

Spettabile
Agenzia delle entrate
Ufficio di

Raccomandata a.r.

**ISTANZA DI RIMBORSO DI VERSAMENTO DIRETTO
(IRAP PROFESSIONISTI)**

Lo scrivente,, dottore commercialista/
ragioniere collegiato / avvocato, residente a, via cod.
fisc., eletto dom. a, in via, presso lo
studio a cui conferisce procura speciale di rappresentanza e assistenza a
norma dell'art. 63, co. 1 e 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600,

p r e m e t t e

In fatto

In data ha effettuato i seguenti versamenti diretti di lire/euro, quale
acconto/saldo per il (*comprendere i versamenti eseguiti dal maggio 1999 a oggi*) al
concessionario della riscossione di a mezzo delega bancaria (all. 1).

Non sono decorsi 48 mesi dalla data del primo versamento.

Lo scrivente esercita la propria attività in via esclusivamente personale, senza avvalersi della
collaborazione di dipendenti (*oppure*, avvalendosi unicamente della collaborazione di un lavoratore
dipendente addetto alle funzioni di segreteria, *oppure* praticante che svolge l'apprendistato a norma
di legge), e con l'ausilio di beni strumentali del costo storico di lire/euro

In diritto

1. L'art. 38, co. 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, stabilisce che il soggetto che ha effettuato il
versamento diretto può presentare istanza di rimborso all'intendente di finanza (ora agenzia delle
entrate), *entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dal versamento, in caso di errore
materiale, duplicazione e inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.*

Secondo l'indirizzo consolidato della Suprema Corte di Cassazione (v. per ultimo sent. n. 3080, sez.
I civ., pres. Borrè, rel. Rordorf, 19 dicembre 1996/9 aprile 1997, in *il fisco*, 1997, p. 4734) l'istanza
di rimborso ex art. 38, cit., può utilmente trovare applicazione «in qualsiasi ipotesi di inesistenza
totale o parziale dell'obbligo di versamento», in quanto «è ormai principio acquisito quello secondo il
quale il rimedio previsto dal menzionato art. 38 opera in maniera indifferenziata in tutti i casi di
ripetibilità del pagamento, a partire dal mero errore materiale sino all'ipotesi dell'inesistenza
dell'applicazione, tanto se l'errore si riferisca al versamento come tale, quanto in caso di errore
sull'*an* o sul *quantum* del tributo».

2. Il provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate del 7 dicembre 2001 ha previsto che, a
seguito della soppressione dei centri di servizio delle imposte dirette e indirette, i rimborsi d'imposta
effettuati dalle *ex* intendenze di finanza a seguito di istanze dei contribuenti incorsi in errori materiali
e duplicazioni (versamenti non suffragati dall'esistenza dell'obbligazione tributaria), oppure a seguito
di proposta degli uffici delle imposte dirette (e perciò tutti i rimborsi ex artt. 38, 39 e 41, D.P.R. 29
settembre 1973, n. 602), sono di competenza degli uffici locali dell'agenzia delle entrate.

3. La Corte Costituzionale nella recente sentenza 10/21 maggio 2001, n. 156, partendo dal
presupposto che l'Irap è un'imposta reale che si applica sul "valore aggiunto" scaturente da un'attività
autonomamente organizzata, e che dunque in presenza di tale elemento non ha alcuna rilevanza la

natura professionale o imprenditoriale del reddito prodotto dal soggetto passivo, ha tuttavia precisato che «*mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo (...) nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di capitali o lavoro altrui. Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione (...) risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta (...) con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa*».

4. Trattasi di una differenziazione già contenuta nelle disposizioni di cui agli artt. 2 e 3 del D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'Irap. Come è noto infatti, presupposto dell'Irap «è l'esercizio abituale di una *attività autonomamente organizzata*» (art. 2, D.lgs. cit.) e soggetti passivi Irap sono quelli indicati all'art. 3 (sostanzialmente tutti, tranne i titolari di redditi di lavoro autonomo e assimilato, compresi i collaboratori coordinati e continuativi) *a condizione che esercitino un'attività autonomamente organizzata*.

Recita la norma: «soggetti passivi dell'imposta sono coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'art. 2. *Pertanto* sono soggetti all'imposta (...)». La congiunzione "pertanto" rende rigorosamente consequenziale l'applicazione dell'imposta alla presenza del requisito suddetto, in assenza del quale è certo che l'imposta non debba essere applicata.

5. L'organizzazione autonoma, quale presupposto dell'Irap, si riferisce a una combinazione di fattori di produzione, capace di produrre autonomamente ricchezza prescindendo dall'attività del titolare, la quale in fattispecie svolgerebbe solo funzioni di coordinamento, controllo e indirizzo dei fattori medesimi.

In particolare l'elemento dell'*organizzazione* dell'attività economica è insito nel concetto di impresa fornito dall'art. 2082 cod. civ., dal quale si desume che per aversi impresa occorrono le seguenti condizioni: a) un'attività economica diretta alla produzione o allo scambio di beni o servizi; b) che l'attività sia organizzata; c) che abbia carattere professionale, ovvero di abitudine nell'esercizio.

In particolare potrà dirsi che l'attività è organizzata quando per esercitarla il soggetto si avvale di elementi estranei e cioè dell'opera di altre persone (organizzazione personale) e di beni o comunque di capitali.

Richiedendo il requisito dell'organizzazione, il Legislatore ha voluto escludere natura di impresa all'attività che si esaurisce in un'opera puramente personale, quale può essere quella del lavoratore autonomo e del professionista in particolare, al quale non può attribuirsi una capacità produttiva "reale" od "oggettiva", rappresentata dall'esistenza di uno studio professionale, slegata dalla capacità contributiva soggettiva del professionista medesimo. E ciò vale a maggior ragione nel caso in cui manchi anche lo studio (si pensi al caso del consulente "itinerante" o del professionista che ricopra esclusivamente cariche sociali quale componente di collegi sindacali).

La caratterizzazione di *autonomia* che l'organizzazione può avere va intesa nel senso che la combinazione dei fattori produttivi utilizzati nell'esercizio dell'attività deve essere capace di produrre il risultato atteso (bene o servizio) in via autonoma dall'imprenditore, il cui compito rimane limitato all'opera di un efficace coordinamento o controllo.

Anche da questo punto di vista il requisito dell'autonomia dell'organizzazione non si attaglia a colui che esercita un'arte o una professione, poiché la professione intellettuale, per quanto da un punto di vista economico dia luogo alla produzione di un servizio, tuttavia non costituisce mai impresa, salvo nel caso in cui rappresenti «*elemento di un'attività organizzata in forma d'impresa*» (art. 2238, co. 1, cod. civ.), come nel caso di un medico che gestisca una casa di cura. E' quanto si desume dall'art. 2238, co. 2, cod. civ., a norma del quale all'esercente una professione intellettuale (anche se si avvale dell'opera di sostituti o ausiliari) non si applicano le disposizioni relative all'imprenditore.

6. Ne consegue che l'assenza di dipendenti o di collaboratori coordinati e continuativi o la presenza di uno solo di essi, come la presenza di beni strumentali per un valore estremamente ridotto, sono

chiaro indice della mancanza di un'organizzazione autonoma dei fattori della produzione, e quindi del presupposto per l'applicazione dell'Irap.

Tale principio è stato del resto affermato dalla stessa amministrazione finanziaria nella circolare 4.6.1998, n. 141/E, nella quale, a proposito del presupposto impositivo dell'Irap, si legge che *«l'abitudine e l'esistenza di una autonoma organizzazione costituiscono dunque entrambe elementi caratterizzanti di detto presupposto, cosicché rimarrebbero al di fuori dell'ambito di applicazione dell'imposta non solo le attività meramente occasionali, ma anche quelle che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio di impresa (individuale), di arti e professioni, non sono tuttavia esercitate mediante una organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato»*.

7. In fattispecie lo scrivente svolge la propria attività professionale in assenza di dipendenti o collaboratori (**oppure** avvalendosi dell'opera di un solo dipendente/collaboratore, come risulta dalla copia del libro matricola allegata *sub 2*), mentre ha dedotto ammortamenti per lire/euro, come risulta dal rigo E..... del quadro E, mod. Unico/... (all. *sub 3*), indice di un modestissimo capitale investito. Per il presente anno gli ammortamenti dedotti sono stati pari a euro (v. all. *sub 4* del relativo modulo di dichiarazione).

8. La presente istanza di rimborso può trovare utile collocazione anche ai fini dell'instaurazione del contenzioso tributario, a norma dell'art. 19, co. 1, lett. g), D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, al quale può ricorrersi nel caso di rifiuto espresso o tacito alla restituzione e quando siano decorsi infruttuosamente 90 giorni dalla domanda di restituzione (vedasi l'art. 21, co. 2, D.lgs. cit.).

Tutto ciò premesso

a norma dell'art. 38, D.P.R. 602/1973,

c h i e d e

il rimborso di euro, oltre agli interessi di cui all'art. 44, co. 1, trattandosi di *versamento diretto per un ammontare d'imposta non dovuto*.

Con osservanza.

.....,

(.....)

Allegati:

sub 1 - copia di n. deleghe bancarie attestanti i seguenti versamenti Irap in acconto e a saldo per gli anni

sub 2 - copia del libro matricola

sub 3 - copia del quadro E del mod. Unico/....

sub 4 - copia del quadro E del modello Unico 200...

A norma dell'art. 63, co. 2, D.P.R. 600/1973, dichiaro che la firma del sig.
..... è autentica.

.....,

(dott.)

(Esente da bollo in modo assoluto ex tabella, art. 5, co. 5, tab. A all. al D.P.R. 642/1972)

Scadenza decorsi 90 giorni l'eventuale ricorso alla commissione tributaria provinciale.