

OGGETTO

ASSOGGETTABILITÀ AD IRAP DI PROFESSIONISTI, AGENTI E PICCOLI IMPRENDITORI – SCELTE NELLA PROSSIMA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

AGGIORNAMENTO

29 GIUGNO 2022

RIFERIMENTI NORMATIVI

ALLEGATI

ALLEGATO 1 – Fac simile di dichiarazione per il NON assoggettamento ad Irap per professionisti –

ALLEGATO 2 – Fac simile di dichiarazione per il NON assoggettamento ad Irap per agenti di commercio, promotori finanziari, broker assicurativi e piccole imprese

CLASSIFICAZIONE

DT
IRAP –
AGENTI E PROFESSIONISTI

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
030
200

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 60/2019: ASSOGGETTABILITÀ' AD IRAP DI PROFESSIONISTI, AGENTI E PICCOLI IMPRENDITORI – SCELTE NELLA PROSSIMA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

CIRCOLARE N. 61/2020: ASSOGGETTABILITÀ' AD IRAP DI PROFESSIONISTI, AGENTI E PICCOLI IMPRENDITORI – SCELTE NELLA PROSSIMA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

CIRCOLARE N. 59/2021: ASSOGGETTABILITÀ' AD IRAP DI PROFESSIONISTI, AGENTI E PICCOLI IMPRENDITORI – SCELTE NELLA PROSSIMA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

La presente per comunicarVi che in vista delle scadenze dichiarative occorre porre attenzione alla scelta di assoggettare o meno ad Irap i redditi dei professionisti.

Nel 2016 la giurisprudenza delle Sezioni Unite dalla Corte di Cassazione ha contribuito, con ben tre sentenze, a determinare i criteri in base ai quali stabilire quando il reddito professionale sia o meno assoggettabile all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

In ultimo con l'Ordinanza numero 3099 del 09 febbraio 2021 la Corte di Cassazione ha confermato che non vi è l'assoggettamento ad IRAP anche se il professionista si avvale di una struttura organizzativa che fa capo allo stesso solo ai fini operativi e non anche sotto il profilo organizzativo.

ASSOGGETTABILITÀ AD IRAP

La Cassazione ha previsto per il professionista la possibilità di non essere assoggettato all'imposta, in quanto numerose prese di posizione della Cassazione hanno voluto esprimere il seguente concetto:

“malgrado occorra valutare caso per caso, i professionisti che per l'esercizio della loro attività utilizzano una modesta quantità di beni strumentali e non fanno uso di lavoro altrui, possono ritenersi al di fuori dell'ambito di applicazione dell'Irap.”

Nel corso degli ultimi anni, la possibilità di non versare Irap è stata estesa dalla Cassazione, oltre che per quanto riguarda i professionisti, anche nei confronti di altre categorie di soggetti, in particolare:

- agenti di commercio e ai promotori finanziari (Cassazione SS.UU., sentenza n.12108/09 e ss.);
- broker assicurativi (Cassazione, sentenza n.10851/11);
- piccole imprese (Cassazione, sentenza n.15249/10, n.21122/10 e n.21123/10),
- medici che aderiscono alla medicina di gruppo (in quanto è da escludere che la medicina di gruppo sia riconducibile a uno dei tipi di società o enti di cui agli articoli 2 e 3, D.Lgs. n. 446 del 1997 e le spese per il personale di segreteria o infermieristico “comune” rientrano nell'ambito del “minimo indispensabile” per l'esercizio dell'attività - Cass. Sez. Un. sentenza n. 7291 del 13 aprile 2016);

In ultima istanza è stato affermato il principio dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione nella sentenza n. 9451 del 2016, in base al quale il presupposto impositivo non è configurabile quando il contribuente si avvale del lavoro di un solo collaboratore che esplica mansioni di segreteria o meramente esecutive.

Sono comunque moltissime le sentenze che vanno in tale direzione.

Tale esonero si applica con i medesimi presupposti, a patto che sia impiegata nell'attività una dotazione di beni strumentali che non supera il minimo indispensabile e non venga impiegato lavoro altrui.

Le scelte che potranno essere operate in sede di dichiarazione dei redditi sono le seguenti:

compilare la dichiarazione Irap, versare il tributo e presentare successivamente istanza di rimborso		è la scelta che evita l'irrogazione di sanzioni ma espone ai tempi lunghi del rimborso;
non compilare la dichiarazione Irap e quindi non versare nulla		è la scelta più efficace sotto il profilo finanziario, ma che espone all'irrogazione di sanzioni.

Inoltre, si precisa che la Cassazione, Sezioni Unite Civili, con sentenza n. 7371/2016 ha chiarito che *“il presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizi; ma quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma dell'art. 3 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – comprese quindi le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni – essa, in quanto esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è*

svolta, costituisce ex legge, in ogni caso, presupposto d'imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione".

Pertanto, costituisce di per sé presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive l'esercizio in forma associata di un'arte o di una professione (Cass. Sez. Un. sentenza n. 7371 del 14 aprile 2016).

All'uopo la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 3099 del 9 febbraio 2021 ha anche affermato che per la soggezione ad IRAP dei proventi del professionista autonomo è necessario che la struttura organizzata, di cui si avvalga, faccia capo allo stesso non sono ai fini operativi, ma anche sotto il profilo organizzativo, in conseguenza non riconoscendo ad esempio la soggettività passiva all'imposta dell'avvocato che, collaborando presso importanti studi professionali, ne aveva utilizzato la struttura organizzativa, traendo utilità (Cass. ord. n. 4080/2017, con riferimento all'attività di avvocato).

Con specifico riferimento alla professione di medico generico convenzionato con il SSN si è affermato che la disponibilità di uno studio, avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate nell'art. 22 dell'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, reso esecutivo con d.P.R. n.170 del 2000, rientrando nell'ambito del "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale, ed essendo obbligatoria ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra, di per sé, in assenza di personale dipendente, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo (Cass., 22027/2017; 13405/2016).

COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IRAP PER I PICCOLI CONTRIBUENTI

Ai fini della compilazione della dichiarazione IRAP deve essere tenuto conto che:

- ove la situazione sia assolutamente certa, non si debbono avere esitazioni. Quindi, se manca la soggettività la dichiarazione Irap non va compilata, mentre se la soggettività è certa il modello deve essere inviato, così come deve essere effettuato il versamento del tributo;
- ove la situazione non sia del tutto certa, appare consigliabile evitare soluzioni promiscue, tese a porre in essere comportamenti non coerenti, quali la compilazione del modello, non seguita dal versamento del tributo, ovvero la presentazione della dichiarazione fatta seguire dalla presentazione di una integrativa tesa a cancellare il modello stesso.

Infatti, ove si scelga di compilare il modello senza provvedere al versamento del tributo, si riceverà la richiesta di versamento del medesimo, prima con un preavviso di irregolarità e, in caso di inerzia, con una cartella di pagamento.

Il preavviso di irregolarità, ad oggi, non rientra pacificamente nel novero dei documenti impugnabili in contenzioso; la successiva cartella (che, invece, è impugnabile) pone invece il contribuente in una situazione di inferiorità, posto che il mancato tempestivo pagamento (fatta salva l'ipotesi di richiesta ed ottenimento della sospensiva), determina il possibile avvio delle azioni esecutive da parte dell'Agenzia della riscossione.

Anche la presentazione della dichiarazione, seguita dalla successiva integrativa tesa ad annullare il modello originario, non viene considerata dall'Agenzia un comportamento

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 49/2022

PAGINA

4/8

coerente, posto che si ritiene che con l'integrativa si possa solamente modificare ma non annullare una dichiarazione.

In ogni caso, il contribuente ha la possibilità di dimostrare, nella fase contenziosa, l'assenza di soggettività passiva, potendo ritrattare il contenuto della dichiarazione in ogni stato e grado del giudizio.

Come ben si comprende, però, se l'originaria dichiarazione non si considera annullata dall'integrativa, il debito originario viene considerato come esistente dall'Amministrazione che, per conseguenza, ne pretende il pagamento.

Ecco, allora, che – ove non sussistano dubbi riguardo la soggettività – appare certamente più coerente non presentare il modello.

Lo Studio provvederà ad informare i singoli soggetti in merito alla possibile esistenza di dubbi in merito all'obbligo di pagamento del tributo regionale, così da concordare la strategia più opportuna da seguire.

Per coloro i quali vi fossero dei precedenti passati (sia in senso positivo che negativo), vale invece l'invito a segnalare qualsiasi variazione intervenuta nell'organizzazione dell'attività capace di modificare le conclusioni cui si era giunti nel passato.

VERIFICA ESISTENZA SOGGETTIVITÀ PASSIVA IRAP

Al fine di decidere in merito all'esistenza della soggettività passiva Irap, il contribuente deve valutare la propria posizione in relazione ai seguenti elementi (da ultimo si veda Cassazione, Sezioni Unite, n. 9451 del 10 maggio 2016):

Elemento	Descrizione	Check
Responsabilità	Il contribuente deve essere, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione in cui è inserito; non rileva, invece, il fatto che benefici della presenza della struttura la cui conduzione sia riferibile all'altrui responsabilità e interesse	
Beni strumentali	Il contribuente deve impiegare beni strumentali eccedenti, secondo la normale esperienza, il minimo indispensabile per lo svolgimento della propria attività; non rileva, invece, il fatto che si utilizzino beni anche di rilevante valore, se gli stessi sono imprescindibili per lo svolgimento della propria attività	
Lavoro di terzi	Il contribuente deve avvalersi, in via non occasionale, di lavoro altri che superi la soglia dell'impiego di un solo collaboratore che espliciti mansioni di segreteria, ovvero meramente esecutive	

È sufficiente che si riscontri la presenza anche di uno solo dei caratteri di cui sopra, affinché il tributo sia dovuto.

Ovviamente:

1. il riscontro va fatto caso per caso e può non essere agevole;
2. possono esservi delle sfumature e delle situazioni di confine che non sono facili da superare, specialmente quando non è presente una specifica pronuncia di Cassazione che riguarda il caso specifico;

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 49/2022

PAGINA

5/8

3. è sempre il contribuente che ha l'onere di provare l'assenza dei caratteri di cui sopra, qualora sia egli ad agire per ottenere la restituzione del tributo;
4. è, viceversa, l'Amministrazione finanziaria a dover provare la sussistenza della soggettività, ove agisca per richiedere il tributo ad un contribuente che non si ritenga interessato dallo stesso.

Al fine di poter meglio analizzare le singole situazioni, si propone, nella tabella che segue, una parziale rassegna delle più significative pronunce di Cassazione che sono state emanate sul tema.

Elemento	Descrizione	Estremi
Dimensione dei componenti positivi, negativi e del reddito	Elevato ammontare dei compensi: non rileva di per sé	Cassazione n. 28963/2017
	Incidenza dei costi sui proventi: non rileva di per sé	Cassazione n. 4851/2018 Cassazione n. 4783/2018
	Reddito professionale elevato: non rileva di per sé	Cassazione n. 6493/2018 Cassazione n. 13038/2009
Responsabilità organizzazione	Erogazione compensi ad una società per le prestazioni di una truccatrice e di autori di testi ad un attore: non rileva perché il contribuente non è responsabile della organizzazione	Cassazione n. 29863/2017
Valore beni strumentali	Odontoiatra con tre studi, di cui 2 per svolgere attività in convenzione e uno per attività privata: deve versare Irap	Cassazione n. 7495/2018
	Medico con due studi, nei quali svolge attività in convenzione con Ssn: non rileva	Cassazione n. 6193/2018 Cassazione n. 23838/2016 Cassazione n. 17569/2016 Cassazione n. 17742/2016 Cassazione n. 19011/2016 Cassazione n. 2967/2014
	Beni strumentali di valore elevato: non rilevano se rappresentano strumenti indispensabile per lo svolgimento dell'attività	Cassazione n. 573/2016 Cassazione n. 17671/2016
Lavoro altrui	Forma giuridica dell'accordo (dipendente, collaboratore, società di servizi esterna, associazione professionale, etc.): irrilevante	Cassazione n. 12287/2015 Cassazione n. 22674/2014
	Tirocinante: normalmente non rileva ma bisogna valutarne in concreto l'apporto	Cassazione n. 1723/2018 Cassazione n. 21563/2010
	Apprendista o, in genere, soggetto avviato alla pratica: non rileva	Cassazione n. 8834/2009
	Lavoro non occasionale, con mansioni di pura segreteria: non rileva	Cassazione n. 20796/2017 Cassazione SSUU n. 9451/2016 Cassazione n. 17342/2016
	Presenza di una segretaria e di una colf part time, oltre ad un praticante: non rileva	Cassazione n. 4783/2018
	Presenza di un dipendente che ne sostituisce un altro in maternità: non rileva	Cassazione n. 27378/2017

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 49/2022

PAGINA

6/8

	Medico con dipendente che accoglie pazienti, registra dati e consegna referti: non rileva	Cassazione n. 17506/2016
	Medico con segretaria part time: non rileva	Cassazione n. 17508/2016
	Medico che eroga compensi a terzi per sostituzioni: non rileva	Cassazione n. 21330/2016
Tipo di forma giuridica	Studio associato sotto forma di associazione professionale deve sempre pagare il tributo, salvo non dimostri che non esiste collaborazione attiva tra i partecipanti	Cassazione n. 27042/2017 Cassazione n. 7291/2016

All'uopo si precisa che la Legge di Bilancio 2022 (art. 1, comma 8) dispone delle modifiche in relazione alla soggettività passiva IRAP. In particolare, a decorrere dal periodo d'imposta 2022, sono escluse dall'IRAP:

- le imprese individuali;
- i professionisti

Sul punto, va evidenziato che l'esclusione in esame non trova applicazione per associazioni professionali e studi associati.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Al fine di razionalizzare l'attività di assistenza tributaria fornita dallo STUDIO ADRIANI Qualora il contribuente ritenga di non essere soggetto Irap in quanto privo del requisito di autonoma organizzazione previsto dalla norma dovrà restituire allo Studio, debitamente sottoscritto, uno dei modelli nelle pagine seguenti.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)
dott.ssa Adriana ADRIANI

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 49/2022

PAGINA

7/8

ALLEGATO 1 – Fac simile di dichiarazione per il NON assoggettamento ad Irap per professionisti

Il/La sottoscritto/a _____

nato/a a _____ il _____

e residente a _____ Cap _____

in via _____

tel. _____ cell. _____ Cod.Fisc. _____

IN QUALITÀ DI

- professionista individuale;
- legale rappresentante dello studio associato/società semplice _____,

PREMESSO CHE IL SOTTOSCRITTO

- è reso consapevole dallo Studio dell'esito della vicenda giurisprudenziale in merito alla debenza IRAP da parte dei liberi professionisti;
- è reso consapevole dallo Studio del significato attribuito al concetto di "ATTIVITÀ AUTONOMAMENTE ORGANIZZATA" così come ritraibile dalla sentenza della Corte Costituzionale n.156 del 2001 e dalle successive pronunce della Cassazione;

RITIENE

- di svolgere l'attività professionale senza autonoma organizzazione e, pertanto, di non essere soggetto passivo dell'Irap;

A TAL FINE RICHIEDE

- allo Studio di **non redigere la dichiarazione Irap per l'anno 2021 e per le future annualità**, salvo successive comunicazioni, consapevole delle conseguenze di tale scelta e nel contempo sollevando lo Studio da qualunque responsabilità in merito alle eventuali sanzioni tributarie derivanti dal comportamento qui adottato.

Data, li _____

Firma

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 49/2022

PAGINA

8/8

ALLEGATO 2 – Fac simile di dichiarazione per il NON assoggettamento ad Irap per agenti di commercio, promotori finanziari, broker assicurativi e piccole imprese

Il/La sottoscritto/a _____
nato/a a _____ il _____
e residente a _____ Cap _____
in via _____
tel. _____ cell. _____ Cod.Fisc. _____

IN QUALITÀ DI

- agente di commercio
- promotore finanziario
- broker* assicurativo
- imprenditore individuale

PREMESSO CHE IL SOTTOSCRITTO

- è reso consapevole dallo Studio dell'esito della vicenda giurisprudenziale in merito alla debenza Irap da parte degli agenti di commercio, dei promotori finanziari e delle piccole imprese;
- è reso consapevole dallo Studio del significato attribuito al concetto di "ATTIVITÀ AUTONOMAMENTE ORGANIZZATA" così come ritraibile dalla sentenza della Corte Costituzionale n.156 del 2001 e dalle successive pronunce della Cassazione;

RITIENE

- di svolgere l'attività senza autonoma organizzazione e, pertanto, di non essere soggetto passivo dell'Irap;

A TAL FINE RICHIEDE

- allo Studio di **non redigere la dichiarazione Irap per l'anno 2021 e per le future annualità**, salvo diverse successive comunicazioni, consapevole delle conseguenze di tale scelta e nel contempo sollevando lo Studio da qualunque responsabilità in merito alle eventuali sanzioni tributarie derivanti dal comportamento qui adottato.

Data, li _____

Firma