

STUDIO MARCOZZI

DOTTORI COMMERCIALISTI

20121 MILANO - VIA FOSCOLO, 4

TEL. 02-874163 FAX 02-72023745

email: studio.marcozzi@tin.it

Luigi Marcozzi, Revisore Contabile
Attilio Marcozzi, Revisore Contabile

Milano, 27 aprile 2005

Spett.le
Ordine Architetti di Milano

Alla c.a. della Signora Leonora Ceruti

Alla c.a. della Signora Franca

RIMBORSO IRAP

A seguito della richiesta di chiarimenti circa le possibilità di ottenere il rimborso dell'IRAP da parte di architetti privi di organizzazione e con prevalenza della componente lavoro sul capitale, si forniscono le seguenti note.

Con sentenza n.156 del 21 maggio 2001 la Corte Costituzionale ha riconosciuto l'IRAP sostanzialmente legittima, ma contemporaneamente ha subordinato la sua applicazione ai lavoratori autonomi a particolari condizioni. In sostanza ed in via del tutto esemplificativa, l'imposta non può essere applicata nel caso in cui l'attività non sia caratterizzata dalla presenza di un'organizzazione, di capitali o di lavoro altrui; come dire, in altri termini, che non deve più essere soggetto all'imposta il professionista che basa la sua attività soltanto sul proprio lavoro, senza un'organizzazione, senza dipendenti e senza prevalenza del capitale sul lavoro.

La verifica del presupposto dell'organizzazione -come ha chiarito la Corte Costituzionale- va effettuata caso per caso, stabilendo se l'attività del professionista possa svilupparsi ed essere esercitata in sua assenza, indipendentemente dal numero dei collaboratori e dal valore dei beni strumentali. Ciò si rende necessario, per esempio, nel caso di un medico, con segretaria e infermiera, che utilizza i beni strumentali indispensabili per l'attività. Seguendo tale impostazione, essendo essenziale l'*intuitus personae*, manca l'autonoma organizzazione poiché l'assenza del medico non consente in alcun modo l'esercizio dell'attività.

Si segnala, inoltre, che con sentenza n.21203 del 7 ottobre 2004 la Corte di Cassazione ha escluso dall'ambito applicativo dell'IRAP un professionista che esercita la propria attività utilizzando soltanto beni strumentali e avvalendosi di collaboratori occasionali.

STUDIO MARCOZZI

Nonostante la sequela di sentenze favorevoli ai professionisti da parte delle Commissioni tributarie che ha aperto varchi di esenzione dall'IRAP, per l'Agenzia delle Entrate i professionisti sono sempre soggetti passivi del tributo, in quanto la loro attività ha come presupposto «l'organizzazione», non importa se di entità «minima». “Resistere ad ogni costo”: così potrebbe essere riassunta la posizione dell'Amministrazione finanziaria in tema di contenzioso IRAP; in netto contrasto con la giurisprudenza prevalente.

Un ulteriore problema è rappresentato dalla possibilità di chiedere il rimborso dell'IRAP da parte dei soggetti che hanno aderito ad una domanda di condono tombale: secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, la presentazione di una dichiarazione di condono tombale (ex art.9 legge n.289/2002) aveva tra i suoi effetti anche la rinuncia all'eventuale richiesta di rimborso IRAP presentata dal contribuente.

Si segnala, tuttavia, che di recente anche la Commissione tributaria regionale della Lombardia, che si posiziona nel solco di altre commissioni tributarie regionali, ha ammesso al rimborso il contribuente anche nel caso di adesione al condono tombale poiché la norma per la quale la definizione automatica rende “definitiva” la liquidazione delle imposte “non va intesa nel senso della debenza dell'imposta di cui si discute ma semplicemente come inibizione dell'eventuale attività di accertamento da parte degli uffici”.

Da ultimo, a seguito di un rinvio della Commissione tributaria di Cremona alla Corte europea del Lussemburgo, quest'ultima sarà chiamata a pronunciarsi nei prossimi mesi circa l'incompatibilità dell'IRAP con il diritto comunitario perché troppo simile all'IVA; l'art.33 della sesta direttiva 17 maggio 1977 n.77/388 vieta, infatti, agli Stati membri di mantenere o istituire qualsiasi imposta, diritto e tassa che abbia le caratteristiche dell'IVA. Anche se la bocciatura dell'IRAP non è scontata, l'eventuale sentenza pregiudiziale di incompatibilità, emessa dalla Corte europea, avrebbe valenza generale e sarebbe riferibile a tutti i contribuenti.

E', quindi, assai probabile che vengano limitati nel tempo gli effetti della pronunzia, escludendone ogni retroattività: lo stesso Avvocato generale presso la Corte di giustizia, paventando gravi ripercussioni che potrebbero addirittura “perturbare retroattivamente il sistema di finanziamento delle Regioni italiane”, nelle sue conclusioni ha suggerito una soluzione di una declaratoria di incompatibilità subordinata a una data futura prima della quale i singoli non possano far valere l'incompatibilità in qualunque domanda nei confronti dello Stato. In questo contesto, sarebbe consigliabile prima della data della sentenza non solo presentare l'istanza di rimborso ma anche avviare il contenzioso presso la Commissione tributaria provinciale.

Si fornisce in allegato una bozza della domanda di rimborso dell'IRAP da inviare

STUDIO MARCOZZI

all'Agenzia delle entrate competente¹ con riferimento alla residenza del contribuente; decorso il termine di 90 giorni senza alcuna risposta (silenzio/rifiuto) sarà necessario proporre ricorso avanti la competente Commissione tributaria provinciale contro tutte le parti in causa.

Nella domanda si fa riferimento ai versamenti IRAP relativi agli anni 2001-2002-2003-2004 dato che ai sensi dell'art.38 del DPR n.602/1973 per i versamenti diretti l'istanza di rimborso si può presentare entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del versamento stesso.

Tenuto conto che nella predetta domanda sarà necessario illustrare in maniera molto dettagliata le condizioni di esercizio dell'attività, in modo da dimostrare l'effettiva prevalenza della componente del lavoro intellettuale sul capitale, si consiglia che la stessa venga predisposta da un legale o da un dottore commercialista.

Allegati:

- bozza istanza di rimborso.

A Vostra disposizione per ulteriori chiarimenti, porgiamo cordiali saluti.

(Dott. Attilio Marcozzi)

¹ Se non diversamente disposto dalle leggi regionali eventualmente emanate, l'istanza dovrebbe essere presentata all'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in ragione del domicilio fiscale del soggetto richiedente.

Tuttavia, per il permanere di alcuni profili di incertezza, in via prudenziale, è consigliabile presentare due istanze:

- l'una indirizzata alla Regione;
- l'altra all'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate.

STUDIO MARCOZZI

(allegato)

AGENZIA DELLE ENTRATE DI MILANO n..... (competente)

Via n.....

20100 Milano

ASSESSORATO REGIONALE ALLE FINANZE DELLA LOMBARDIA

Via F.Filzi n.22

20124 Milano

Raccomandata AR

ISTANZA DI RIMBORSO VERSAMENTI DIRETTI - IRAP

Il sottoscritto , nato a il....., residente in Milano via ... n....., CF , Architetto con studio in Milano via

PREMESSO

In fatto

- di esercitare la libera professione di architetto, n..... iscrizione all'Albo di Milano;
- che per gli anni 2000, 2001, 2002, 2003 ha svolto l'esercizio della predetta attività (senza alcun elemento di organizzazione, non avendo avuto alcun dipendente, né collaboratore con vincolo di rapporto di lavoro continuativo, e utilizzando come struttura per l'esercizio della attività unicamente un computer con relativi software, nonché pochi altri beni come meglio indicati nel libro cespiti di cui all'allegato 13);
- (o in alternativa) di aver svolto per gli anni 2000, 2001, 2002, 2003 l'esercizio della propria attività unicamente presso lo studio del collega Arch., con studio in, utilizzando unicamente la Sua struttura organizzativa;
- (o in alternativa) in assenza di organizzazione di capitali e di lavoro altrui, se non uno (più) collaboratore/i o impiegato/i da supporto assolutamente secondario e non indispensabile alla prestazione intellettuale dello scrivente, attività che pertanto non può essere sostituita in assenza dello stesso titolare dello studio in virtù della personalità dell'incarico (*intuitus personae*) e dell'importanza decisiva delle qualità culturali del titolare/i dello studio;
- (o in alternativa) (precisare, in dettaglio, la propria situazione che sia possibilmente simile alle precedenti)
- di aver versato (o compensato un pari credito) nel tempo e in via provvisoria, al solo scopo di ottemperare alla norma di cui al Dlgs. 15/12/1997 n. 446, emanata

STUDIO MARCOZZI

in seguito alla delega di cui all'art. 3 comma 143, legge 03/12/1996, n. 662 in riguardo all'IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive), ma nell'attesa di chiarimenti sulla legittima debenza del tributo, che, pur ritenendole ingiuste, al solo fine di evitare sanzioni, ha proceduto alle dichiarazioni e ai conseguenti versamenti delle imposte IRAP previste, secondo le date, gli importi e le annualità seguenti:

data		anno	Lire	€	Allegato
.../06/2001	saldo IRAP	2000			1
.../06/2001	1° acconto IRAP	2001			2
.../11/2001	2° acconto IRAP	2001			3
.../06/2002	saldo IRAP	2001			4
.../06/2002	1° acconto IRAP	2002			5
.../11/2002	2° acconto IRAP	2002			6
.../06/2003	saldo IRAP	2002			7
.../06/2003	1° acconto IRAP	2003			8
.../11/2003	2° acconto IRAP	2003			9
.../06/2004	saldo IRAP	2003			10
.../06/2004	1° acconto IRAP	2004			11
.../11/2004	2° acconto IRAP	2004			12

In diritto

In via principale – Ritenuto che

l'IRAP deve considerarsi non dovuta dal sottoscritto professionista, in quanto il suo decreto istitutivo Dlgs. 15/12/1997 n. 446 deve ritenersi costituzionalmente illegittimo per espressa violazione degli articoli 3, 23, 53, 76 e 77 della Costituzione e in particolare:

- dell'art.3 (parità di diritti) visto in concreto che l'IRAP crea disparità di trattamento parificando l'esercizio di arti e professioni all'attività di impresa e per contro penalizza il lavoro autonomo rispetto a quello dipendente (cfr. sentenza Corte Costituzionale 26 marzo 1980 n.42) e avendo l'IRAP sostituito, tra l'altro, il contributo al Servizio Sanitario Nazionale, di cui fruiscono tutti i cittadini, e che precedentemente era pagato da tutti i contribuenti, mentre ora si pone tale onere solo a carico di alcune categorie di cittadini (cfr. sentenza Corte Costituzionale 3 dicembre 1987 n. 431);
- dall'art.23 (potere di imporre prestazioni patrimoniali riservato alla legge) visto che l'ammontare dell'acconto IRAP da versare, determinato in applicazione della cosiddetta "clausola di salvaguardia" di cui all'art. 45, comma 3, del Dlgs. 446, viene in concreto a dipendere dal "limite di incremento in valore assoluto risultante dalla tabella A" allegata al Decreto del Ministero delle Finanze 5 maggio 1998, limite arbitrario in misura talmente elevata da fare escludere, nella generalità dei casi, l'applicazione della menzionata clausola;
- dell'art.53 (capacità contributiva) visto che, il semplice "esercizio di una attività organizzata per la produzione dei beni o servizi" non può essere idoneo a esprimere l'effettiva capacità contributiva del contribuente, essendo collegata a fondi di ricchezza (reddito) solo parzialmente riconducibili al contribuente

stesso, che viene invero tassato in relazione alla ricchezza di altri (lavoratori dipendenti, finanziatori ecc.); visto che la indeducibilità ai fini IRPEF può incidere sui contribuenti che non hanno prodotto reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi;

- dell'art. 76 e dell'art. 77 (delega alle leggi), visto che il Dlgs. n. 446/97 non si attiene ai criteri stabiliti dall'art. 3, comma 143, della legge 23/12/1996 n. 662, laddove dispone che "Il Governo... è delegato a emanare... al fine... di ridurre il costo del lavoro e il prelievo complessivo che grava sui redditi di lavoro autonomo... nel rispetto dei principi costituzionali... uno o più decreti legislativi..." ove al contrario, ha aumentato il carico impositivo dei lavoratori autonomi (allora non soggetti Ilor).

L'IRAP dunque non dipende da norme di legge, ex art. 23 della Costituzione, ma da disposizioni di rango e valore inferiore quale il decreto ministeriale (cfr. art. 7, comma 5, Dlgs. 31/12/1996 n. 546).

In via subordinata – preso atto che

- che l'art. 2 del DLgs. 15.12.97 n. 446 individua il presupposto dell'IRAP nell'"esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi";
- che la Corte costituzionale, nella sentenza del 21.5.2001 n. 156, ha affermato che il presupposto dell'IRAP non è integrato "nel caso di una attività professionale svolta in assenza di elementi di organizzazione";
- che tale condizione è stata più volte interpretata dalla giurisprudenza di merito nel senso della non assoggettabilità ad IRAP per il professionista che svolge la propria attività in assenza di una struttura organizzativa di rilievo (si vedano, per tutte, C.T.Prov. Campobasso 3.5.2004 n. 49, C.T.Prov. Macerata 4.3.2004 n. 4/3/04, C.T.Prov. Bologna 22.5.2003 n. 421, C.T.Prov. Piacenza 4.2.2002, C.T.Prov. Alessandria 12.12.2001 n. 229, C.T.Prov. Trento 2.10.2001 n. 101, C.T.Prov. Parma 14.11.2001 nn. 64 e 66, confermate dalla sentenza della Cassazione 7.10.2004 n. 21203);
- che l'interpretazione ministeriale (cfr. ris. Agenzia Entrate 31.1.2002 n. 32) è incompatibile sia con quella della Corte costituzionale (sentenza 156/2001), sia con quella risultante dalle pronunce delle Commissioni Tributarie citate al punto precedente ed è stata, inoltre, espressamente disattesa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza (sentenza del 4.2.2002);
- che il sottoscritto svolge la propria attività professionale con prevalente apporto di lavoro proprio sì che risulta inconfigurabile, nel caso di specie, un'attività autonomamente organizzata;
- che, nel caso di specie, emerge con chiarezza la carenza in capo al sottoscritto della soggettività passiva ai fini IRAP;
- che l'IRAP si applica sul valore aggiunto globale della produzione determinato sulla base della differenza tra ricavi e acquisti;
- che l'ambito di applicazione dell'IRAP consiste nelle cessioni di beni e le prestazioni di servizi nell'esercizio di impresa, arti o professioni;

STUDIO MARCOZZI

- che l'IRAP è un'imposta applicata in misura proporzionale sulla base imponibile;
- che le caratteristiche strutturali dell'IRAP, pur non essendo coincidenti, presentano delle marcate similarità con quelle tipiche dell'IVA quanto a generalità, ai requisiti soggettivi e oggettivi richiesti e alla proporzionalità dell'aliquota;
- che l'art. 33 della Direttiva 17.5.77 n. 77/388/CEE (c.d. VI Direttiva) vieta agli Stati membri di introdurre qualsiasi imposta, diritto e tassa che abbia carattere di imposta sulla cifra d'affari;
- che il DLgs. 446/97 istitutivo dell'IRAP si configura in palese contrasto con quanto prescritto dall'art. 33 della VI Direttiva CEE.

CONSIDERATO CHE

- gli avvenuti pagamenti ut supra, in quanto necessitati e disposti al solo fine di evitare conseguenze pregiudizievoli, non può far ritenere concluso il rapporto tributario con l'ente impositore;
- non è decorso né il termine di decadenza di mesi 48 dall'avvenuto pagamento di cui all'art. 38 DPR 602/1973, come modificato dall'art. 1 comma 5 legge 133/99, né quello più ampio di prescrizione di cui all'art. 2946 codice civile;
- sussiste, per quanto precedente, il diritto del richiedente alla ripetizione dell'indebito oggettivo delle imposte versate come specificatamente elencate.

Per quanto sopra esposto il sottoscritto

CHIEDE

nel rispetto di quanto stabilito dall'art. 38, comma 1, del DPR 602/1973, ai sensi del quale il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare istanza di rimborso entro 48 mesi dal versamento della imposta allegando le ricevute dei versamenti effettuati in caso di errore materiale, duplicazione e inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento,

- che codesta spettabile Agenzia delle Entrate voglia provvedere all'immediato rimborso integrale delle imposte indebitamente versate, stante la totale insussistenza del presupposto impositivo di cui all'art. 2 del Dlgs. 466/97, oltre agli interessi maturati e maturandi;
- che parimenti la Direzione regionale delle entrate in rappresentanza dell'Amministrazione finanziaria dello stato, e in via sussidiaria l'ufficio cui è devoluto l'esame per regolamento interno, nonché l'assessore alle finanze delegato dall'amministrazione regionale quale coobbligato a cui sono destinate le somme in parola, provveda in concreto a rendere esecutivo il rimborso della somma totale di L., pari a Euro..... versata in "*conditio indebiti*" a titolo di IRAP per gli anni 2000, 2001, 2002, 2003, con riconoscimento degli interessi di cui all'art. 44 del DPR 602/1973 fino alla data di soddisfo.

AVVERTE

che trascorso infruttuosamente il termine di giorni 90 proporrà ricorso avverso il silenzio/rifiuto alla competente Commissione tributaria provinciale contro tutte le

STUDIO MARCOZZI

parti in causa.

Con la massima osservanza

Allegati:

- copie dei versamenti effettuati;
- copie modello Unico anni 2000, 2001, 2002, 2003;
- fotocopie del libro dei beni ammortizzabili;
- autocertificazioni (eventuali per casi specifici).

In fede.