

COMM. TRIB. REGIONALE BRESCIA - 116/66/2011

FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il contribuente Dr. Fu. Sc., esercente l'attività di promotore finanziario, ha proposto ricorso avverso il silenzio - rifiuto opposto, dall'Amministrazione finanziaria, in ordine all'istanza di rimborso dei versamenti effettuati per le annualità dal 2004 al 2006 ai fini I.R.A.P.

La Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo sez. 9^a, con sentenza depositata in data 18 maggio 2010, ha respinto il suddetto ricorso evidenziando, in sintesi, che il contribuente ha sostenuto esborsi relativi ad una pluralità di beni strumentali a dimostrazione di un complesso assetto organizzativo di lavoro.

Appella il contribuente, rappresentato e difeso al Dr. Om. Me., in sintesi, per i seguenti motivi:

- Nella situazione reddituale per gli anni in esame, come ribadito anche da una pronuncia della Corte di Cassazione. 3678/2007, non è dato rilevare un quid pluris impresso dalla struttura organizzativa che possa determinare "un incremento potenziale ulteriore rispetto a quanto le capacità fisiche ed intellettuali del professionista siano in grado di attuare" (pag. 3 dell'appello);
- La maggior parte del valore dei beni strumentali è dato dal valore dell'automobile, pari ad € 37.945,33.

L'agenzia delle Entrate Ufficio di Bergamo, ritualmente costituitosi nel presente grado di giudizio, chiede la conferma della sentenza di I grado, alla luce degli orientamenti sia della Corte Costituzionale (sentenza n. 156/2001) e sia della Corte di Cassazione. Dai dati ricavabili per ciascun strutturali tali da far presumere l'autonoma organizzazione e quindi l'imposizione del reddito ai fini IRAP.

L'appello del contribuente non è fondato.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione preliminarmente ritiene necessario effettuare una sintetica ricostruzione degli orientamenti giurisprudenziali che si sono formati in ordine alla corretta interpretazione della disciplina normativa istitutiva dell'IRAP.

A tal proposito giova focalizzare l'attenzione sul quadro normativo di riferimento, al fine di individuare sia la ratio legis e sia i presupposti applicativi dell'imposta in argomento.

Con l'art. 3, commi 143 e 144, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, il Parlamento ha delegato il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi finalizzati ad istituire un nuovo tributo regionale gravante sulle attività produttive, in modo da sostituire gradualmente i contributi per il servizio sanitario nazionale, l'ILOR, l'ICIAP, la tassa di concessione governativa sulla partita IVA e l'imposta sul patrimonio netto delle imprese.

Il comma 144 del citato art. 3 in particolare ha previsto espressamente:

- l'affermazione del carattere reale dell'imposta;
- l'applicazione del tributo in relazione all'esercizio di attività organizzate per la produzione di beni e servizi e nei confronti degli imprenditori individuali, delle società, degli enti commerciali e non commerciali, degli esercenti arti e professioni, dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche;
- la determinazione della base imponibile in base al valore aggiunto prodotto nel territorio regionale;

- la possibilità di prevedere differenziazioni di aliquota e di basi imponibili per settori di attività ovvero per categorie di soggetti passivi;
- la possibilità di prevedere agevolazioni per soggetti che intraprendono nuove attività produttive.

Dopo quasi un anno è stato emanato il decreto delegato - D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 - in materia di imposta regionale sulle attività produttive, in vigore dal 1° gennaio 1998, che ha subito non poche modificazioni ad opera di successivi decreti legislativi (23 marzo 1998, n. 56; 10 aprile 1998, n. 137; 19 novembre 1998, n. 422; 10 giugno 1999, n. 176; 23 dicembre 1999, n. 506) e leggi ordinarie (23 dicembre 1999, n. 488; 23 dicembre 2000, n. 388 e 27 dicembre 2002, n. 289).

Una delle modifiche più significative e rilevanti dell'articolato normativo originario è avvenuta, a parere di parte della dottrina, con l'art. 1, comma 1, del D.lgs. 10 aprile 1998, n. 137 che, nel definire i presupposti oggettivi dell'imposta, ha aggiunto al termine "attività" le parole "autonomamente organizzata".

In base al novellato art. 2 del D.lgs. 446/1997 il presupposto dell'imposta consiste quindi nell'"esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"

La mancanza di organizzazione costituisce pertanto un limite all'operare del presupposto, nel senso che l'IRAP non è applicabile in mancanza, si ribadisce, di una autonoma organizzazione sufficientemente significativa, prescindendo dal fatto che l'attività svolta sia annoverabile fra quelle di impresa ovvero di arti e professioni.

Al riguardo si reputa opportuno precisare che il suddetto requisito dell'organizzazione non necessariamente risulta coincidente con il significato attribuito con riferimento all'ILOR; un improprio accostamento all'ILOR comporterebbe infatti l'effetto di escludere dalla tassazione a fini IRAP tutti i professionisti e quelle imprese organizzate prevalentemente con il lavoro dell'imprenditore e dei suoi familiari che invece il Legislatore del 1996 - come evidenziato in precedenza - ha in via di principio espressamente inteso assoggettare a tassazione, naturalmente qualora sia riscontrabile un minimo di organizzazione.

Ad avviso della Commissione una conferma delle tesi interpretative sopra esposte è rinvenibile nella sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 21 maggio 2001, richiamata dalla prevalente e recente giurisprudenza tributaria.

La Consulta in particolare, oltre a ritenere conforme al dettato della Carta costituzionale la disciplina istitutiva dell'imposta reale in esame, ha avuto modo altresì di precisare quanto segue:

"... È tuttavia vero - come taluni rimettenti rilevano - 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 abitudine, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui.

Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2 dall'"esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi", con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa".

Ciò premesso la Commissione non condivide l'orientamento di parte della giurisprudenza tributaria secondo il quale i professionisti sono comunque e sempre soggetti ad IRAP dal momento che, con l'espressione "attività autonomamente organizzata" il legislatore ha inteso riferirsi ad un'attività professionale non precaria, ma abitualmente e stabilmente esercitata (C.T.P. di Pescara, Sez. 3^a, 12 maggio 2003).

La tesi interpretativa preferibile (si veda ex multis C.T.R. Lazio, Latina Sez. 40^a e 30/12/2003, n. 767; C.T.R. Lombardia, Sez. 41^a, 10 ottobre 2003, n. 46 nonché le recenti pronunce della sezione tributaria della Corte di Cassazione) è viceversa quella di verificare in concreto, caso per caso, se sussistano "elementi di organizzazione" prodotto dalle attività autonomamente organizzate; detto valore aggiunto altro non è "... che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva che viene, mediante l'IRAP - ovvero una imposta reale e non personale - assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori" - così si esprime la Consulta nella citata sentenza n. 156/2001.

Peraltro la Corte di Cassazione, a sezioni unite, ha risolto precedenti contrasti giurisprudenziali con la sentenza n. 12108 del 26/05/2009 ed ha ammesso l'esenzione dell'IRAP anche con riferimento al reddito prodotto dagli agenti di commercio laddove venga comprovato che il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo 1^o "id quod plerumque accidit", il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Al giudice tributario spetta pertanto il delicato compito di accertare, in concreto, se il contribuente - agente di commercio eserciti la propria attività avvalendosi di beni mobili e/o immobili strumentali, nonché di prestazione di dipendenti o di collaboratori.

L'onere di provare l'assenza dei suddetti elementi minimi di organizzazione incombe sul contribuente il quale deve fornire una ragionevole dimostrazione degli elementi di fatto che invoca a fondamento della propria istanza di rimborso o, meglio di ripetizione di pagamento indebito.

Il contribuente in particolare è tenuto a produrre in giudizio ad esempio, oltre ovviamente alle attestazioni dei pagamenti dei quali chiede il rimborso, anche copia del registro dei beni ammortizzabili e dei modelli di dichiarazione prodotti a suo tempo.

Con riferimento alla fattispecie oggetto del presente giudizio, la Commissione ritiene che sussistano i sopra accennati elementi minimi di organizzazione ovvero i presupposti per l'assoggettamento dell'attività del contribuente all'IRAP atteso che dalla documentazione prodotta, come correttamente evidenziato dai giudici di I grado, risulta che il contribuente si sia avvalso di un complesso di beni strumentali per lo svolgimento della propria attività professionale.

Il contribuente, parte soccombente nel presente grado di giudizio, è altresì condannato alla rifusione delle spese processuali, in favore dell'Ufficio parte appellata, che vengono liquidate in € 500,00.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello del contribuente e, per l'effetto, conferma la sentenza di I grado. Condanna altresì il contribuente alla rifusione delle spese del grado che vengono liquidate in € 500,00 (cinquecento/00).