

## IRAP

IRAP-Coltivatore diretto-Natura imprenditoriale-Imposizione-Legittimità.

*Sent. n. 12 del 14/3/2007-CTR del Lazio - Sez. 14-Presidente Silvestri-Relatore Savignano- Ag.Entrate Velletri/Di Silvio.*

Ai fini della tassazione IRAP, l'attività di coltivatore diretto è di natura imprenditoriale e non professionale, atteso che l'art. 2083 del c.c. qualifica tale soggetto come piccolo imprenditore, sicché non si pone il problema di accertare in concreto se detta attività sia svolta in forma autonomamente organizzata ove si consideri che l'elemento organizzativo, secondo l'espressione della Corte Costituzionale, è connaturato alla nozione d'impresa.

E' da tenere presente, altresì, che i presupposti impositivi ai fini IRAP sussistono, non solo quale logica conseguenza dell'inquadramento giuridico della figura di coltivatore diretto, ma anche per le modalità con cui si realizza in concreto la coltivazione dei fondi per la quale occorre sempre investire dei capitali, quanto meno sotto forma di somme spese per l'acquisto della materie prime come sementi, fertilizzanti, ecc, sia per l'utilizzazione dei mezzi di produzione quali veicoli a trazione meccanica o animale.

Rif. Normativi: DLgs n. 446/1997, art. 2.

Rif. Giurisdizionali: Corte Cost. N. 103/2002.

IRAP-Attività commercio al dettaglio-Rimborso-Esclusione.

*Sent. n. 204 del 15/3/2007-CTR del Lazio - Sez. 6-Presidente Tersigni-Relatore Moroni- Ag.Entrate Roma 2/Mennuti.*

Le attività di lavoro autonomo rese abitualmente sono assoggettabili all'IRAP basandosi sull'*intuitus personae*, ciò significando che l'organizzazione della quale il professionista si serve non è requisito essenziale per lo svolgimento della sua attività professionale.

L'ufficio avendo operato legittimamente, come riconosciuto dalla Corte di Giustizia europea, non ha il potere di rimborsare alcun tributo se non interviene una specifica prescrizione normativa che lo preveda o una sentenza della Corte Costituzionale che dichiari illegittima la normativa precedente.

Rif. Normativi: DLgs n. 446/1997, art. 2; VI Dir. Cee n. 388/1977, art. 33.

Rif. Giurisprudenziali: C. Cost. N. 156/2001.

Prassi: C.M. n. 141/1998.

#### NOTA

La Corte Costituzionale con la sentenza n. 156/2001 non ha affatto negato la sussistenza del presupposto impositivo in capo ai lavoratori autonomi ed ai professionisti per la presenza di un prevalente aspetto di *intuitus personae* o di rilevanza primaria della prestazione personale svolta, ma ha semplicemente affermato che il risultato produttivo di un professionista può essere o meno influenzato dalla quantità e dalla qualità dei fattori (capitale e lavoro) che impiega a quello scopo.

La Cassazione, con la sentenza n. 3678/2007, ha esemplificativamente elencato come e dove il giudice di merito può riscontrare il presupposto impositivo dell'IRAP: 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 i 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 od il diniego espresso di rimborso) dimostrare il fatto costitutivo della sua pretesa, cioè la mancanza della causa (autonoma organizzazione) che giustifica il prelievo fiscale.

Laddove non sia segnalata la presenza di dipendenti e/o collaboratori o l'impiego di beni strumentali al di là di quelli 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.

#### IRAP-Ingegnere-Rimborso-Esclusione.

*Sent. n. 197 del 15/3/2007-CTR del Lazio - Sez. 6-Presidente Tersigni-Relatore Moroni-Ag.Entrate Roma 2/Preti.*

Le attività di lavoro autonomo rese abitualmente sono assoggettabili all'IRAP basandosi sull'*intuitus personae*, ciò significando che l'organizzazione della quale il professionista si serve non è requisito essenziale per lo svolgimento della sua attività professionale.

L'ufficio avendo operato legittimamente, come riconosciuto dalla Corte di Giustizia europea, non ha il potere di rimborsare alcun tributo se non interviene una specifica prescrizione normativa

che lo preveda o una sentenza della Corte Costituzionale che dichiari illegittima la normativa precedente.

Rif. Normativi:DLgs n.446/1997,art.2;VI Dir. Cee n.388/1977,art.33.

Rif. Giurisprudenziali:C. Cost. N.156/2001.

Prassi:CM n.141/1998.

#### IRAP-Condono ex L.n.289/2002-Rimborso-Spetta.

*Sent. n. 196 del 15/3/2007-CTR del Lazio - Sez. 6-Presidente Cappelli-Relatore Moroni-Ag.Entrate Frascati/Fraticelli.*

Non è condivisibile la tesi dell'ufficio secondo la quale il contribuente,essendosi avvalso delle disposizioni di cui all'art.9 della L. n.289/2002, avrebbe rinunciato al rimborso dell'IRAP.

Il comma 9 del predetto articolo stabilisce esplicitamente che "la definizione automatica non modifica l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivati dalle dichiarazioni presentate,nonché dall'IRAP".

La richiesta di rimborso del contribuente,basandosi sulla mancanza del presupposto impositivo,non può essere influenzata dalla richiesta di condono,dal momento che il reddito prodotto risulta escluso dall'IRAP.

Rif. Normativi:L.n.289/2002,art.9,comma 9;DLgs n.446/1997.

Rif. Giurisprudenziali:C.Cost. n.156/2001;Cass. n.21203/2003.

#### IRAP-Condono ex art.7 L. n.289/2002-Rimborso-Esclusione.

*Sent. n.86 del 14/11/2007-CTR del Lazio - Sez. 7-Presidente Marinucci-Relatore De Santis-Lucherini/Ag.Entrate Roma 1.*

Il contribuente che definisce la propria posizione con la sanatoria prevista dagli artt. 7 e 9 della L. n.289/2002 rende definitivi gl'imponibili esposti nella dichiarazione originaria e, di riflesso, rinuncia ad eventuali cause di esclusione nonché ad ogni contenzioso da esse derivanti.

Rif. Normativi:L. n.289/2002,artt. 7 e 9.

NOTA

Sono due sentenze con conclusioni diverse.

La prima: mancando il presupposto impositivo dell'IRAP il reddito prodotto e condonato risulta escluso da tale imposta e, perciò si ha diritto al rimborso.

La seconda: la definizione automatica rende conclusiva la definizione delle imposte risultanti in dichiarazione, anche con riferimento alle esclusioni.

Ne deriva che la definizione intervenuta in virtù di tale disposizione implica la rinuncia a far valere nella sede contenziosa eventuali cause di esclusione.

Anche con la sentenza della Cassazione n.3682/2007 si è statuito che il professionista, non strutturato, che ha aderito a sanatorie fiscali, non può chiedere il rimborso dell'IRAP.

Il condono "pone il contribuente di fronte ad una libera scelta fra trattamenti distinti e che non si intersecano fra loro: o coltivare la controversia nei modi ordinari, conseguendo, ove del caso, i rimborsi di somme indebitamente pagate, oppure corrispondere quanto dovuto per la definizione agevolata ma senza possibilità di riflessi o interferenze con quanto eventualmente già corrisposto sulla linea del procedimento ordinario" (Cass. n. 195 e n. 15635 del 2004; n. 3163 del 1997; n. 3273 del 1996).

Secondo la circolare n. 18/E del 25 marzo 2003 dell'Agenzia delle Entrate, occorre distinguere a seconda che l'istanza di rimborso derivi da un errore commesso in sede di dichiarazione ovvero da una pretesa esclusione dal campo di applicazione dell'Irap.

Nel primo caso, poiché ai sensi del comma 13 dell'articolo 7 e del comma 9 dell'articolo 9 "*sono fatti salvi gli effetti della liquidazione delle imposte ... in base all'articolo 36-bis ... del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*", la definizione di cui ai menzionati articoli 7 e 9, non

comporta la rinuncia al rimborso scaturente da un errore di calcolo commesso nella dichiarazione originaria. Il rimborso compete, inoltre, anche quando l'errore di calcolo, rilevato in sede di liquidazione delle imposte, venga segnalato dal contribuente.

Per questo motivo, la definizione in parola non comporta la rinuncia all'eventuale ricorso avverso il silenzio-rifiuto.

Si osserva che, ai sensi delle disposizioni sopra citate, "la definizione automatica, limitatamente a ciascuna annualità, rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione con riferimento ... all'applicabilità di esclusioni".

Il contribuente che definisce la propria posizione con le sanatorie previste dagli articoli 7 e 9 rende definitivi gli imponibili esposti nella dichiarazione originaria e, di riflesso, rinuncia a eventuali cause di esclusione e, di conseguenza, a ogni contenzioso derivante da esse.

**IRAP-Medico odontoiatra-Presupposto impositivo-Sussiste.**

**Sent. n. 12 del 20/4/2007-CTR del Lazio - Sez. 7-Presidente Marinucci-Relatore Pietramala-Giglio/Ag.Entrate Civitavecchia.**

Nell'attività di un medico odontoiatra non può ravvisarsi l'assenza di presupposto impositivo ai fini IRAP, ove risulti che il reddito del professionista non è stato prodotto unicamente con il suo apporto professionale, ma è stato ottenuto con l'apporto determinante della propria stabile organizzazione costituita da beni strumentali e personale dipendente comunque utilizzato.

Rif. Normativo: DLgs n. 446/1997, art. 2.

Rif. Giurisprudenziali: Corte Cost. N. 156/2001.

**IRAP-Consulenza aziendale-Assenza di dipendenti e/o collaboratori-Compensi corrisposti a terzi per prestazioni**

affendenti l'attività professionale-Diritto al rimborso-  
Esclusione.

Sent. n.23 del 9/5/2007-CTP di Rieti - Sez. 1-Presidente Ebner-  
Relatore Mazzatosta-Antonetti/Ag.Entrate Rieti.

L'attività di consulenza aziendale esercitata senza l'ausilio di dipendenti e/o collaboratori,avvalendosi di beni di esiguo valore,ha i caratteri di "autonoma organizzazione" quando,dalle dichiarazioni dei redditi del contribuente,risultano nel tempo,costi per "compensi corrisposti a terzi,relativi a prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale" che,se non minimali in rapporto ai redditi dichiarati,evidenziano un'attività autonomamente organizzata,in grado di potenziare e accrescere la capacità produttiva,soggetta ad IRAP.

Rif. Normativi:DLgs n.446/1997,art.2.

Irap-Regione-Legittimazione passiva-Esclusione.

Sent. n. 63 del 17/5/2007-CTR del Lazio - Sez. 6-Presidente  
Cappelli-Relatore Bajo- Regione Lazio/Salerno.

La Regione ha solo una limitata facoltà di variazione dell'aliquota d'imposta e, certamente, non ha alcuna attribuzione in materia di rimborso IRAP,giacché questa è un'imposta regionale solo per la destinazione,in quanto la legge istitutiva (DLgs n.446/1997) rinvia tutta la disciplina alle disposizioni vigenti in materia d'imposte sui redditi,ivi comprese le fasi relative all'accertamento,riscossione e contenzioso.

Rif. Normativi: DLgs n.446/1997,artt.2,16,24,25

IRAP-Rimborso-Contributi trasporto pubblico-Esclusione.

Sent. n.28 del 20/6/2007-CTP di Rieti - Sez. 1-Presidente Ebner-  
Relatore Santilli-Ag.Entrate Rieti/ASM Rieti spa.

I contributi erogati dalle Regioni,ex L.n.151/1981,alle Aziende esercenti il trasporto pubblico,rientrano nella base imponibile IRAP,in virtù di quanto disciplinato dall'art.11 del DLgs n.446/1997,a nulla rilevando quanto previsto dall'art. 11 bis,ove

è stabilito che i detti contributi, imputandosi tra le variazioni in diminuzione del reddito, sono esclusi dall'imposizione ai fini IRPEG.

Tale ultima previsione normativa, infatti, è dettata ai soli fini dell'imposizione del reddito e non può trovare applicazione per l'IRAP, considerato quanto previsto dall'art.5, comma 3, della L. n.289/2002, avente natura interpretativa dell'art.11, comma 3 del DLgs n.446/1997, ove è stabilito che confluiscono nella base imponibile IRAP anche i contributi per i quali è prevista l'esclusione dell'IRPEG, ad eccezione di quei contributi istituiti con apposite norme che, espressamente, ne dispongano l'esclusione.

Rif. Normativi: DLgs n.446/1997, art.11, comma 3, art.11bis; L.n.151/1981; dlgs n.506/1999, L. n.289/2002, art.5, comma 3.

NOTA

Il problema di diritto che è stato sottoposto alla Commissione di Rieti è se i contributi in conto esercizio concessi dalla Regione sulla base della L. n.151/1981 e non compresi tra i ricavi imponibili ai fini IRPEG per espressa previsione dell'art.3 del D.L. n.833/1986, conv. con L. n.18/1987, non siano imponibili, oltre che ai fini delle imposte sui redditi (IRPEG, ora IRES), anche ai fini dell'IRAP.

Il problema era stato trattato anche dalla I Sezione di questa CTR con sentenza massimata n.292 del 10/2/2006, in cui si statuiva che il contributo alle società di trasporto volto al ripianamento di passività che trova origine nel concorso di varie voci del passivo del conto economico, tra cui figurano anche i costi sostenuti per il personale, è correlato ad un costo indeducibile, da cui discende la sua intassabilità ai fini IRAP in applicazione di quanto disposto dagli artt.5,11,11 bis del DLgs n.446/1997.

La provinciale è di diverso avviso.

La normativa.



L'art. 11, comma 3, del DLgs n. 446/1997 dispone che «ai fini della determinazione delle base imponibile, di cui agli articoli 5, 6 e 7, concorrono .....,» nonché i contributi erogati a norma di legge con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione».

Tale articolo è stato modificato dall'art. 1 del DLgs n.506/1999, per cui dal 1999 concorrono a costituire il valore della produzione netta sia i contributi in conto esercizio, sia quelli in conto capitale o in conto impianti. Fanno eccezione a questa regola generale i contributi correlati a componenti negativi indeducibili ai fini IRAP, quali, ad esempio, le provvidenze destinate alla copertura dei costi del personale, ovvero quelle in conto interessi. Infine, si deve osservare che il regime impositivo è stato chiarito dall'art. 3, comma 2-quinquies, del D.L. n.209/2002: rientrano nella base imponibile IRAP i contributi versati prima dal Fondo nazionale trasporti, poi dalle Regioni alle imprese di trasporto pubblico locale al fine di ripianare i disavanzi di esercizio.

Sulla base dell'interpretazione di queste norme i giudici di Rieti hanno rigettato il ricorso.

Anche la Cassazione con la sentenza n.4839 del 1/3/2007 ha dichiarato soggetti a Irap i contributi di esercizio alle aziende pubbliche di trasporto a copertura dei disavanzi di gestione.

Nelle motivazioni la Corte ha definito «eccezionale» la previsione contenuta nel Dl 833/1986 e, quindi, di *stretta interpretazione* e, pertanto, non può essere estesa a una fattispecie diversa da quella dell'Irpeg. Inoltre, un allargamento di tale fattispecie anche all'Irap avrebbe determinato una violazione della normativa europea in materia di concorrenza, perché ascrivibile al regime degli aiuti di Stato.

L'impatto di tale sentenza sulle aziende è stato fortissimo e valutata dalle associazioni di dette aziende in circa 900 milioni di €.

Già si guarda alla data di decorrenza di tale disciplina, ufficialmente in vigore dal 1 ° gennaio 2003, per diminuire i danni relativi al passato ed alla irretroattività per gli eventuali rimborsi.