

Dichiarazioni

Rebus Irap e accertamento con integrativa: i casi risolti

Il rebus Irap per professionisti e Pmi e i termini di accertamento in caso di integrativa sono i temi approfonditi oggi nel quadro di «Dichiarazioni24». Si tratta del nuovo servizio di informazione professionale del Sole 24 Ore, che giovedì 6 giugno proporrà il secondo di nove incontri in diretta streaming con gli esperti.

Gavelli — a pag. 18

Giorgetti — a pag. 19



LE INIZIATIVE DEL SOLE

Dichiarazioni dei redditi

L'esonero dal pagamento è certo solo per chi rientra nei minimi o nel forfettario: agli altri resta la bussola delle sentenze di Cassazione, che però affrontano casi specifici da cui non è sempre facile trarre regole generali

L'Irap resta un rebus per professionisti e Pmi

Pagina a cura di **Giorgio Gavelli**

Irap: versare (e dichiarare) o auto-esonerarsi? Anche quest'anno professionisti e piccoli imprenditori sono alle prese con il tributo regionale e con il solito dubbio sulla presenza, o meno, degli elementi che fondano quell'autonoma organizzazione che costituisce presupposto fondamentale per la soggettività passiva.

Senza norme di riferimento (nonostante ripetuti tentativi e promesse) e con una prassi oramai datata e superata dalla giurisprudenza di legittimità, sono proprio le sentenze di Cassazione a far da bussola ai comportamenti dei contribuenti. Purtroppo, però, nonostante quella che viene definita "funzione nomofilattica" della Suprema corte, non è facile decidere sui casi concreti.

Le sentenze riguardano sempre casi specifici, da cui è poco opportuno trarre principi universali, senza considerare che vari elementi (come

è stata impostato il ricorso da parte del contribuente, come è stato assolto l'onere probatorio, come sono state scritte le decisioni di merito, una possibile diversità di vedute tra giudici della stessa sezione, eccetera) concorrono a creare un mosaico che lascia intravedere delle scelte di fondo ma che non può costituire la cartina di tornasole tanto attesa dai contribuenti e dai professionisti che li assistono, privi anche della possibilità di presentare interpello (risoluzione 82/E/2016).

Tra i casi più recenti su cui si sono pronunciati i giudici di legittimità ci sono quelli che riguardano i medici (e più in generale i professionisti) che operano in più strutture, i soggetti che si avvalgono di collaboratori, lo svolgimento di incarichi in società esterne o l'affidamento da parte di un autonomo di attività a soggetti terzi (si veda il grafico in pagina).

Le norme

Non hanno il problema Irap i contribuenti che si trovano nel regime dei minimi (o di vantaggio) ed in quello forfettario. Per chi ha le caratteristi-

che del "minimo", l'esonero, in linea di principio, vale a prescindere dall'esercizio dell'opzione (circolare 45/E/2008), conclusione che l'Agenzia dovrebbe "aggiornare" nei confronti dei forfettari.

Per chi supera i limiti dei regimi supersemplificati (o incorre in qualche causa di esclusione) non esistono regole specifiche, se non l'articolo 2 del Dlgs 446/1997 che è alla base del contenzioso.

I tentativi

Proprio questa norma è entrata nel dibattito parlamentare nell'ambito dell'esame del Ddl semplificazioni. Nella seduta del 9 aprile scorso, in commissione Finanze alla Camera, è stato proposto un emendamento volta a introdurre (con decorrenza 2020) l'esonero in caso di «lavoratore autonomo con volume d'affari non superiore a 150 mila euro, qualora le spese per personale dipendente, consulenze a terzi e beni strumentali non eccedano complessivamente il 75 per cento dei compensi percepiti, e comunque nell'attività non venga

impiegato più di un lavoratore dipendente a tempo pieno ovvero due a tempo parziale».

Al di là delle criticità testuali, non sembra che l'emendamento abbia molte chance di comparire nel testo finale della legge, così come anni fa venne accantonata dal Governo una proposta assai più articolata che, in estrema sintesi, prevedeva l'esclusione dal tributo regionale in caso di impiego di un addetto con costo massimo di 18mila euro lordi annui,

spese per collaborazioni occasionali non superiori ai 5mila euro annui e costo complessivo dei beni strumentali (compresi quelli in leasing, locazione o comodato ma esclusa l'autovettura) non superiore a 20mila euro al lordo degli ammortamenti.

La prassi e le sentenze

I chiarimenti delle Entrate si fermano alla circolare 45/E/2008, citata dalle istruzioni al modello dichiarativo, le quali, oltre all'esonero per minimi e

forfettari, ricordano solo il caso dei medici che hanno sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione all'interno di tali strutture, laddove gli stessi percepiscano per l'attività svolta presso le medesime strutture più del 75 per cento del proprio reddito complessivo (articolo 1, comma 125 legge 208/2015).

Il "pallino" è quindi da anni in mano ai giudici tributari. È evidente, comunque, che una questione di questa portata non può essere lasciata in balia del contenzioso.

VERDETTI NON UNIVOCI

Giudici divisi su incarichi, immobili e dipendenti

L'uso di più ambulatori o studi non è ritenuto un indicatore univoco

Ruolo e numero dei dipendenti, costi per collaborazioni, utilizzo degli immobili, incarichi rivestiti. Sono molti gli elementi che possono influire sulle decisioni dei giudici tributari in merito all'Irap, e non sempre le sentenze sono coerenti.

Preso atto che - nonostante l'insistenza di alcuni uffici - a livello di Cassazione è ormai assodato che nessun ruolo riveste, a questi fini, l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti e quello dei redditi dichiarati (per tutte, ordinanze 31619/2018 e 8728/2018), vediamo alcuni "nodi" interpretativi che solo il legislatore potrà definitivamente sciogliere.

Dipendenti

La sentenza a Sezioni unite 9451/2016 ha riconosciuto non decisivo, ai fini dell'autonoma organizzazione, l'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria o, comunque, meramente

esecutive. Dopo di allora, però, si sono alternate pronunce in cui la presenza di due collaboratori part time è stata assimilata a quella di un unico dipendente (ordinanze 4851/2018 e 16595/2017) ad altre in cui è stato sostenuto il contrario (ordinanze 16374/2017 e 26293/2016).

Inoltre, l'assenza di dipendenti non esclude, di per sé, l'autonoma organizzazione (ordinanze 12331 e 9456 del 2019), così come l'ausilio di un collaboratore familiare non necessariamente la qualifica (ordinanze 14789/2018 e, di segno contrario, 17429/2016). Peraltro, in controtendenza sul passato (pronunce 6418/2014 e 17920/2013), la Cassazione ha avanzato dubbi anche sul ruolo dei praticanti (ordinanze 33382 e 1723 del 2018).

Collaborazioni

La rilevanza dei compensi pagati ad altri professionisti costituisce a vol-



L'iniziativa

del Sole 24 Ore

Dichiarazioni 24

è il percorso di aggiornamento professionale articolato su nove convegni in streaming e una banca dati per gli abbonati ilsole24ore.com/speciale-dichiarazioni

Tra i casi affrontati dalla Corte negli ultimi mesi, gli incarichi esterni e il lavoro in più strutture

te un requisito qualificante del presupposto Irap (ordinanze 10977/2019, 22866 e 15559 del 2018), mentre in altre pronunce regredisce ad elemento non rilevante (ordinanze 719/2019, 21762/2018 e 16368/2017).

Immobili

Anche l'utilizzo di più studi o ambulatori assume connotati ambigui: secondo alcune ordinanze è la base di un'autonoma organizzazione (4419/2019, 15559 e 8189 del 2018), secondo altre la conclusione non è scontata, in particolare in presenza di convenzione con il Ssn (6193/2018 e 30397/2017).

Incarichi


Varia è la giurisprudenza sul ruolo degli incarichi professionali di sindaco, revisore, amministratore, liquidatore, e così via. Nonostante la posizione di chiusura delle Entrate


(risoluzione 78/E/2009), non visono automatismi poiché, per la Cassazione, il principio di attrazione di questi redditi nell'ambito del reddito di lavoro autonomo (tipico dell'Irap) non si estende all'Irap.


Per cui, anche il professionista "organizzato" è ammesso a dimostrare che questi incarichi vengono svolti senza avvalersi della struttura con cui esercita la propria attività "tipica" (ordinanze 26204 e 12052 del 2018 e 28987/2017). Se assolvere l'onere probatorio può essere complicato (ordinanze 7266/2019, 14790/2018 e 21161/2017 - si veda Il Sole 24 Ore del 13 settembre 2017), secondo gli ultimi orientamenti la separazione dei proventi può essere operata anche da una associazione professionale per gli incarichi rivestiti dagli associati (ordinanza 12495/2019), anche se gli studi associati in generale sono sempre soggetti passivi (Sezioni unite, ordinanza 7371/2016 e sezione V, 11212/2019 e 19431/2018).

LA GIURISPRUDENZA

Le ultime massime della Cassazione in tema di autonoma organizzazione e presupposto impositivo Irap

 Non si presenta la dichiarazione e non si versa l'Irap, eventualmente andando a rimborso per quella già versata

 Situazione "di confine" che necessita di approfondimento

 Si presenta la dichiarazione e si paga il tributo

LO STUDIO ASSOCIATO CON INCARICHI IN COLLEGI SINDACALI

L'esercizio di incarichi di amministrazione e controllo, da parte di singoli professionisti associati, consente di scorporare dalla base imponibile i relativi compensi. Affinché ciò sia possibile, lo svolgimento dell'incarico deve avvenire

in modo separato rispetto alle altre attività poste in essere all'interno dell'associazione (con onere probatorio a carico di quest'ultima).
Ordinanza 12495/2019



NIENTE DIPENDENTI MA COMPENSI CORRISPOSTI A TERZI

Per un professionista l'assenza di dipendenti esecutivi non significa necessariamente che non ricorra autonoma organizzazione. Secondo la Cassazione, l'utilizzo di lavoro altrui (che sia dipendente o meno) può comunque

essere indice di autonoma organizzazione se eccede il mero livello del dipendente con mansioni esecutive.
Sentenza 12331/2019 e ordinanza 15559/2018



IL GEOMETRA CON INCARICHI AFFIDATI A TERZI

È soggetto a Irap il geometra che corrisponde elevati compensi a studi tecnici esterni per la realizzazione degli incarichi

affidati dai clienti.
Ordinanza n. 10977/2019



MEDICO SPECIALIZZATO IN PIÙ STRUTTURE SANITARIE

L'autonoma organizzazione non ricorre se i fattori produttivi sono messi a disposizione da una o più strutture di cui è

responsabile.
Ordinanza n. 8413/2019



L'AVVOCATO IN MATERNITÀ

È irrilevante ai fini dell'autonoma organizzazione la corresponsione di compensi a terzi da parte di un avvocato, durante il periodo d'imposta in

cui sia stata assente dal lavoro per gravidanza.
Ordinanza 7135/2019



PROFESSIONISTA CHE OPERA IN PIÙ STUDI A LUI RIFERITI

Ai fini del presupposto impositivo assume rilevanza la pluralità di studi professionali in cui il contribuente svolge la propria attività. Sarà quindi necessario

valutare caso per caso.
Ordinanze 4419/2019 e 15559/2018



COMPENSI E SPESE ELEVATE DI NATURA PROFESSIONALE

L'entità dei compensi percepiti dal contribuente, vale a dire l'ammontare del reddito conseguito, non assume rilievo ai fini della ricorrenza del presupposto dell'autonoma organizzazione. D'altro canto, le spese consistenti possono derivare da costi strettamente afferenti all'aspetto personale, come le spese alberghiere o di rappresentanza, l'assicurazione per i rischi professionali o il

carburante utilizzato per il veicolo strumentale e, pertanto, rappresentare un mero elemento passivo dell'attività professionale, non funzionale allo sviluppo della produttività e non correlato all'implementazione dell'aspetto organizzativo.
Ordinanza 719/2019 e sentenza 8823/2019



PROFESSIONISTA CON DUE PRATICANTI RETRIBUITI

Elevati compensi corrisposti a diversi praticanti possono rappresentare un contributo alla produttività del contribuente, incrementandone

il reddito.
Ordinanze 33382/2018 e 1723/2018



ESERCIZIO DI PROFESSIONE IN FORMA SOCIETARIA

L'esercizio in forma societaria di una professione costituisce ex lege un presupposto dell'Irap, senza che occorra accertare in concreto la

sussistenza o meno di una autonoma organizzazione.
Ordinanza 22870/2018



TABACCAIO SENZA DIPENDENTI

Anche nella rivendita di generi di monopolio è il contribuente a dover dimostrare l'assenza dell'autonoma organizzazione, non sussistendo alcun

automatismo impositivo né esonerativo.
Ordinanza 19329/2018



ATTORE CON COLLABORATORI

Non è sufficiente a configurare l'autonoma organizzazione il fatto che un contribuente - che svolge l'attività di attore - eroghi compensi a collaboratori

che lo coadiuvano nella sua performance.
Ordinanza 17130/2018

