

Contenzioso. Depositare undici sentenze della sezione tributaria della Cassazione su professionisti e autonomi

Irap, liberatoria a maglie strette

Antonio Criscione
ROMA

Il terzo assalto dei contribuenti all'Irap nelle aule giudiziarie si conclude con un parziale successo. Con undici sentenze depositate ieri (prime di un gruppo di quasi novanta) la Corte di cassazione ha stabilito che, purché non abbiano un minimo di organizzazione, lavoratori autonomi e professionisti non pagano l'imposta. Quindi, se i ricorsi alla Corte costituzionale e alla Corte di giustizia Ue non hanno intaccato sostanzialmente l'imposta (né la tesi dell'amministrazione che, a esclusione dei dipendenti, ritiene l'Irap dovuta da tutti i professionisti e gli autonomi), ora un varco per i «piccoli» è ufficialmente (e forse irreversibilmente) aperto. Anche se occorre dire

LE INDICAZIONI

Le decisioni superano le posizioni più estreme emerse in commissione Preoccupazioni delle Entrate per gli effetti sul gettito

che la Cassazione è altrettanto decisa nel respingere la tesi fatta propria da molti giudici tributari per cui l'attività professionale non può mai, in quanto tale, essere soggetta all'imposta, perché legata all'incomparabilità dell'apporto del professionista con quello dell'eventuale organizzazione. Un altro principio (sentenza 3682/07) è che i contribuenti che hanno presentato la richiesta di condono non possono ottenere il rimborso dell'Irap. Chiudendo, così, un'altra tormentata vicenda del contenzioso sull'imposta regionale.

Il principio

Sul tema della tassabilità di autonomi e professionisti, quasi tutte le decisioni fanno riferimento a un principio di diritto preciso:

perché ci sia organizzazione occorre che il professionista «sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità e interesse; impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo l'*id quod plerumque accidit*, costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui».

La sentenza 3672/07 (relatore Cicala), che non enuncia questo principio, si discosta dal suo contenuto solo per il mancato riferimento al ricorso «in modo non occasionale al lavoro altrui». Non che la sentenza enunci il principio contrario, ma solo non fa propria questa indicazione. Sempre nell'ordine delle sfumature, questa sentenza richiede che l'organizzazione rilevante ai fini Irap rappresenti un reale apporto aggiuntivo all'opera del professionista. Saranno solo le sentenze che saranno depositate a partire dai prossimi giorni a mostrare se queste differenze di sfumature produrranno effetti pratici. Anche perché le linee di fondo sono ampiamente condivise dai giudici della Sezione tributaria della Corte.

Il compromesso

Le decisioni della Cassazione rappresentano una via di compromesso tra due tesi estreme: concedono qualcosa ai contribuenti, ma senza allargare troppo le maglie. E la soluzione adottata non vuol dire l'ultima parola sul tema, rimandando la valutazione ai giudici di merito.

Per trovare questo equilibrio alla definizione finale si arriva attraverso un percorso fatto di molte negazioni. Per esempio viene negata l'assimilabilità dell'Irap all'Ilor (assimilazione che ha fondato molti argomenti a favore

della tesi dell'esclusione dei professionisti), ma anche all'Iva e all'Iciap o alle imposte sui redditi, valorizzandone il peculiare presupposto impositivo, rappresentato dal valore aggiunto della produzione.

Un «no» la Cassazione lo dice anche a certe letture della sentenza della Corte costituzionale che mandavano tutti «assolti». La sentenza «non ha affatto negato la sussistenza del presupposto impositivo in capo ai lavoratori autonomi e 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» (sentenza 3678/07, relatore Scuffi).

Una lettura molto articolata della sentenza della Consulta del 2001 è nella decisione 3672/07. Si ricorda, infatti, che la norma non solo non ha censurato l'imposta, ma non ha neanche inteso avere effetti additivi con l'intenzione di cambiarne la natura. Quindi il suo contenuto precisa, ma non cambia la disciplina Irap, e si colloca al suo interno.

Reazioni ed effetti

L'importanza delle sentenze di ieri è stata sottolineata dal presidente della commissione Finanze del Senato, Giorgio Benvenuto, secondo il quale «le indicazioni della Cassazione possono rappresentare un orientamento per il legislatore, visto che la soluzione è persino più restrittiva di quelle prospettate in alcune proposte legislative avanzate finora». Anche se da fonti dell'agenzia delle Entrate trapelano preoccupazioni sugli effetti che la sentenza potrebbe avere ai fini del gettito.

Il Sole-24 Ore
Sabato 17 Febbraio 2007 - N. 47

9

L'esclusione scatta solo per attività svolte con mezzi minimi e senza dipendenti

Le pronunce

Le prime undici decisioni della Cassazione sull'Irap dei professionisti

Sentenza	Soggetto interessato	Esito del processo
3672/07 <i>Presidente Prestipino Relatore Cicala</i>	Dottore commercialista, senza dipendenti, beni strumentali: mobili di ufficio, telefono, personal computer	Rigettato il ricorso dell'Agenzia contro la sentenza della Ctr Toscana favorevole al contribuente
3673/07 <i>Presidente Paolini Relatore Magno</i>	Promotore finanziario	Accolto il ricorso dell'Agenzia con rinvio alla Ctr Lombardia
3674/07 <i>Presidente Paolini Relatore Magno</i>	Medico agente senza l'impiego rilevante di capitali e risorse umane	Rigettato il ricorso dell'Agenzia contro la sentenza della Ctr Lombardia favorevole al contribuente
3675/07 <i>Presidente Paolini Relatore Sotgiu</i>	Avvocato	Accolto, con rinvio, il ricorso dell'Agenzia contro la sentenza della Ctr Emilia Romagna (sezione staccata di Parma), che non aveva affrontato la questione dell'organizzazione e salvato la professione protetta in quanto tale
3676/07 <i>Presidente Paolini Relatore Tirelli</i>	Consulente del lavoro	Accolto, con rinvio, il ricorso dell'Agenzia contro la sentenza della Ctr Emilia Romagna, che non aveva affrontato la questione dell'organizzazione e salvato la professione protetta in quanto tale
3677/07 <i>Presidente Paolini Relatore Tirelli</i>	Ragioniere commercialista che si avvaleva di beni strumentali di modesta entità	Rigettato il ricorso dell'Agenzia contro la sentenza della Ctr Lombardia favorevole al contribuente
3678/07 <i>Presidente Prestipino Relatore Scuffi</i>	Avvocato, con attività svolta in una casa, senza collaboratori esterni e con beni strumentali minimi	Accolto il ricorso dell'avvocato contro la sentenza a lui sfavorevole della Ctr Emilia Romagna
3679/07 <i>Presidente Prestipino Relatore D'Alessandro</i>	Scrittore	Rigettato il ricorso dell'Agenzia contro la sentenza della Ctr Liguria favorevole al contribuente
3680/07 <i>Presidente Prestipino Relatore D'Alessandro</i>	Presentatrice Tv	Rigettato il ricorso dell'Agenzia contro la sentenza della Ctr Campania favorevole alla contribuente
3681/07 <i>Presidente Prestipino Relatore Genovese</i>	Ragioniere, senza beni strumentali rilevanti	Accolto il ricorso dell'Agenzia contro la sentenza della Ctr Piemonte. La Corte rileva d'ufficio che la questione della sussistenza di beni strumentali è stata prospettata dal contribuente solo in fase di appello
3682/07 <i>Presidente Prestipino Relatore Botta</i>	Contribuente che aveva chiesto il rimborso dell'Irap pur avendo aderito al condono	Accoglie il ricorso dell'Agenzia contro la sentenza della Ctr Piemonte favorevole al contribuente

2

Un intervento che ristabilisce il ruolo della Corte

di Cesare Glendi

La Suprema Corte tributaria (così dovrebbe essere denominata e tale dovrebbe essere, e sarà prima o poi, l'attuale Sezione tributaria della Corte di Cassazione), con le sentenze depositate ieri ha sciolto molti dei nodi che ancora aggrovigliavano la disciplina dell'Irap con particolare riguardo ai liberi professionisti dotati o meno di autonoma organizzazione produttiva.

Due sono gli apprezzamenti che debbono essere fatti alla Corte.

Il primo attiene alla sapiente gestione dei procedimenti, trattati da collegi diversamente composti, ma con sostanziale convergenza decisoria, frutto evidente di un coordinamento che ha portato anche alla precisa formulazione di «principi di diritto», in grado di assolvere alla funzione nomofilattica che è propria dell'organo e che consente di riconoscere ad essa un valore di precedente particolarmente significativo.

Il secondo apprezzamento attiene al merito delle decisioni adottate che mostrano un'encomiabile abilità interpretativa nel districarsi interstizialmente in molti, e tutt'altro che facilmente distinguibili, profili di questo *monstrum* (latinamente parlando, bens'intende) impositivo, differenziandolo sapientemente da figure contermini, come l'Ilor e l'Iciap (oltre che, naturalmente, dall'Iva, del che già si è occupata, con molta fatica, la Corte di giustizia).

In rapidissima sintesi: non si deve confondere tra abitudine ed autonoma organizzazione dell'attività svolta; perché sussista autonoma organizzazione occorre un *quid pluris* che dev'essere accertato caso per caso dal giudice del merito, il cui giudizio, se correttamente formato e congruamente motivato, sfugge al sindacato di legittimità riservato alla Corte.

Quid iuris, però, in ordine all'onere della prova in ordine agli elementi fattuali che rilevano ai fini della sussistenza o meno dell'autonoma organizzazione?

La Corte, con specifico riferimento alle liti da rimborso, pone tale onere a carico del contribuente che pretende la restituzione di quanto versato.

Se, peraltro, il giudizio non riguarda l'impugnativa di un diniego di rimborso e verte sulla legittimità di un atto impositivo come l'avviso di accertamento o l'iscrizione a ruolo, è quanto meno discutibile possa *de plano* porsi l'onere di questa prova sul contribuente, anziché sull'ufficio, la cui pretesa postula la dimostrata sussistenza della fattispecie imponible.

A parte ciò occorre comunque chiedersi quali debbano essere in concreto le strategie operative e i comportamenti processuali da porre in essere con riferimento alla "marea" di ricorsi e di procedimenti tuttora pendenti nei vari gradi.

Non esiste una ricetta uni-

ca. Dovranno essere fatte attente disamine caso per caso. Laddove ogni possibilità istruttoria sia ormai esaurita occorrerà valutare gli elementi a disposizione, parametrando ai principi di diritto segnati dalla Corte. A seconda che vi sia o meno spazio per il riconoscimento di

I NO DEI GIUDICI
Niente equiparazione dell'imposta a Ilor, Iciap e Iva
Con il «tombale» stop al rimborso

LE STRATEGIE
Al contribuente l'onere della prova
Necessario valutare le liti pendenti in base al nuovo principio

un'autonoma organizzazione, contribuente ed ufficio, dai rispettivi punti di vista, dovranno trarre le dovute conclusioni, optando per il prosieguo della causa o abbandonandola, invocando, con larghe possibilità di riscontro (non foss'altro che per l'oggettiva incertezza preesistente in materia), la compensazione delle spese.

Naturalmente occorrerà pure tener conto di tutte le pregiudiziali del caso, come l'ammissibilità o meno del ricorso, dell'appello o del ricorso per cassazione.

Qualora sia validamente intervenuto il cosiddetto

condono tombale, a fronte del richiesto rimborso varrà il principio di diritto anche a tale riguardo fissato dalla Suprema Corte, per cui il giudice davanti al quale pende la lite dichiarerà ex officio la cessazione della materia del contendere, con ampia probabilità, pure in questo caso, di compensazione delle spese.

3