

glieva l'impugnazione del contribuente e annullava l'atto di accertamento per violazione degli artt. 39, comma 1, e 42, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973.

Propone tempestiva impugnazione contro la decisione della Commissione di II grado di Napoli l'ufficio affermando la legittimità dell'avviso di accertamento.

In data 7 luglio 1993 veniva dall'ufficio presentata istanza di trattazione con la precisazione che il ricorrente era morto ed era erede la Sig.ra A.S. residente in Napoli, via ..., alla stessa veniva pertanto notificato l'avviso per l'udienza del 18 febbraio 2002, ma la stessa con nota 27 dicembre 2001 comunicava e documentava di averé, assieme a numerosi altri congiunti del defunto Sig. A.C., rinunciato all'eredità con atto notarile datato 10 febbraio 1989.

Essendo documentata la rinuncia all'eredità, questa Commissione chiedeva all'ufficio imposte dirette di Napoli di comuni-

Il fisco

(1) La previsione di interruzione del processo per morte o per altre cause di una delle parti in giudizio, diversa dall'ufficio tributario, nel rito contenzioso ora in vigore è esattamente disciplinata dall'art. 40 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; ricalcando la casistica già contenuta negli artt. 299 e 300 del codice di procedura civile. La disposizione riveste carattere innovativo in quanto la precedente disciplina del contenzioso tributario si limitava a prevedere una proroga semestrale dei termini processuali pendenti alla data della morte del contribuente (art. 31 del D.P.R. n. 636/1972).

La Corte di Cassazione, Sez. I civ., con sent. n. 3366 del 5 giugno 1984 (in "il fisco" n. 32/1984, pag. 4334), aveva avuto modo di dichiarare inammissibile il ricorso proposto alla Commissione tributaria centrale dagli eredi del contribuente rinunciatari all'eredità.

D.C.

care sulla base di quali elementi avesse ritenuto che alla Sig.ra A.S. dovesse riconoscersi la qualità di erede ovvero accertare chi fossero gli eredi effettivi. Nessuna risposta arrivava dal predetto ufficio, per cui veniva fissata l'udienza odierna pure in assenza di tale risposta.

#### Diritto

La morte della parte privata debitamente accertata e pacifica anche per l'ufficio che ne dà atto, comporta almeno la necessità di stabilire se vi siano eredi nei cui confronti vi sia un interesse alla prosecuzione del processo.

Va aggiunto che, attesa la rinuncia all'eredità debitamente documentata ed atteso che non è stato comunicato dall'ufficio sulla base di quali elementi (il possesso di beni è escluso nell'atto di rinuncia all'eredità) abbia individuato come erede la Sig.ra A.S., atteso che l'eredità si acquisisce attraverso accettazione e l'ufficio non ha indicato alcun elemento sulla base del quale individuare alcun erede del defunto A.C. (morto nel 1988, come risulta dall'atto di rinuncia all'eredità) non si è neppure in grado di stabilire se vi siano eredi salvo, eventualmente lo Stato, e quindi soggetti interessati all'esito del ricorso o nei cui confronti possa esistere un interesse dell'ufficio. Ovviamente, ove in mancanza di altri successibili, l'eredità dovesse considerarsi devoluta allo Stato si sarebbe verificata confusione e quindi estinzione del rapporto obbligatorio. La mancata risposta dell'ufficio alla precedente ordinanza dimostra *ex se* l'impossibilità per l'ufficio di individuare gli eredi ed i loro domicili

#### P.Q.M.

dichiara il ricorso improcedibile.

## 4 COMMISSIONI TRIBUTARIE REGIONALI



# Irap, lavoro autonomo e piccoli imprenditori L'interpretazione offerta dalla Corte fiorentina sulla sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione

IRAP - Soggettività passiva - Requisiti - Abitualità - Autonoma organizzazione dell'attività - Fattispecie - Attività libero-professionale - Attività di piccolo imprenditore - Promotore finanziario - Svolgimento presso locali di terzi fruiti in comodato gratuito - Inapprezzabilità di beni strumentali - Assenza di personale dipendente - Valutazione caso per caso - Necessità

In materia di imposta regionale sulle attività produttive, ai fini del riconoscimento della soggettività passiva in capo ai soggetti esercenti arti e professioni, deve ritenersi sussistente il requisito dell'autonoma organizzazione quando gli strumen-

*ti materiali e personali utilizzati dal professionista siano in grado di svincolare, almeno potenzialmente, l'attività di organizzazione da quella dell'organizzatore ovvero ogni qual volta la medesima (organizzazione) si svilupperà e potrà esercitare in assenza del lavoratore autonomo.*

(Oggetto della controversia: istanza rimborso Irap anni 1998-2001)

(COMM. REGIONALE di Firenze, Sez. V - Sent. n. 55 del 2 ottobre 2004, dep. il 5 marzo 2005)

La Commissione tributaria regionale di Firenze, Sezione V, riunita con l'intervento dei Signori: Francesco Carvisiglia (Presidente), Antonio Giovanni Ciacci (Relatore), Rolando Gonnelli (Consigliere), ha emesso la seguente

#### Sentenza

sull'appello n. 458/04 depositato il 22 marzo 2004, avverso la sentenza n. 32/15/2003 emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze contro Agenzia Entrate, Direzione regionale Toscana (Sez. Firenze), Regione Toscana, Agenzia Entrate, Ufficio Firenze 3, proposto dal ricorrente F.G., residente a Firenze, difeso dal Dott. L.G., residente a Firenze. Atti impugnati: silenzio-rifiuto istanza rimborso Irap dal 1998 al 2001;

sull'appello n. 459/04 depositato il 22 marzo 2004, avverso la sentenza n. 32/15/2003 emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze contro Agenzia Entrate, Direzione regionale Toscana (Sez. Firenze), Regione Toscana, Agenzia Entrate, Ufficio Firenze 3, proposto dal ricorrente L.G., residente a Firenze. Atti impugnati: silenzio-rifiuto istanza rimborso Irap dal 1998 al 2001;

sull'appello n. 460/04 depositato il 22 marzo 2004, avverso la sentenza n. 32/15/2003 emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze, contro Agenzia Entrate, Direzione regionale Toscana (Sez. Firenze), Regione Toscana, Agenzia Entrate, Ufficio Firenze 1, proposto dal ricorrente F.D.M., difeso da L.G. Atti impugnati: silenzio-rifiuto istanza rimborso Irap dal 1998 al 2001.

#### Ritenuto in fatto

Nel ricorso n. 458/04 il contribuente F.G., avvocato in Firenze, aveva impugnato, con tre diversi ricorsi riuniti in primo grado, l'Irap per gli anni 1998, 1999 e 2000, sostenendo di essere iscritto all'Albo degli avvocati di Firenze dal 1996 e di avere, negli anni 1998/2001, esercitato la propria attività presso lo studio dell'Avv. F.F., collaborando con detto professionista, godendo di una stanza a titolo di comodato gratuito, svolgendo direttamente la propria attività, senza alcuna autonoma organizzazione, avvalendosi di quella dello studio professionale presso il quale collaborava.

Sull'opposizione dell'ufficio, che riteneva sufficiente, quale presupposto dell'imposta, l'esercizio di un'attività autonomamente organizzata a prescindere dall'utilizzo di beni strumentali e/o di collaboratori, la Commissione provinciale di Firenze, in esito ad un'approfondita disamina dell'evoluzione giurisprudenziale, riteneva che il contribuente non avesse provato adeguatamente la mancanza del presupposto impositivo (autonoma organizzazione) e ne respingeva i ricorsi riuniti, compensando per intero le spese.

Il contribuente appella, evidenziando come successivamente alla sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale (in "il fisco" n. 22/2001, pag. 7766, n.d.r.), si fosse affermata la tendenza interpretativa secondo la quale l'Irap non è dovuta dai professionisti che svolgano la propria attività senza un'autonoma apprezzabile struttura organizzativa, cosa diversa dall'abitudine e rinvenibile solo laddove si combinino tutti i fattori della produzione idonei a realizzare un'attività autonomamente organizzata; se, quindi, afferma l'appellante, il professionista iscritto al proprio albo agisce solo con il proprio lavoro, l'imposta non è dovuta per mancanza dei presupposti. Non avrebbe pregio, inoltre, a detta del contribuente, l'argomentazione dei primi giudici circa la mancata prova dell'assenza di organizzazione perché, in realtà, i documenti prodotti erano tutti quelli, e quelli soltanto, che un professionista può utilizzare per dimo-

strare l'assenza della struttura organizzativa visto che si riteneva raggiunta la prova dalla mancanza di personale, collaboratori, beni strumentali significativi, eccetera.

Resiste in questo grado l'ufficio ritenendo che dalla sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale, di mero rigetto delle eccezioni di incostituzionalità portate al suo esame, non si potevano trarre adeguati principi interpretativi, dovendosi, invece, ritenere che l'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997 individui chiaramente il presupposto dell'imposta nell'esercizio di un'attività autonomamente organizzata e dunque colpisca tutte quelle attività gestite da chi le esercita professionalmente, al di fuori di qualsiasi vincolo di subordinazione o di parasubordinazione. Il discrimine sarebbe, quindi, a detta dell'ufficio, fra le attività libero-professionali e quelle di collaborazione coordinata e continuativa, avendosi per presupposto, in capo ai liberi professionisti, il requisito dell'autonoma organizzazione. Solo l'assenza totale ed assoluta di organizzazione, quindi, sottrae il soggetto all'imposizione fiscale Irap; assenza totale inconcepibile, dice l'ufficio, per lo svolgimento di un'attività libero-professionale. Venivano citate numerose sentenze a sostegno delle tesi dell'appellato.

Nel ricorso n. 459/04 il contribuente L.G., dottore commercialista in Firenze, aveva impugnato, con tre diversi ricorsi riuniti in primo grado, l'Irap per gli anni 1998, 1999, 2000 e 2001 sostenendo di essere iscritto all'Albo dei dottori commercialisti di Firenze dal 1995 e di avere, negli anni 1998/2001, esercitato la propria attività presso lo studio del Dott. C.P., collaborando con detto professionista, godendo di una stanza a titolo di comodato gratuito, svolgendo direttamente la propria attività, senza alcuna autonoma organizzazione, avvalendosi di quella dello studio professionale presso il quale collaborava.

Sull'opposizione dell'ufficio, che riteneva sufficiente, quale presupposto dell'imposta, l'esercizio di un'attività autonomamente organizzata a prescindere dall'utilizzo di beni strumentali e/o di collaboratori, la Commissione provinciale di Firenze, in esito ad un'approfondita disamina dell'evoluzione giurisprudenziale, riteneva che il contribuente non avesse provato adeguatamente la mancanza del presupposto impositivo (autonoma organizzazione) e ne respingeva i ricorsi riuniti, compensando per intero le spese.

Il contribuente appella, evidenziando come successivamente alla sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale, si fosse affermata la tendenza interpretativa secondo la quale l'Irap non è dovuta dai professionisti che svolgano la propria attività senza un'autonoma apprezzabile struttura organizzativa, cosa diversa dall'abitudine e rinvenibile solo laddove si combinino tutti i fattori della produzione idonei a realizzare un'attività autonomamente organizzata; se, quindi, afferma l'appellante, il professionista iscritto al proprio albo agisce solo con il proprio lavoro, l'imposta non è dovuta per mancanza dei presupposti. Non avrebbe pregio, inoltre, a detta del contribuente, l'argomentazione dei primi giudici circa la mancata prova dell'assenza di organizzazione perché, in realtà, i documenti prodotti erano tutti quelli, e quelli soltanto, che un professionista può utilizzare per dimostrare l'assenza della struttura organizzativa visto che si riteneva raggiunta la prova dalla mancanza di personale, collaboratori, beni strumentali significativi, eccetera.

Resiste in questo grado l'ufficio ritenendo che dalla sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale, di mero rigetto delle eccezioni di incostituzionalità portate al suo esame, non si potevano trarre adeguati principi interpretativi, dovendosi, invece, ritenere che l'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997 individui chiaramente il presupposto dell'imposta nell'esercizio di un'attività autonomamente organizzata e dunque colpisca tutte quelle attività gestite da chi le esercita professionalmente, al di fuori di qualsiasi vincolo di subordinazione o di parasub-

bordinazione. Il discrimine sarebbe, quindi, a detta dell'ufficio, fra le attività libero-professionali e quelle di collaborazione coordinata e continuativa, avendosi per presupposto, in capo ai liberi professionisti, il requisito dell'autonoma organizzazione. Solo l'assenza totale ed assoluta di organizzazione, quindi, sottrae il soggetto all'imposizione fiscale Irap; assenza totale inconcepibile, dice l'ufficio, per lo svolgimento di un'attività libero-professionale. Venivano citate numerose sentenze a sostegno delle tesi dell'appellato.

Nel ricorso 460/04 il contribuente F.D.M., iscritto all'Albo dei promotori finanziari (agenti di commercio) presso la CCIAA di Firenze, aveva impugnato, con tre diversi ricorsi riuniti in primo grado, l'Irap per gli anni 1998, 1999, 2000 e 2001 sostenendo di avere esercitato la propria attività personalmente, in via esclusiva, senza alcuna autonoma organizzazione, legato ad una società di intermediazione finanziaria presso la quale collaborava in regime di esclusiva, avvalendosi di esigui beni strumentali.

Sull'opposizione dell'ufficio, che riteneva sufficiente, quale presupposto dell'imposta, l'esercizio di un'attività autonomamente organizzata a prescindere dall'utilizzo di beni strumentali e/o di collaboratori, la Commissione provinciale di Firenze, in esito ad un'approfondita disamina dell'evoluzione giurisprudenziale, riteneva che il contribuente non avesse provato adeguatamente la mancanza del presupposto impositivo (autonoma organizzazione) e ne respingeva i ricorsi riuniti, compensando per intero le spese.

Il contribuente appella, evidenziando come successivamente alla sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale, si fosse affermata la tendenza interpretativa secondo la quale l'Irap non è dovuta dai soggetti che svolgano la propria attività senza un'autonoma apprezzabile struttura organizzativa, cosa diversa dall'abitudine e rinvenibile solo laddove si combinino tutti i fattori della produzione idonei a realizzare un'attività autonomamente organizzata; se, quindi, afferma l'appellante, il soggetto iscritto al proprio Albo agisce solo con il proprio lavoro, l'imposta non è dovuta per mancanza dei presupposti. Non avrebbe pregio, inoltre, a detta del contribuente, l'argomentazione dei primi giudici circa la mancata prova dell'assenza di organizzazione perché, in realtà, i documenti prodotti erano tutti quelli, e quelli soltanto, che un lavoratore autonomo può utilizzare per dimostrare l'assenza della struttura organizzativa visto che si riteneva raggiunta la prova dalla mancanza di personale, collaboratori, beni strumentali significativi, eccetera.

Resiste in questo grado l'ufficio ritenendo che dalla sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale, di mero rigetto delle eccezioni di incostituzionalità portate al suo esame, non si potevano trarre adeguati principi interpretativi, dovendosi, invece, ritenere che l'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997 individui chiaramente il presupposto dell'imposta nell'esercizio di un'attività autonomamente organizzata e dunque colpisca tutte quelle attività gestite da chi le esercita al di fuori di qualsiasi vincolo di subordinazione o di parasubordinazione. Il discrimine sarebbe, quindi, a detta dell'ufficio, fra le attività di lavoro autonomo e quelle di collaborazione coordinata e continuativa, avendosi per presupposto, in capo ai lavoratori autonomi, il requisito dell'autonoma organizzazione. Solo l'assenza totale ed assoluta di organizzazione, quindi, sottrae il soggetto all'imposizione fiscale Irap; assenza totale inconcepibile, dice l'ufficio, per lo svolgimento di un'attività professionale/imprenditoriale dell'agente di commercio (promotore finanziario). Venivano citate numerose sentenze a sostegno delle tesi dell'appellato.

Con successive memorie parti contribuenti illustravano ulteriormente le proprie argomentazioni.

Disposta preliminarmente la riunione, per connessione e identità della sentenza appellata, al procedimento n. 458/04 di quelli n. 459/04 e n. 460/04 il ricorso veniva discusso e, quindi, passava in decisione.

#### Osserva

Gli appelli dei Sigg. F.G. e L.G. debbono essere accolti, mentre quello del Sig. F.D.M. deve essere respinto.

In materia di Irap, successivamente alla sentenza 21 maggio 2001, n. 156 della Corte Costituzionale, si è sviluppata una giurisprudenza alquanto articolata in relazione alla corretta individuazione del presupposto impositivo.

Una linea interpretativa anche recente propende per l'esclusione dall'imposta di tutti i redditi di lavoro professionale intellettuale [per tutte: "L'attività del professionista intellettuale, a prescindere dalle dimensioni dello studio in cui viene svolta e dalla presenza di dipendenti, non può mai essere considerata come 'attività autonomamente organizzata', con la conseguenza che non può costituire il presupposto impositivo dell'Irap, che sussiste solo quando l'attività faccia capo ad una struttura di tipo imprenditoriale, dove la creazione del reddito è data dal concorso del lavoratore autonomo con altri fattori produttivi (Comm. trib. reg. di Foggia, 19 novembre 2004, n. 98)].

Una più moderata corrente interpretativa demanda, invece, all'analisi specifica del tipo di lavoro autonomo l'individuazione dei presupposti per l'applicazione dell'Irap [per tutte: "Considerato che nel caso di un'attività professionale svolta in assenza di elementi di organizzazione viene a mancare il presupposto stesso dell'Irap, volto a colpire il valore aggiunto delle attività autonomamente organizzate, e considerato che, mentre l'elemento organizzativo è connesso alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, deve ritenersi fondata ed accoglibile la richiesta di rimborso dell'Irap per inesistenza del presupposto di imposta da parte del ricorrente che esercita l'attività professionale di notaio, fondata unicamente sull'attività intellettuale dello stesso e sulla specifica competenza da lui acquisita, tanto che la presenza del professionista costituisce l'unico ed insostituibile presupposto dell'esistenza stessa dell'attività, rendendo accessoria, e non supplementare alla stessa, ogni forma di struttura organizzativa" (Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XL, 15 aprile 2004, n. 92)].

Altra ancora più prudente interpretazione la si è data valutando caso per caso la sussistenza dell'organizzazione quale elemento imprescindibilmente legato alla applicabilità dell'imposta [per tutte: "Conformemente a quanto precisato dalla Consulta, nella sentenza 21 maggio 2001, n. 156, non integra il presupposto impositivo dell'Irap una attività di lavoro autonomo, qualora sia svolta in assenza di organizzazione di capitali e lavoro; e, per converso, essa corrisponde, sotto il profilo oggettivo, alla fattispecie impositiva, quando presenti una struttura organizzativa quale quella desumibile, nella specie, dall'entità del reddito e dei beni strumentali, ovvero, dall'esistenza e dal numero di dipendenti" (Comm. trib. reg. di Bologna, Sez. XXXIII, 14 gennaio 2004, n. 62)].

In questo contesto si sono inserite talune decisioni di altre Sezioni di questa Commissione regionale per cui "Ai fini Irap, per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, si ha autonoma organizzazione quando gli strumenti materiali e personali utilizzati dal professionista siano in grado di svincolare, almeno potenzialmente, l'attività dell'organizzazione da quella dell'organizzatore ovvero ogni qual volta la medesima (organizzazione) si svilupperà e potrà esercitare in assenza del lavoratore autonomo" [Comm. trib. reg. di Firenze, Sez. XXII, 28 maggio 2003, n. 15 (in "il fisco" n. 32/2003, fascicolo n. 1, pag. 5102, con commento di S. Sardelli, n.d.r.)].

Ancora questa Commissione regionale ha stabilito che "È onere del contribuente di dimostrare e provare nel giudizio tributario la mancanza dei presupposti impositivi (autonoma organizzazione) per la non applicazione dell'Irap" [Comm. trib. prov. di Firenze, Sez. XV, 18 agosto 2003, n. 32 (in "il fisco" n. 20/2004, fascicolo n. 1, pag. 3130, con commento di L. Gambi, n.d.r.)].

Ed in materia di ripartizione dell'onere probatorio si è affermato che "Prevedendo che l'Irap riguarda fiscalmente le attività autonomamente organizzate, a mezzo di un'imposta reale che colpisce la ricchezza in se stessa senza tenere conto delle persone cui essa appartiene, il legislatore ha circoscritto le attività di lavoro autonomo e professionale ad essa assoggettabili, quindi, da escludersi l'applicazione dell'imposta ad un'attività professionale nella quale non risultino impiegati mezzi o capitali, ma soltanto la capacità lavorativa del professionista, qualora l'uffi-

cio finanziario non abbia contestato la documentazione esibita e non abbia fornito prova del contrario" (Comm. trib. reg. di Aosta, Sez. II, 23 giugno 2003, n. 6).

In siffatto contesto interpretativo questa Commissione, in relazione alla posizione dell'avv. F.G. e del dottore commercialista L.G. ha potuto apprezzare come, in atti, risultati che gli stessi, negli anni cui si riferisce l'imposta in discussione, prestavano la loro attività professionale presso la struttura organizzativa di altri professionisti, avvalendosi unicamente di siffatto supporto per l'espletamento delle loro medesime attività, con un irrilevante contributo di strumenti loro riferibili in via prevalente od esclusiva.

Si ha, quindi, la prova che l'attività dei ridetti contribuenti si svolgeva senza alcuna organizzazione che comportasse il coordinamento di persone e/o di mezzi per cui ben si può affermare che "l'avvocato" (o, parimenti, il commercialista) "il quale collabori con uno studio legale altrui, senza esserne contitolare o comunque contribuire all'organizzazione, non è soggetto al pagamento dell'imposta" [Comm. trib. prov. di Bologna, Sez. II, 9 maggio 2003, n. 316 (in banca dati "il fisco-video", n.d.r.)].

Del resto anche la richiamata sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale afferma che "nel caso di un'attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione ... risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione od allo scambio

di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa".

Né si potrà dire che i sigg. F.G. e L.G. non abbiano provato l'assenza della loro autonoma organizzazione, giacché mai si potrà chiedere loro la prova di un fatto negativo, mentre risulta in atti che gli stessi non disponevano di beni strumentali, dipendenti e quant'altro sì da potersi connotare un'organizzazione in grado di consentire l'esercizio dell'attività professionale anche in assenza del lavoratore autonomo.

Diversa la situazione soggettiva e diverso il quadro di riferimento per F.D.M., promotore finanziario/agente di commercio, che risulta avere utilizzato una, quantunque modesta, propria ed autonoma organizzazione, così integrandosi il presupposto per l'imposta in discussione dovendosi riferire, il relativo accertamento, non tanto e non solo all'entità quantitativa dei mezzi organizzati, ma alla sussistenza di strumenti, pur limitati, che, organizzati nell'ambito dell'attività di lavoro intellettuale, ne rendano possibile l'autonomo svolgimento.

La costante controversia interpretativa in materia giustifica la compensazione totale delle spese nei ricorsi riuniti.

#### P.Q.M.

la Commissione accoglie l'appello di F.G. e L.G. ed in riforma della sentenza impugnata dichiara dovuti i rimborsi Irap richiesti; respinge l'appello proposto da F.D.M. e conferma per la parte che lo riguarda la sentenza appellata. Compensa per intero le spese fra tutte le parti.

### Commento

Due professionisti, dottore commercialista ed avvocato, ed un piccolo imprenditore, promotore finanziario, richiedevano il rimborso dei versamenti effettuati a titolo di tributo Irap negli anni 1998, 1999, 2000 e 2001, deducendo la mancanza di un'autonoma organizzazione, che ritenevano conseguisse dalle seguenti, concorrenti circostanze: i) avevano operato personalmente, senza l'ausilio di dipendenti o collaboratori; ii) non erano dotati se non di modesti e non apprezzabili beni strumentali; iii) avevano operato presso la struttura organizzativa di studio e/o di impresa di terzi soggetti, questi sì, organizzati in via autonoma, e quindi soggetti passivi di imposta.

La Commissione tributaria provinciale di Firenze, previa riunione dei ricorsi (1), respingeva le domande dei contribuenti, ritenendo sostanzialmente condivisibile l'orientamento ministeriale secondo cui, in sintesi, l'assenza di autonoma organizzazione può aversi solo in ambito di collaborazioni coordinate e continuative e/o di attività di lavoro autonomo svolta in via non abituale (2).

Appellavano i contribuenti, rilevando come, a norma dell'art. 2 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, come modificato dall'art. 1, comma 1, del D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, possa dirsi integrata la fattispecie impositiva solo ove sussistano, contestualmente, i due requisiti dell'abitudine e dell'autonoma organizzazione (ben può esservi, infatti, attività svolta abitualmente pur in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui, così come attività munita di organizzazione ma svolta in via non abituale, in entrambi i casi non potendosi dire integrato il presupposto di legge).

E ciò in conformità a quanto ritenuto in dottrina, secondo cui "l'esercizio abituale di un'attività rilevante ai fini Irap deve" possedere il carattere dell'autonoma organizzazione che si risolve, per il titolare, in disponibilità di beni e prestazioni economicamente valutabili che devono corrispondere alla potenzialità produttiva del titolare medesimo" (3).

Con la conseguenza che, ove il soggetto - professionista o (piccolo) imprenditore - non agisca se non con il proprio lavoro (assenza di apprezzabile organizzazione di mezzi materiali o immateriali e/o di lavoro altrui), sarà escluso dal campo di applicazione del tributo per mancanza del presupposto di legge (4), come, da ultimo, statuito dalla Suprema Corte (5).

Quanto sopra pare possa logicamente dedursi, quale coerente conseguenza, anche dal fatto che il legislatore consideri il requisito dell'autonoma organizzazione come sussistente, iuris et de iure, solo ove l'attività economica sia esercitata in forma collettiva, disponendo, infatti, l'art. 2, comma 1, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 446/1997 che "L'attività esercitata dalle società e dagli enti ... costituisce in ogni caso presupposto di imposta".

Ed allora, ove "il legislatore avesse voluto colpire fiscalmente tutte le attività dirette alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, non avrebbe inserito con l'art. 1, commi 1 e 2, del D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, le parole 'autonomamente organizzate', né avrebbe definito l'Irap un'imposta reale ... Con tali puntuali precisazioni, il legislatore ha inequivocabilmente circoscritto le attività assoggettabili all'Irap, fissandone come suo presupposto l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" (6).

Pertanto, in conformità a quanto statuito sull'argomento dalla Corte Costituzionale (7), un'attività economica, sia essa di natura imprenditoriale o professionale, esercitata in assenza di (almeno apprezzabile) struttura organizzativa risulterà priva del presupposto di legge (8).

Più in particolare, il presupposto, in assenza di soglie quantitative, potrà essere ritenuto insussistente quando l'attività economica si fondi in modo qualificante sulla presenza personale, diretta e continua del soggetto titolare, da caratterizzarla, da ultimo, in modo tendenzialmente imprescindibile (principio dell'autonomia funzionale) (9).

La Commissione tributaria regionale di Firenze, con la sentenza qui annotata, ha ritenuto condivisibili i rilievi e le deduzioni degli appellanti limitatamente al caso dei due professionisti, quindi riformando, nei loro confronti, la sentenza di primo grado; mentre non ha ritenuto di accogliere l'appello proposto dal promotore finanziario, "dovendosi riferire, il relativo accertamento, non tanto e non solo all'entità quantitativa dei mezzi organizzati, ma alla sussistenza di strumenti, pur limitati, che, organizzati nell'ambito dell'attività di lavoro intellettuale, ne rendano possibile l'autonomo svolgimento", così giungendo a "presumere" in capo al (piccolo) imprenditore - che pure si trovava in una situa-

Il fisco

Il fisco

zione di fatto analoga a quella dei due professionisti - la sussistenza di un'autonoma organizzazione per il solo fatto dell'esercizio di attività economica, e ciò indipendentemente dalla verifica, nel merito, circa la rilevanza e l'apprezzabilità dei mezzi utilizzati nello svolgimento dell'attività.

Questa seconda decisione non pare condivisibile, ove si consideri che: i) l'attività del promotore finanziario iscritto al relativo albo, ancorché assimilata, ai fini tributari (10), ad attività imprenditoriale, si caratterizza comunque per un rilevante, meglio prevalente contenuto professionale (11); ii) l'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997, come detto, non fa, in ogni caso, distinzione fra attività di lavoro autonomo ed attività di impresa quando pone il duplice presupposto dell'abitualità e dell'autonoma organizzazione, presumendoli esistenti solo in capo alle società ed enti; ergo: iii) nel rispetto del principio dell'autonomia funzionale, ove l'attività economica - come nel caso in esame - sia esercitata personalmente, senza l'ausilio di dipendenti o collaboratori,

il fisco

il solo, non apprezzabile impiego di beni strumentali non può integrare il presupposto dell'autonoma organizzazione, apprezzamento, questo, che il giudice tributario dovrà effettuare caso per caso (12).

Dunque, in conclusione: "non solo per il reddito dei lavoratori autonomi, ma anche per il reddito degli imprenditori - a meno che si tratti di società od enti - occorrerà verificare l'esistenza di entrambi i requisiti, non prevedendo la norma una presunzione di autonomia organizzativa per le imprese" (13).

Attendiamo allora di conoscere se la Suprema Corte riterrà applicabile il principio dell'autonomia funzionale, oltre che ai lavoratori autonomi, anche a quegli imprenditori non dotati di rilevante o apprezzabile struttura organizzativa.

Lorenzo Gambi

Dottore commercialista in Firenze

(1) Cfr. la sentenza n. 32 del 18 agosto 2003 della Comm. trib. prov. di Firenze, Sez. XV, in "il fisco" n. 20/2004, fascicolo n. 1, pagg. 3130 e seguenti, con nota di commento di chi scrive.

(2) Cfr. la circolare n. 141/E del 4 giugno 1998, in allegato a "il fisco" n. 24/1998, pag. 8259, tesi ribadita con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 31 gennaio 2002, *ibidem*, n. 8/2002, fascicolo n. 2, pagg. 1116 e seguenti; in senso conforme, in giurisprudenza, cfr. Comm. trib. di I grado di Trento, sent. n. 135 del 10 gennaio 2002, in banca dati "il fiscovideo".

(3) Così, Procopio, *L'oggetto dell'Irap*, Padova, 2003, pag. 67.

(4) Con l'inciso, peraltro, che non rappresenta certo un contributo al chiarimento della questione qui trattata la circostanza che la legge non preveda soglie oggettive o parametri di riferimento che definiscano o determinino quando l'attività economica possa dirsi "autonomamente organizzata".

(5) Cfr. Cass., Sez. trib., sent. n. 21203 del 7 ottobre-5 novembre 2004, in "il fisco" n. 44/2004, fascicolo n. 1, pag. 7516, la quale, pur con motivazione prevalentemente in fatto, confuta la tesi ministeriale di cui alla menzionata circolare n. 32/E del 31 gennaio 2002.

(6) Così, puntualmente, Comm. trib. reg. di Aosta, Sez. II, sent. n. 5 del 16 maggio-23 giugno 2003, in "il fisco" n. 44/2003, fascicolo n. 1, pagg. 6957 e seguenti; in senso conforme, Comm. trib. reg. di Roma, Sez. VII, sent. n. 50 del 3-17 luglio 2003, *ibidem*, n. 33/2003, fascicolo n. 1, pagg. 5234 e seguenti; Comm. trib. prov. di Bologna, Sez. I, sent. n. 421 del 22 maggio-21 agosto 2003, *ibidem*, pagg. 5249 e seguenti; Comm. trib. reg. di Roma, Sez. XIV, sent. n. 46 del 14 luglio-16 settembre 2004, in banca dati "il fiscovideo"; Comm. trib. prov. di Ancona, Sez. II, sent. n. 99 del 14-18 ottobre 2004, in "il fisco" n. 5/2005, fascicolo n. 1, pag. 758; interessante là dove rimarca l'onere in capo all'Amministrazione di provare, in fatto, le contestazioni a quanto dedotto dal contribuente circa l'insussistenza del presupposto; Comm. trib. reg. di Roma, Sez. IV, sent. n. 99 dell'11 novembre 2004, *ibidem*. *Contra*, cfr. Comm. trib. prov. di Ravenna, Sez. V, sent. n. 11 del 10 febbraio-31 marzo 2003, in "il fisco" n. 31/2003, fascicolo n. 1, pagg. 4935 e seguenti, con commento di F. Petrone; Comm. trib. prov. di Ravenna, Sez. V, sent. n. 13 del 4-24 marzo 2003, *ibidem*, n. 31/2003, fascicolo n. 1, pagg. 4935 e seguenti, con commento di F. Petrone.

(7) Come è noto, con la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001, in "il fisco" n. 22/2001, pag. 7766, la Consulta, invero riferendosi alla sola attività di lavoro autonomo, ma ritenuta, dai più, applicabile anche all'attività di impresa - cfr. *ex pluribus*, Comm. trib. prov. di Cagliari, Sez. V, sent. n. 729 del 3-10 dicembre 2001, in "Rassegna Tributaria" n. 1/2002, pagg. 357 e seguenti; Comm. trib. reg. di Bologna, Sezione staccata di Parma, Sez. XXXV, sent. n. 39/35/03 del 9 dicembre 2003, oltre alle numerose altre sentenze dello stesso Collegio emesse a partire dal 2002; cfr., in dottrina, Cociani, *Attività autonomamente organizzata e Irap*, in "Riv. Dir. Trib." n. 1/2003, pag. 47, nel dichiarare non fondate le eccezioni di legittimità costituzionale del decreto istitutivo del tributo Irap, ha statuito, fra le altre cose, che il presupposto per l'applicazione del tributo è da individuarsi nell'effettiva sussistenza di un'autonoma organizzazione, elemento questo che non può essere presunto o definito *a priori*, ma che deve essere verificato nel caso concreto, e ritenuto sussistente solo ove vi sia un'effettiva organizzazione di capitali o lavoro altrui.

(8) "Il concetto di organizzazione, così come inteso dalla Consulta, implica la considerazione dell'insieme di mezzi e risorse nella logica della produzione ... per le imprese dovendosi riguardo ad esse principalmente valutare l'insieme dei mezzi impiegati per verificare se è presente o meno una capacità contributiva 'impersonale' associata al business, inteso come organizzazione complessa che svolge attività di impresa, e come tale separato dalla capacità contributiva 'personale' propria dei singoli individui ... In buona sostanza la scriminante ai fini dell'assoggettabilità all'Irap è, comunque, da ricercarsi - correttamente intendendo il pronunciamento della Consulta - nel livello di prevalenza dell'*intuitus personae* sulla 'potenzialità produttiva' espressa dall'organizzazione": così, Comm. trib. reg. di Torino, sent. n. 5/12/03 del 20 maggio 2003, in "il fisco" n. 25/2003, fascicolo n. 1, pag. 3995; in senso conforme, Comm. trib. prov. di Siracusa, Sez. III, sent. n. 130 del 23 maggio-25 settembre 2003, in "il fisco" n. 39/2003, fascicolo n. 1, pagg. 6182 e seguenti, con commento di M. Conigliaro.

(9) In questo senso, cfr. Comm. trib. di I grado di Trento, sent. n. 101/01/01 del 5 luglio-2 ottobre 2001, in "il fisco" n. 38/2001, pag. 12612; Comm. trib. prov. di Lucca, Sez. I, sent. n. 357 del 13 dicembre 2001-4 aprile 2002, in "il fisco" n. 48/2002, fascicolo n. 1, pagg. 7718 e seguenti; Comm. trib. reg. di Firenze, Sez. XXII, sent. n. 15 del 5 febbraio-28 maggio 2003, *ibidem*, n. 32/2003, fascicolo n. 1, pag. 5102, con commento di S. Sardelli; Comm. trib. reg. di Torino, sent. n. 5/12/03 del 20 maggio 2003, *cit.*; Comm. trib. reg. di Genova, Sez. I, sent. n. 11/1/05 del 21 febbraio 2005; Comm. trib. reg. di Bologna, Sez. IV, sent. n. 66/4/05 del 5 luglio 2005; *idem*, sent. n. 57/4/05 del 23 giugno 2005; *idem*, sent. n. 58/04/05 del 23 giugno 2005. In dottrina, si rileva come possa aversi autonoma organizzazione solo ove vi sia "il contemporaneo ricorso a più fattori produttivi tipici che, fra loro coordinati, danno luogo ad un risultato in qualche modo riconducibile all'organizzazione in quanto tale piuttosto che ad un suo singolo componente e che comunque trascende rispetto al ruolo dell'imprenditore-organizzatore, nel senso che è da esso funzionalmente autonomo": così, Cociani, *Attività autonomamente organizzata e Irap*, *cit.*, pag. 52. In senso conforme, cfr. Brighenti, *Irap e professionisti non organizzati: appunti per ricorrere (o resistere) in Cassazione*, in "il fisco" n. 33/2004, fascicolo n. 1, pagg. 5138 e seguenti; Corasanti, *Irap: gli elementi della fattispecie impositiva, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione*, in "Dir. Prat. Trib.", 2001, I, pagg. 973 e seguenti; Colli Vignarelli, *Rilevanza dell'organizzazione nell'imposta regionale sulle attività produttive*, in "Boll. Trib.", 2002, pagg. 891 e seguenti. *Contra*, Porcaro, *Prime esperienze giurisprudenziali su Irap e attività prive di organizzazione*, in "Rassegna Tributaria" n. 1/2002, pagg. 371 e seguenti; Basilavecchia, *Sulla costituzionalità dell'Irap: un'occasione non del tutto perduta*, *ibidem*, pagg. 313 e seguenti; Schiavolin, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in AA.VV., Miccinesi (a cur. di), "Commento agli interventi di riforma", Padova, 1999, pag. 779.

(10) Così come, peraltro, anche ai fini della pubblicità presso il Registro delle imprese. Per un approfondimento in ordine alla più generale figura giuridica dell'agente, cui la figura in esame appartiene ove non sia esercitata con vincoli di subordinazione, cfr. fra gli altri, Tripodi-Lombardi, *Agenti, rappresentanti e commissionari*, Roma, 1999, pagg. 103 e seguenti.

(11) E può dunque non apparire un caso, o un refuso - come ad una

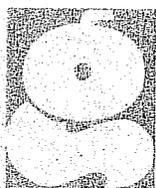
prima lettura potrebbe ritenersi - che la stessa Commissione tributaria regionale di Firenze, nella sentenza qui annotata, nel motivare il rigetto dell'appello del promotore finanziario, abbia pur definito tale attività "di lavoro intellettuale", ciò che, d'altro canto, sembra condurre a ritenere contraddittoria la decisione dei secondi giudici con le premesse dagli stessi formulate.

(12) Cioè, come avvenne, a suo tempo, con riferimento all'applicabilità del tributo Ilor alle attività commerciali non dotate di apprezzabile "impresa", questione che trasse origine e si sviluppò, copiosamente, a

seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 87 del 14 aprile 1986, in "il fisco" n. 16/1986, pag. 2444).

(13) Così, Comm. trib. reg. di Bologna, Sezione staccata di Parma, Sez. XXXIII, sent. n. 132/33/04 del 12 novembre 2004, in "Guida normativa" del 10 febbraio 2005, n. 24, pagg. 6 e seguenti. In senso conforme, proprio con riferimento ad attività analoga a quella in esame, rappresentante di commercio, si veda, sempre, Comm. trib. reg. di Bologna, Sezione staccata di Parma, Sez. IV, sent. n. 98/4/04 del 26 ottobre 2004, *ibidem*, 14 marzo 2005, n. 44, pag. 14.

## 5 COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI



# Riapertura del condono tombale, svalutazione di partecipazioni, elusione fiscale

## Una complessa ed articolata vicenda recentemente risolta dalle Corti di merito

### Prima massima

**CONDONO** - Sanatorie fiscali 2002 - Definizione automatica degli anni pregressi - Art. 9 della L. 27 dicembre 2002, n. 289 - Riapertura dei termini - Art. 2, comma 44, della L. 24 dicembre 2003, n. 350 - Condizioni

### Seconda massima

**ACCERTAMENTO** - Fattispecie - Acquisizione di partecipazione totalitaria - Distribuzione dividendi - Restituzione di finanziamento dalla controllante alla controllata - Accensione di nuovo finanziamento - Chiusura anticipata del periodo di imposta 30 giugno 2002 - Svalutazione della partecipazione - Fusione per incorporazione - Chiusura anticipata del periodo di imposta 31 dicembre 2002 - Elusione - Sussiste - Art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

*Se una società ha chiuso un esercizio semestrale al 30 giugno 2002 e l'esercizio successivo al 31 dicembre 2002, ai sensi dell'art. 2, comma 44, della L. n. 350/2003 il condono tombale può interessare il solo periodo di imposta dal 1° luglio al 31 dicembre e non anche il periodo di imposta dal 1° gennaio al 30 giugno, né in contrario può invocarsi il disposto della lettera d) dello stesso comma, a norma del quale i contribuenti devono definire, a pena di nullità, tutti i periodi di imposta per i quali le relative dichiarazioni sono state presentate entro il 31 ottobre 2003.*

*Deve ritenersi elusivo, in violazione del disposto di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, il complesso di operazioni attraverso le quali una società controllata - in palese assenza di liquidità - ottenga la restituzione di un prestito erogato alla società controllante e, contestualmente, accenda un nuovo finanziamento ed emetta un prestito obbligazionario, al fine di distribuire dividendi alla medesima controllante, deliberando altresì la chiusura anticipata dell'esercizio coincidente con l'anno solare al 30 giugno, avendo ciò come risultato la correlativa svalutazione della partecipazione con la deduzione integrale nell'esercizio di un elemento negativo di reddito.*

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento Irpeg 2002)

(COMM. PROVINCIALE di Reggio Emilia, Sez. I - Sent. n. 41 del 9 marzo 2006, dep. il 21 marzo 2006)

La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, Sez. I, riunita con l'intervento dei Signori: Francesco Nicastro (Pre-

sidente), Massimo Crotti (Relatore), Luigi Tosi (Giudice), ha emesso la seguente