



# Studio Associato Zaniboni

Berva Dr. Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio



Dottori Commercialisti – Revisori Legali

**N. protocollo: 46/2021**

## **LA COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IRAP PER I PICCOLI CONTRIBUENTI**

Gli adempimenti dichiarativi per i piccoli contribuenti sono certamente complicati sul versante dell'Irap. A fronte di una consolidata giurisprudenza che detta i criteri principali d'indagine, la verifica pratica della sussistenza, o meno, dei requisiti sul caso specifico appare quanto mai difficoltosa.

Al fine di supportare l'indagine è stato predisposto un questionario di massima che indica gli elementi da approfondire.

In ogni caso, deve essere tenuto presente 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 esattoriale.

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 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.



# Studio Associato Zaniboni

Berva Dr. Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio



Dottori Commercialisti – Revisori Legali

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 (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 pronuncia di Cassazione che riguarda il caso specifico;
- 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 (da ultimo, Cassazione n. 27167/2019);
- 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.



# Studio Associato Zaniboni

Berva Dr. Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio



Dottori Commercialisti – Revisori Legali

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. 7652/2020 Cassazione n. 719/2019 Cassazione n. 28963/2017
	Incidenza dei costi sui proventi: non rileva di per sé	Cassazione n. 7652/2020 Cassazione n. 4851/2018 Cassazione n. 4783/2018
	Reddito professionale elevato: non rileva di per sé	Cassazione n. 6493/2018 Cassazione n. 13038/2009
	Compensi corrisposti a terzi: anche se elevati non rilevano se non sono relativi a una attività strettamente connessa a quella del contribuente. Ad esempio, per un <b>architetto</b> non rilevano: compensi al commercialista, all'avvocato, al soggetto che copia disegni tecnici. Per un <b>avvocato</b> non rilevano: compensi per le domiciliazioni, compensi a colleghi per le sostituzioni, compensi a consulenti esterni	Cassazione n. 23847/2019 Cassazione n. 19947/2019 Cassazione n. 19775/2019
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 Cassazione n. 3042/2019
	Medico che utilizza strutture organizzate da terzi, quali le sale operatorie: non deve Irap	Cassazione n. 33547/2019 Cassazione n. 8413/2019
	Ginecologo che utilizza le attrezzature della società di servizi di cui è socio: deve l'Irap (sentenza anomala che pare completamente disallineata con precedenti ormai consolidati)	Cassazione n. 7932/2021
Valore beni strumentali	Professionista con più studi, ove non imposti dalla convenzione contrattuale in base alla quale lavora: deve versare Irap	Cassazione n. 11086/2021 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	Cassazione n. 573/2016



# Studio Associato Zaniboni

Berva Dr. Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio



Dottori Commercialisti – Revisori Legali

	rappresentano strumenti indispensabile per lo svolgimento dell'attività	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. 33382/2018 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. 30085/2019 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
	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. 24702/2019 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. 30873/2019 Cassazione n. 28302/2019 Cassazione n. 24549/2019 Cassazione n. 27042/2017 Cassazione n. 7291/2016
Impresa familiare	L'imprenditore familiare è soggetto a Irap, integrando la collaborazione dei familiari un quid pluris dotato di attitudine a produrre ricchezza	Cassazione n. 22469/2019

Inoltre, per aggiornare i concetti di cui sopra, si corrobora l'analisi con le più recenti pronunce che riguardano casi specifici da utilizzare per il confronto con la situazione del contribuente.

Tipologia	Caratteristiche	Estremi
Medico di base (beni strumentali e dipendente)	Non sussiste autonoma organizzazione per il medico convenzionato che si avvale di una sola dipendente con funzioni di segretaria e modesta dotazione di beni strumentali	Cassazione n. 29398/2019 Cassazione n. 6137/2019 Cassazione SSUU n. 9451/2016
Avvocato	Non appare corretto far discendere la sussistenza	Cassazione n. 6116/2019

via IV Novembre, 10 - Crema (CR) Italia - tel. +39 037381401 fax +39 0373250560

4

codice fiscale e partiva iva 01374160198

e-mail: [studio@studiozaniboni.com](mailto:studio@studiozaniboni.com) - web: [www.studiozaniboni.com](http://www.studiozaniboni.com)

**Codice Destinatario SUBM70N**



# Studio Associato Zaniboni

Berva Dr. Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio



Dottori Commercialisti – Revisori Legali		
(compensi a terzi)	dell'autonoma organizzazione dalla sola circostanza costituita dai compensi corrisposti a terzi, omettendo di considerare se essi siano: <ul style="list-style-type: none"><li>• relativi a una collaborazione di carattere continuativo ovvero a prestazioni meramente occasionali;</li><li>• strettamente afferenti all'esercizio in modo organizzato della propria attività professionale o se siano, e in che misura, riconducibili a prestazioni strettamente connesse all'esercizio della professione forense, come il compenso per le domiciliazioni di altri colleghi, componenti che, esulano dall'assetto strettamente organizzativo dell'attività professionale</li></ul>	
Commercialista o revisore (cariche in società)	Nell'ipotesi in cui il professionista eserciti la propria attività nell'ambito di strutture organizzative altrui, ed in particolare quale organo di una compagine terza, la sussistenza, o meno, del presupposto dell'Irap dipende dall'accertamento, in fatto, dell'esistenza di un'autonoma struttura organizzativa, che faccia capo allo stesso professionista ed alla quale egli faccia ricorso per adempiere a tale funzione. Non vi è, dunque, nessun necessario automatismo che, in conseguenza dell'esercizio dell'attività di titolare di cariche organiche di compagini terze, esoneri inevitabilmente dall'imposizione il professionista, sul quale grava invece, pacificamente l'onere di provare l'assenza del presupposto d'imposta, ovvero dell'autonoma organizzazione.	Cassazione n. 4576/2019
	Il commercialista che sia anche amministratore, revisore e sindaco di una società non soggiace all'Irap per il reddito netto di tali attività, in quanto è soggetta ad imposizione fiscale unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata, per il cui avveramento non è sufficiente che il commercialista operi normalmente presso uno studio professionale. Tale presupposto infatti non integra di per sé il requisito dell'autonoma organizzazione rispetto ad un'attività rilevante quale organo di una compagine terza.	Cassazione n. 30370/2019 Cassazione n. 2156/2019



# Studio Associato Zaniboni

Berva Dr. Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio



Dottori Commercialisti – Revisori Legali

## Questionario per valutazione di massima

Dopo avere esperito l'analisi della posizione del contribuente, risulta possibile assumere la decisione più adatta in merito al comportamento da tenere nella compilazione del modello dichiarativo.

Si può utilizzare il seguente schema:

	Situazione	Comportamento	Check
1	Almeno uno dei caratteri è presente in modo inequivoco sulla posizione del contribuente	Si deve compilare la dichiarazione: <input type="checkbox"/> esiste giurisprudenza di conforto <input type="checkbox"/> non esiste giurisprudenza di conforto	
2	Nessun carattere è presente sulla posizione del contribuente	Non si deve compilare la dichiarazione né versare il tributo: <input type="checkbox"/> esiste giurisprudenza di conforto <input type="checkbox"/> non esiste giurisprudenza di conforto	
3	Esistono dubbi in merito alla presenza di almeno un carattere sulla posizione del contribuente	È consigliabile compilare il modello, versare il tributo e provvedere all'istanza di rimborso entro il termine di 48 mesi: <input type="checkbox"/> non esiste giurisprudenza di conforto <input type="checkbox"/> esiste giurisprudenza contrastante	