Condivisibile l'affermazione secondo cui l'Irap applicata ad un lavoratore autonomo o professionista privo di qualsivoglia struttura organizzativa capace di potenziare il suo prodotto, rispetto al prodotto di collaboratore autonomo e continuativo o al prodotto di un lavoratore dipendente, verrebbe a costituire una mera soprattassa sul reddito, che graverebbe solo sui lavoratori autonomi, in violazione dei principi affermati dalla Corte Costituzionale in relazione all'Ilor (sentenza n. 42/1980).

Infine, la Cassazione ha affrontato anche una questione secondaria, ma di notevole rilievo pratico in relazione ai contenziosi pendenti, affermando che non spetta il rimborso al contribuente che ha definito l'annualità oggetto della controversia, con il condono di cui alla legge n. 289/02.

Di seguito si riportano le massime delle sentenze più significative, già pubblicate, del dies irap; i testi integrali sono consultabili sul sito web della rivista

(<http://www.innovazioneDiritto.unina.it/archivionewsletter.html>)

#### **[Cassazione, V sez., 16 febbraio 2007, n. 3672](#)**

*IRAP - svolgimento dell'attività professionale di commercialista privo di dipendenti, con attrezzature consistenti nei mobili di ufficio, telefono, automezzo, personal computer e, quindi, ha dimostrato di esercitare la propria attività con impiego di mezzi-beni strumentali di portata definibili come minime e senza dipendenti. L'elemento organizzativo è pressoché inconsistente – l'imposta non è dovuta.*

#### **[Cassazione, V sez., 16 febbraio 2007, n. 3673](#)**

*IRAP – Attività di promotore finanziario – è erronea l'affermazione secondo cui l'Irap sarebbe dovuta sol quando l'apporto personale del titolare dell'organizzazione risulti da questa eclissato. Il rimborso dell'imposta non spetta agli esercenti arti o professioni, quando essi si avvalgano, in modo non occasionale, di lavoro altrui, o impieghino nell'organizzazione beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, il*

*minimo comunemente ritenuto indispensabile per l'esercizio dell'attività.*

**Cassazione, V sez., 16 febbraio 2007, n. 3677**

*IRAP – ragioniere commercialista – attività svolta con beni strumentali di modesta portata – non esiste l'autonoma organizzazione, l'imposta non è dovuta*

**Cassazione, V sez., 16 febbraio 2007, n. 3678**

*IRAP – attività di avvocato – l'imposta non è dovuta dal professionista privo di dipendenti, utilizzando una porzione, della propria abitazione come studio professionale, non avvalendosi di collaboratori esterni per mansioni professionali ed esecutive, possedente beni strumentali di struttura semplice di uso comune e strettamente necessarie all'esercizio personale della professione*

**Cassazione, V sez., 16 febbraio 2007, n. 3679**

*IRAP – non è dovuta dal contribuente che, nell'esercizio della propria attività (nella specie, quella di autore e scrittore), conta solamente sull'opera del suo ingegno*

**Cassazione, V sez., 16 febbraio 2007, n. 3682**

*IRAP – Il condono tombale (art. 9, legge n. 289/2002), preclude al contribuente ogni possibilità di rimborso dell'IRAP per le annualità d'imposta definite mediante l'agevolazione.*

