



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI NOVARA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

- SCAFI PAOLO Presidente
- BERTOLO ROBERTO Relatore
- MINNITI GIUSEPPE Giudice
- 
- 
- 
- 

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 215/2018  
depositato il 19/06/2018

- avverso SIL/RIFIUTO IRAP 2013  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA  
CORSO RISORGIMENTO 26 28100 NOVARA

proposto dai ricorrenti:  
GA

difeso da:

difeso da:  
GA

- sul ricorso n. 328/2018  
depositato il 19/10/2018

- avverso SIL / RIFIUTO IRAP 2014  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA  
CORSO RISORGIMENTO 26 28100 NOVARA

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 215/2018 (riunificato)

UDIENZA DEL

29/01/2019 ore 09:30

N°

22/2019

PRONUNCIATA IL:

29.01.2019

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

05.02.2019

Il Segretario

*Almundo*

M



SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 215/2018 (riunificato)

UDIENZA DEL

29/01/2019 ore 09:30

(segue)

**proposto dai ricorrenti:**

GA

**difeso da:**

**difeso da:**

GA

- sul ricorso n. 329/2018  
depositato il 19/10/2018

- avverso SIL / RIFIUTO IRAP 2015  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA  
CORSO RISORGIMENTO 26 28100 NOVARA

**proposto dai ricorrenti:**

GA

**difeso da:**

**difeso da:**

GA

## PREMESSA IN FATTO e SVOLGIMENTO DEL GIUDIZIO

Il ricorrente, dottore commercialista che ha proposto ricorso in proprio, ricorre contro il silenzio rifiuto serbato dall'Ufficio sulla sua richiesta di rimborso, presentata il 9.10.2017, dell'Irap erroneamente versata negli anni 2013 (€ 19.582,00). Espone che nell'ambito dell'attività ricopre incarichi di sindaco di varie società che sono espletati personalmente senza uso di strutture organizzative; per l'anno 2013 ha percepito emolumenti sindacali pari ad € 502.101,00 erroneamente indicati a rigo IQ50 (allega 22 fatture).

Invoca la giurisprudenza costante della S.C. che in materia ha riconosciuto la mancanza di presupposto per l'imposizione IRAP nel caso di compensi percepiti a fronte dell'attività di sindaco di società, revisore dei conti e via dicendo in quanto espletata senza l'ausilio di un'organizzazione di beni strumentali autonoma atta a produrre un incremento reddituale esponenziale rispetto ad un'attività esercitata con strumentazione minima.

Con memoria successiva precisa che l'attività sindacale è rivolta a società (Gruppo L e D spa) di dimensioni tali da disporre di strutture autonome rispetto allo studio professionale del ricorrente.

Il mancato addebito di spese alle società conferma il mancato utilizzo della struttura professionale personale per l'esercizio dell'attività di sindaco.

ooo

L'Agenzia si è costituita eccependo la decadenza del ricorrente dal diritto al rimborso in relazione alle somme versate a titolo di primo acconto, poiché la domanda di rimborso è stata presentata il 9/10/2017, ed il versamento del primo acconto è avvenuto in data 8/7/2013, talchè alla data di presentazione dell'istanza erano trascorsi più di quarantotto mesi dall'effettuazione del versamento.

L'articolo 38 del d.P.R. 29/09/1973 n.602 dispone infatti che: "*Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza ..., entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso*".

Il principio del decorso del termine dei 48 mesi dalla data di effettuazione del versamento, a pena di decadenza, è stato ribadito sia dalla prassi che dalla giurisprudenza. In particolare, la Corte di Cassazione ha costantemente stabilito che, nel caso in cui il presunto indebito insorga, come nella fattispecie, al momento dell'effettuazione del versamento e non dal calcolo di quanto dovuto a saldo, il termine per la presentazione dell'istanza di rimborso decorre dal momento dell'effettuazione dei singoli versamenti in acconto, e non da quello del versamento del saldo.

Conseguentemente la domanda può essere accolta solo per l'importo massimo di € 18.176,92 (corrispondente a quanto complessivamente versato a titolo di secondo acconto e saldo), versato entro i predetti termini di decadenza, mentre non può essere accordato per la quota di € 1.405,08 in ragione della tardività dell'istanza ex art. 38 DPR 602/73.

Nel merito l'Ufficio osserva che, come lo stesso ricorrente riconosce, l'attività principale svolta nel 2013 è autonomamente organizzata. Ne è

conferma la presenza nel quadro RE del Modello Unico dei seguenti compensi e spese:

**RICAVI**

Compensi di lavoro autonomo	€ 398.017,00
Compensi per attività di sindaco	502.101,00
Totale compensi anno 2013	900.118,00
Plusvalenze	900,00
<u>Totale ricavi</u>	<u>901.018,00</u>

**COSTI**

Quote di ammortamento per beni mobili strumentali	9.140,00
Spese relative agli immobili	4.138,00
Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilati	94.745,00
Compensi a terzi per prestazioni afferenti l'attività professionale	12.480,00
Consumi	5.261,00
Spese di rappresentanza	934,00
50% delle spese di partecipazione congressi e aggiornamento	395,00
Altre spese per deduzione Irap su personale dipendente	1.953,00
Altre spese per IMU fabbricati	698,00
Altre spese documentate	56.376,00
<u>Totale spese</u>	<u>186.165,00</u>

Oltre alle disponibilità indicate nello studio di settore (studio di mq. 150, beni strumentali per un costo di € 94.915, più di un dipendente), e alla domiciliazione presso lo studio di molte delle società dalle quali percepisce compensi.

Evidenzia pertanto l'utilizzo di una struttura organizzata sotto la propria responsabilità e il proprio interesse ai sensi degli artt. 2 e 3 del D.Lgs.446/97. La norma che dispone in ordine alla tassazione dei compensi sindacali - art. 50, comma 1, lett. c/bis del TUIR, N. 917/86 - li farebbe rientrare tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente esenti da Irap a condizione che le attività dalle quali proviene il reddito non rientrino nell'oggetto della professione.

Ne desume che il reddito dall'attività sindacale assume la stessa natura di reddito di lavoro autonomo, soggetto ad Irap.

In ordine alla giurisprudenza nella subjecta materia rammenta che quella parte della giurisprudenza che legittima l'esclusione dall'Irap della parte di reddito relativa alle attività di sindaco o revisore, è del tutto residuale, oltre che contraria ai richiamati principi normativi (art. 3 del D. Lgs 446/97 e art. 50, comma 1, lett. c/bis del TUIR, N. 917/86).

Diversa valutazione esprimono altre sentenze, che, pur confermando l'esclusione dall'Irap, impongono che il contribuente sia in grado di scorporare le due tipologie di reddito.

Secondo tale interpretazione, la dimostrazione dell'indebito dovrebbe derivare non solo dalla distinzione dei compensi prodotti attraverso l'attività sindacale da quelli prodotti per l'attività di lavoro autonomo, ma anche che nel settore dell'attività di tipo sindacale sussista il presupposto dell'assenza di organizzazione, e cioè che nell'esercizio di tale attività nessuna parte della propria organizzazione autonoma abbia contribuito alla produzione del reddito.

Nel caso di specie, la prova dell'indebito parziale dell'Irap fornita dal contribuente è costituita esclusivamente dal contenuto delle fatture per prestazioni sindacali, le quali indicano un onorario sottoposto a IVA e contributi e non contengono riferimenti a "rimborsi spese". Tale evidenza renderebbe palese che i costi relativi a tale attività sono rimasti a carico del sindaco incaricato, e non possono che essere inclusi in quelli spesi nell'ambito della propria attività autonoma.

Appare impossibile ipotizzare che l'attività di sindaco non abbia generato costi di sorta, e tuttavia il ricorrente omette ogni elemento di prova che lo dimostri.

I ricavi prodotti in relazione allo svolgimento degli incarichi in ambito societario, sia in relazione all'entità del reddito (circa il 55% dei ricavi) che all'elevato numero degli incarichi, depone per una ricostruzione delle modalità di svolgimento dell'attività comportante l'utilizzo della consistente struttura organizzativa a disposizione del ricorrente.

Alla luce dell'attuale orientamento della Cassazione e delle considerazioni sopra esposte, a parere dell'Ufficio i compensi percepiti dal ricorrente per l'attività di sindaco, concorrendo in quanto redditi di lavoro autonomo alla formazione della base imponibile IRAP, non sono separabili da quelli provenienti dall'attività di commercialista e sono quindi, in presenza nella fattispecie di una struttura organizzata (come lo stesso contribuente riconosce con riferimento ai redditi di lavoro autonomo contestualmente dichiarati), da assoggettarsi ad IRAP.

§§§

Per gli anni successivi al 2013, e precisamente per gli anni 2014 e 2015 il ricorrente ha presentato analoghe istanze di rimborso e correlati ricorsi contro il silenzio rifiuto formatosi in difetto di riscontro dell'Ufficio.

Per il 2014 il ricorrente ha chiesto la rifusione di € 20.427,00 con istanza presentata il 6.3.2018.

Le somme sono state versate con acconti il 7.7.14 nonchè il 1.12.14 ed il 6.7.15 mediante compensazione del credito 2014 di € 2.198,00.

L'Ufficio ha eccepito l'esistenza dell'autonoma organizzazione anche con riguardo ai compensi sindacali.

Per il 2015 il ricorrente ha chiesto la rifusione di € 15.999,00 con istanza presentata il 12.3.2018. Le somme sono state versate con due acconti il 6.7.15 nonchè il 30.11.15 ed il 16.6.16 mediante compensazione del credito 2015 di € 3.460,00.

L'Ufficio ha eccepito l'esistenza dell'autonoma organizzazione anche con riguardo ai compensi sindacali.

All'udienza odierna di discussione questa Commissione ha trattenuto i ricorsi, riuniti per connessione, in decisione.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

I ricorsi sono fondati. La giurisprudenza è oggi graniticamente ferma nel ritenere escluse dalla base imponibile e dal presupposto dell'Irap i compensi percepiti dai sindaci di società (ed anche dai revisori dei conti e dagli amministratori di società) ancorchè essi svolgano contemporaneamente altre

attività di lavoro autonomo a mezzo di un'organizzazione autonoma di beni strumentali.

Non vi è alcuna ragione per supporre, come fa l'Ufficio, che parte dei costi spesati nell'esercizio dell'attività autonoma del ricorrente sia stata destinata allo svolgimento dell'attività presso le aziende esterne (gli aggiornamenti tecnici non risultano dimostrati e comunque rientrerebbero, al pari dell'uso del computer - al pari dei consumi dell'autovettura, nella dotazione minima per l'esercizio dell'attività professionale non organizzata mentre si deve ritenere ben più plausibile, e provato anche per presunzioni semplici, secondo *l'id quod plerumque accidit*, che alla convocazione del sindaco presso i locali delle società ove (parimenti si presume) si tengono le riunioni dei collegi sindacali provvedano le segreterie delle medesime società, contattando il sindaco sul cellulare suo personale. Erra poi l'Ufficio nel ritenere il contribuente onerato della prova del mancato utilizzo della struttura organizzata, sia perché si tratterebbe di prova negativa, e quindi diabolica, sia perché è lo Stato, non il cittadino, che deve provare i presupposti dell'imposizione, ossia del prelievo tributario necessario a sostenere il fardello delle spese della Pubblica Amministrazione.

L' "autonoma organizzazione" è un elemento costitutivo della fattispecie che identifica il presupposto d'imposta, di tal che è l'Ente impositore che deve provarne l'esistenza, se vuole assoggettare ad esso i redditi del cittadino; l'errore concettuale, nel quale peraltro è incorsa anche la Cassazione, consiste nel ritenere che il suo contrario, ossia l'assenza di organizzazione, costituisca una causa di esenzione dall'Irap.

In realtà è l'Ufficio tenuto a provare l'autonoma organizzazione, quale elemento costitutivo-presupposto del tributo, non il contribuente a dimostrarne l'assenza quale causa di esenzione.

Se forse è vero che la sentenza (*rectius* ordinanza) n° 156 del 2001 della Corte Costituzionale, sia pure nella sua assai scarna motivazione, ha affermato che l'Irap si applica, come l'Ufficio ben riassume, sulla capacità produttiva impersonale ed aggiuntiva rispetto a quella propria del professionista fornita dall'organizzazione di cui sostiene i costi, e colpisce un reddito che contenga una parte aggiuntiva di profitto che esprime la capacità produttiva del titolare in quanto organizzatore dell'attività, suscettibile di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale svolta con mezzi minimali e indispensabili, il caso di specie dimostra tutto il contrario di quanto si rinviene nella citata sentenza: l'attività svolta dal sindaco di società prescinde interamente da un'organizzazione posta in essere e gestita dal sindaco medesimo, risolvendosi nel mero controllo (intellettuale) delle attività poste in essere dagli organi preposti all'amministrazione societaria, controllo che può avvenire, e di solito si svolge, mediante la semplice lettura di atti e con la stesura di relazioni illustrative che possono adempiersi con strumentazione ridotta ai minimi termini. Il Sindaco di società potrebbe dunque rivestire ed esercitare tale attività anche se non fosse un lavoratore autonomo munito di struttura organizzata.

E' invece del tutto plausibile che le riunioni del collegio sindacale, trattandosi di organo collegiale composto anche di membri diversi dal ricorrente, non tenuti a recarsi nel suo studio personale, si svolgano in locali appositamente messi a disposizione del collegio (o dei collegi) dalle relative società.

Del tutto irrilevante è nel caso che ci occupa la norma di cui all'art. 50, comma 1, lett. c/bis del TUIR 917/86, che prevede che il reddito sindacale rientri nell'ambito dell'attività di lavoro autonomo se il percettore svolge una professione che abbia ad oggetto attività della stessa natura, in quanto riferita ad altro tipo di imposta diretta (Irpef), e non all'Irap, disciplinata da diversa normativa e avente un ben diverso presupposto.

Cass. Sez. 6 - 5, ordinanza N. 16372 del 3/07/2017 (Rv. 644928 - 01) ha di recente statuito: *“il commercialista, che sia anche amministratore, revisore e sindaco di società, non è soggetto a IRAP per il reddito netto di tali attività perché è soggetto a imposizione fiscale unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata; il che non si verifica nelle specie in quanto per la soggezione a IRAP non è sufficiente che il commercialista normalmente operi presso uno studio professionale, atteso che tale presupposto non integra di per sé il requisito dell'autonoma organizzazione rispetto ad un'attività rilevante quale organo di una compagine terza. Già con Cass. 09/05/2007, n. 10594, Cass. 19/07/2011, n. 15803 e Cass. 05/03/2012, n.3434 si è chiarito - riguardo a fattispecie nella quale si discuteva di redditi realizzati dal libero professionista nell'esercizio di attività sindaco, amministratore di società, consulente tecnico - che non sia soggetto a imposizione quel segmento di ricavo netto consequenziale a quell'attività specifica purché risulti possibile, in concreto, lo scorporo delle diverse categorie di compensi conseguiti e verificare l'esistenza dei presupposti impositivi per ciascuno dei settori interessati (conf. inter partes Cass. del 23/01/2017, n. 1712).*

Cfr. anche Cass. 03/03/2016, n. 4246 e Cass. 02/11/2016, n. 22138 ivi citate. Nella fattispecie i compensi appaiono fatturati specificatamente con le causali di partecipazione a riunioni sindacali e quindi hanno una propria individualità.

Né si comprende su quali basi normative e in quale prospettiva tecnica il ricorrente avrebbe dovuto dotarsi di una contabilità separata: le fatture emesse sono analoghe (per tipologia: attività di lavoro autonomo professionale) a quelle attinenti alla diversa attività di consulente e debbono rispettare una numerazione progressiva, né pare plausibile che ad esse debbano corrispondere, dal lato negativo, fatture d'acquisto che in realtà non esistono, in quanto l'attività sindacale non richiede esborsi specifici, mentre la liquidazione dell'Iva a debito è unica, così come unico è il volume d'affari.

Fondata è infine l'eccezione di decadenza formulata dall'Agenzia con riguardo alla quota parte del primo versamento d'acconto Irap di € 1.405,08 in data 8.7.2013 quale primo acconto Irap anno 2013, atteso che il termine di decadenza di 48 mesi va calcolato a far tempo dal versamento.

Ha sancito tale principio la Corte di cassazione che, con l'ordinanza n. 21764/2012, ha accolto il primo motivo presentato dall'Agenzia delle Entrate contro la decisione della Ctr di Bologna che aveva accolto l'istanza di rimborso presentata da un medico, ritenendola tempestiva, nonostante la domanda fosse stata inoltrata oltre 48 mesi dall'acconto.

Con tale decisione la sezione tributaria ha chiarito che il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso delle imposte sui redditi in caso di versamenti diretti, previsto dall'art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602,

decorre, nella ipotesi di effettuazione di versamenti in acconto, dal versamento del saldo solo nel caso, che qui non ricorre, in cui il relativo diritto derivi da un'eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti rispetto all'ammontare del tributo che risulti al momento del saldo complessivamente dovuto, oppure rispetto ad una successiva determinazione in via definitiva dell'«an» e del «quantum» dell'obbligazione fiscale, mentre non può che decorrere dal giorno dei singoli versamenti in acconto nel caso in cui questi, già all'atto della loro effettuazione, risultino parzialmente o totalmente non dovuti, poiché in questa ipotesi l'interesse e la possibilità di richiedere il rimborso sussistono sin da tale momento.

Si incardina nello stesso filone giurisprudenziale un'altra decisione sui rimborsi Irap, secondo cui il termine di decadenza di quarantotto mesi decorre dal versamento dell'acconto e non dal momento, successivo, di presentazione della dichiarazione (sentenza n. 23562 del 20 dicembre 2012).

Le spese vanno compensate in ragione della soccombenza reciproca, tenuto conto altresì del fatto che il ricorrente, sino all'udienza di discussione, si è attivato e costituito in giudizio personalmente senza peraltro aver precisato di partecipare al giudizio come difensore di se stesso. Si confronti al riguardo Cass. sez. sesta civile n°1518/2019.

Va pertanto disposto il rimborso delle somme richieste in restituzione, con gli interessi di legge, con la sola esclusione dell'importo di euro 1.405,08 versato quale primo acconto 2013.

P.Q.M.

La Commissione accoglie parzialmente i ricorsi riuniti disponendo il rimborso degli importi indicati nei ricorsi per gli anni 2013, 2014 e 2015, con esclusione dell'importo di euro 1.405,08 versato quale primo acconto 2013.

Spese compensate.

Novara addì 29.1.2019

Il Giudice Estensore  
Dr. Roberto Bertolo

Il Presidente  
Dr. Paolo Scafi

