



**Confederazione Nazionale
dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa**

Sede Nazionale
Via G. A. Guattani, 13 – 00161 Roma
Tel. 06/44188461
Fax. 06/44249515
E-Mail: polfis@cna.it

Sede di Bruxelles
B - 1000 Bruxelles - Rue du Commerce, 124
Tel. 322 2307442-429
Fa 322 2307219 e-mail bruxelles@cna.it

Divisione Economica e Sociale
Ufficio politiche fiscali

Comunicazione tributaria n. 31

Roma, 23 luglio 2010

Oggetto: IRAP – non imponibilità per le imprese prive di organizzazione - evoluzione giurisprudenziale della nozione di autonoma organizzazione - chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate.

Sommario

1. PREMESSA	2
2. L’ESCLUSIONE DALL’IRAP LEGATA ALLA PRESENZA DI UNA «AUTONOMA ORGANIZZAZIONE» - CONFERMATA LA TESI INDICATA AL § 4 DELLA COM. TRIB. 23 GIUGNO 2008, N. 59.	2
3. LA DISTINTA DEFINIZIONE DI IMPRESA FISCALE CHE SECONDO LA CASSAZIONE PORTA AD ESCLUDERE DALL’IRAP GLI AGENTI DI COMMERCIO ED I PROMOTORI FINANZIARI.	4
4. LA TESI RESTRITTIVA DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE DELLA NUOVA INTERPRETAZIONE GIURISPRUDENZIALE – CIRC. 28 MAGGIO 2010, N. 28/E.....	5
5. L’ASSENZA DI AUTONOMA ORGANIZZAZIONE ESTESA A TUTTE LE IMPRESE INDIVIDUALI – ORDINANZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE 24 GIUGNO 2010 N. 15249. 6	6
6. AZIONE CONFEDERALE: LA NECESSITÀ DI UN ULTERIORE CHIARIMENTO DA PARTE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE.....	7
7. LA POSSIBILITÀ DI RIVENDICARE CHE L’IRAP NON È DOVUTA, ANCHE IN CASO DI CONTESTAZIONE DI OMESSO VERSAMENTO DI IRAP, COMUNQUE DICHIARATA.....	8

1. Premessa

Si sono aperti degli ampi spiragli giurisprudenziali che rendono più concreta la possibilità dell'esclusione dall'applicazione dell'IRAP per le imprese prive di autonoma organizzazione. La definizione di «*autonoma organizzazione*» come elemento pregnante dei presupposti di applicazione del tributo regionale, recentemente, ha, infatti, subito una ulteriore evoluzione per effetto della giurisprudenza e della prassi ministeriale. Appare, pertanto, fondamentale fare il punto della situazione riprendendo il discorso che abbiamo aperto nella precedente Com. trib. 23 giugno 2008, n. 59, in occasione dell'emanazione della circolare 13 giugno 2008, n. 45/E dell'Agenzia delle Entrate.

Allora, infatti, l'assenza dell'autonoma organizzazione e, quindi, conseguentemente la non deducibilità dell'IRAP, era stata ritenuta ammissibile solamente con riferimento al lavoro autonomo, escludendo aprioristicamente le imprese. In tale occasione, infatti, l'Agenzia delle Entrate riteneva che la Corte Costituzionale nella sentenza [del 21 maggio 2001, n. 156](#), facesse riferimento alla definizione fiscale d'impresa, ritenendo che il concetto di organizzazione fosse insito nella definizione stessa d'impresa.

Al contrario, precedenti sentenze della giurisprudenza della Corte di Cassazione, espressasi addirittura a sezioni unite, fanno più propriamente riferimento alla definizione d'impresa dettata dall'articolo 2082 del c.c., confermando quanto sostenuto nella precedente Com. trib. 23 giugno 2008, n. 59 (cfr par. 4). Sentenze queste che, solo in parte, sono state poi riprese dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 28 maggio 2010, n. 28/E.

Nella pagine che seguono, quindi, si vuole fare il punto della situazione ricordando, in estrema sintesi, il nodo centrale dal quale emerge la possibilità di non pagare l'imposta regionale sulle attività produttive.

2. L'esclusione dall'IRAP legata alla presenza di una «*autonoma organizzazione*» - Confermata la tesi indicata al § 4 della Com. trib. 23 giugno 2008, n. 59.

Con la sentenza della [Corte Costituzionale 21 maggio 2001, n. 156](#), è stata sancita la piena costituzionalità del tributo. Decisione, poi, confermata nelle successive Ordinanze ([Ord. 18 ottobre 2002, n. 426](#); [Ord. 23 luglio 2001, n. 286](#); [Ord. 10 aprile 2003, n. 124](#))⁽¹⁾. Nella sentenza sopra richiamata e nelle successive ordinanze della Corte Costituzionale, infatti, viene da prima spiegata la natura del tributo e a seguire quali sono i presupposti che lo rendono aderente alla Costituzione. Il giudice delle leggi fa notare che l'imposta regionale sulle attività produttive deve essere vista quale imposta reale (quindi non personale) che colpisce il valore aggiunto prodotto da qualsiasi organizzazione di fattori produttivi effettuata da un imprenditore (attività industriale in senso ampio, bancaria, assicurativa etc) ovvero da un lavoratore autonomo, volta a remunerare proprio i fattori produttivi che hanno contribuito a crearla.

¹ Non può, quindi, essere, contestato che il professionista, ad esempio, subisca una disparità di trattamento dal tributo, perché si applica il medesimo tributo a carattere reale a due fattispecie diverse (articolo 3, cost.), ovvero il fatto che nell'ambito del tributo non è possibile dedurre il costo del lavoro, contestando, pertanto, la lesione del principio di capacità contributiva (articolo 53, Cost.). Questioni sulle quali si è già espressa, appunto, la Corte Costituzionale.



In altre parole, ad essere tassato è il valore aggiunto, in senso aziendalistico, creato proprio dall'organizzazione, ovvero dal soggetto che rientra nel campo di applicazione soggettivo del tributo indicato nell'articolo 3 del D.Lgs. n. 446/1997. Tutti i soggetti indicati nel citato articolo 3 che creano un sistema autonomamente organizzato, capace di creare ricchezza, sono assoggettati al tributo regionale. Proprio questa considerazione, atta a reggere la costituzionalità del tributo, rende fondamentale ai fini dell'applicabilità del tributo stesso, la presenza dell'organizzazione. In definitiva, ad essere tassata è la ricchezza prodotta dall'organizzazione creata, se non si crea alcuna organizzazione non si integra il presupposto impositivo del tributo.

L'applicabilità o meno dell'IRAP, pertanto, è riconducibile al tipo di organizzazione richiesta dalla disciplina IRAP e, per quali soggetti questa si ritiene essere insita nello svolgimento dell'attività. Il tema portato alla ribalta sia dalla sentenza della Cassazione a sezioni unite 26 maggio 2009, n. 12108 e poi da ultimo dall'ordinanza a sezioni unite della Cassazione del 24 giugno 2010 n. 15249⁽²⁾, è proprio questo.

L'elemento estremamente importante ed innovativo apportato dalla Cassazione a sezioni unite, è, infatti, quello di prendere atto che esiste una definizione d'impresa dettata dall'articolo 55 del TUIR che si distingue profondamente dalla definizione d'impresa prevista dall'articolo 2082 del c.c.

Nella definizione di impresa dettata dal codice civile l'elemento organizzativo è pregnante ed assolutamente indispensabile per integrare il concetto stesso d'impresa. E' vero, quindi, che l'imprenditore, così come definito dal codice civile, integra sicuramente sia il presupposto soggettivo che oggettivo dell'IRAP⁽³⁾. Sulla questione si pensi che non sia un caso che la [sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001](#), nell'indicare il postulato dell'organizzazione nella definizione d'impresa, abbia fatto riferimento all'articolo 2082 del c.c. Il concetto di imprenditore dettato dal TUIR, al contrario, si discosta dalla definizione di reddito d'impresa del codice civile, sopra meglio ricordata. Infatti, in proposito, l'articolo 55 del TUIR, proprio al fine di limitare i margini interpretativi nella sottile distinzione tra reddito d'impresa e reddito di lavoro autonomo, lega il concetto d'impresa al mero esercizio di una attività commerciale di cui all'articolo 2195 del c.c. "*anche se non organizzata in forma d'impresa*" (cfr. ultimo periodo dell'articolo 55, comma 1, del TUIR). L'organizzazione, al contrario, diventa essenziale per la qualificazione dell'impresa, quando ad essere esercitate sono delle attività non rientranti nell'articolo 2195 del c.c. (cfr articolo 55, comma 2, lett. a) del TUIR).

Nell'ambito del TUIR, pertanto, il lavoro autonomo (articolo 53 del TUIR) è individuato in modo residuale rispetto all'esercizio d'impresa: è lavoro autonomo l'esercizio di attività diverse da quelle individuate, nella sostanza, dall'articolo 55 del TUIR cioè l'attività d'impresa. Nella seguente figura è messa in evidenza la definizione di imprenditore nell'ambito dell'imposta sul reddito

² in parte anche toccato dalle precedenti sentenze, senza a sezione unite sezioni unite del 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110 e 12111.

³ Secondo l'articolo 2082 del c.c. l'impresa dall'esercizio professionale di una attività economica organizzata volta alla produzione di beni e servizi. L'elemento organizzativo fa, quindi, parte integrante della definizione dell'attività dell'imprenditore.



Sono proprio questi elementi che hanno portato la Cassazione nell'Ordinanza del 24 giugno 2010 n. 15249, ad escludere dall'applicazione dell'IRAP un elettricista che per svolgere il lavoro si avvaleva solamente degli arnesi strettamente necessari allo svolgimento dell'attività e ad indicare, in modo generico, che questi principi «*poiché è identica la questione, sono estensibili ai soggetti che esercitano altri tipi di impresa.*»

Nel prosieguo si entrerà nei passaggi giurisprudenziali e di prassi, intervenuti tra il 2009 ed il 2010, al fine di meglio comprendere la forte esigenza di avere chiarezza nella definizione delle caratteristiche che sia il professionista che l'imprenditore devono avere per non dover pagare l'imposta regionale sulle attività produttive.

3. La distinta definizione di impresa fiscale che secondo la Cassazione porta ad escludere dall'IRAP gli agenti di commercio ed i promotori finanziari.

Le sezioni unite della Corte di Cassazione, con le sentenze del 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110 e 12111, hanno affrontato la questione della sistematica assoggettabilità ad IRAP delle attività "ausiliarie" del commercio di cui all'articolo 2195 del codice civile, svolte dall'agente di commercio, dal promotore finanziario e, in generale, dai soggetti "ausiliari". Le sentenze, innovano quanto diversamente era stato sostenuto nella precedente circolare 13 giugno 2008, n. 45/E⁽⁴⁾.

Il punto di partenza, su cui si basano le sentenze, è, ai fini dell'applicazione dell'IRAP, la distinzione fatta dalla Corte Costituzionale, tra 'impresa' nella quale l'elemento organizzativo sarebbe 'connaturato', e 'lavoro autonomo', rispetto al quale sarebbe necessario un accertamento caso per caso dell'esistenza di una 'autonoma organizzazione'. Sulla base di questa distinzione la Corte di Cassazione ha ritenuto essenziale verificare quale sia, tra l'esercizio d'impresa e l'esercizio di lavoro autonomo, la collocazione delle attività ausiliare di cui all'art. 2195 c.c., nel cui quadro si collocano tanto l'agente di commercio, quanto il promotore finanziario. Nelle motivazioni la Corte di Cassazione è giunta ad affermare che "alla disciplina applicabile, ai fini delle imposte sul reddito, alle attività ausiliare di cui all'articolo 2195 c.c. non può essere riconosciuta un'efficacia condizionante ai fini dell'interpretazione di imposte come l'IRAP che rispondono ad altri criteri ed una diversa ratio impositiva". Secondo i giudici della Corte di Cassazione le "attività ausiliarie di cui all'art. 2195 c.c., le quali, pur essendo ai fini delle imposte sul reddito considerate produttive di reddito d'impresa, possono essere (e spesso sono) svolte dal soggetto senza organizzazione di capitali o lavoro altrui. Se, infatti, si considerassero ai fini IRAP queste attività tout court 'attività di impresa, l'imposta non troverebbe corrispondenza nella sua ratio, e finirebbe per colpire una base fittizia, un fatto non reale, in contraddizione con una interpretazione costituzionalmente orientata del presupposto impositivo". E' noto che l'IRAP è un'imposta a carattere reale il cui presupposto è costituito dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi (articolo 2

⁴ Nell'occasione, infatti, l'Agenzia delle Entrate (cfr par. 7) esclude proprio gli agenti di commercio ed i promotori finanziari dai soggetti per cui è ipotizzabile una esclusione dall'IRAP, partendo proprio dal presupposto che trattandosi di imprese, la presenza di organizzazione è insita nella natura stessa d'impresa.



D.Lgs. 446/97).

“Non è, infatti, l’oggettiva natura dell’attività svolta ad essere alla base dell’imposta, ma il modo – autonoma organizzazione - in cui la stessa è svolta, ad essere la razionale giustificazione di una imposizione sul valore aggiunto prodotto, un quid che eccede il lavoro personale del soggetto agente ed implica appunto l’organizzazione di capitali o lavoro altrui: se ciò non fosse, e il lavoro personale bastasse, l’imposta considerata, non solo non sarebbe vincolata all’esistenza di una ‘autonoma organizzazione’, ma si trasformerebbe inevitabilmente in una sostanziale imposta sul reddito”.

La Corte ribadisce nuovamente il principio che la soggezione ad Irap è possibile solo nell’ipotesi nelle quali sussista il requisito **dell’autonoma organizzazione** che costituisce accertamento di fatto spettante al giudice di merito e non censurabile in sede di legittimità se congruamente motivato.

La conclusione a cui perviene la Corte di Cassazione è l’affermazione del seguente principio di diritto che: *“in tema di IRAP, a norma del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, primo periodo, e art. 3, comma 1, lett. c), l’esercizio delle attività di agente di commercio, di cui alla L. n. 204 del 1985, art. 1, e di promotore finanziario di cui al D.Lgs. n. 58 del 1998, art. 31, comma 2, è escluso dall’applicazione dell’imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata”.*

Con tale conclusione viene ripreso quanto già stabilito dalla Corte Costituzionale nella sentenza 156/2001, nella quale non è stata determinata l’illegittimità dell’imposta ma solo la sua inapplicabilità *“nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto”.*

4. La tesi restrittiva dell’Agenzia delle Entrate della nuova interpretazione giurisprudenziale – Circ. 28 maggio 2010, n. 28/E

L’Agenzia delle Entrate interviene con la circolare n. 28/E del 2010 a meglio precisare su alcuni punti, già affrontati con la circolare 45/E del 2008, l’orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, nelle sentenze sintetizzate al paragrafo precedente.

Pertanto alla luce di tale distinzione, l’Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 28/2010, precisa che:

- 1) per tutte le attività di impresa, diverse da quelle ausiliare di cui all’art. 2195 c.c., il requisito dell’autonoma organizzazione è intrinseco alla natura stessa dell’attività svolta e dunque sussiste in ogni caso il presupposto impositivo;
- 2) per gli agenti di commercio e promotori finanziari, la circolare n. 45/E del 2008, ma solamente *“in subordine occorre comunque dedurre, così come per i lavoratori autonomi, in ordine all’esistenza dell’autonoma organizzazione”* (punto 7 della circolare n. 45/E);
- 3) *“l’affidamento a terzi, in modo non occasionale, di incombenze tipiche dell’attività artistica o professionale, normalmente svolte all’interno dello studio, deve essere valutata ai fini della sussistenza dell’autonoma organizzazione”* (punto 5.4.1 della circolare n. 45/E);
- 4) rileva comunque la disponibilità di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile



per lo svolgimento dell'attività, anche qualora non vengano acquisiti direttamente, ma siano forniti da terzi, a qualunque titolo (punto 5.4.2, circ. n. 45/E).

Tale posizione è, per l'Agenzia, ora avvalorata dalla Corte di Cassazione, la quale ha rilevato come agli effetti impositivi IRAP ciò che rileva è *“la sussistenza di una organizzazione autonoma, restando indifferente il mezzo giuridico col quale quest'ultima è attuata (dipendenti ovvero società di servizi), che rende possibile lo svolgimento dell'attività dei professionisti, attraverso la disponibilità di beni strumentali, capitali e stabili forme di collaborazione, funzionali all'espletamento delle particolari incombenze; il che si realizza, come nel caso, con il contratto di outsourcing che impegna le parti a collaborare affinché la clientela percepisca la attività come organizzazione unitaria fornitrice di più servizi”* (Cass. 25 maggio 2009, n. 12078). Nella circolare 28 maggio 2010, n. 28/E, sopra meglio sintetizzata, l'Agenzia delle Entrate legge le sentenze a sezioni unite in modo restrittivo, circoscrivendo la loro applicabilità alle sole attività ausiliarie all'esercizio d'impresa. Escludendo, pertanto, dalla possibilità di valutare l'assenza dell'autonoma organizzazione, conviene ribadirlo, per tutte le altre attività d'impresa.

Con la circolare 28/E del 2010 l'Agenzia interviene alla luce dei principi espressi dalla Corte di Cassazione (cfr. Cass., ordinanza 8 gennaio 2010, n. 142; in senso conforme Cass. 1 luglio 2009, n. 15440; Cass. 23 luglio 2009, n. 17231, Cass. 14 aprile 2009, n. 8826) **sull'attività di medico di medicina generale**, rilevando che la stretta disponibilità dello studio attrezzato, così come previsto dalla convenzione con il servizio sanitario nazionale, non possa essere considerata di per sé indice di esistenza dell'autonoma organizzazione per i medici di medicina generale. In altri termini, lo studio e le attrezzature previste in convenzione possono essere considerate il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività da parte del medico, mentre l'esistenza dell'autonoma organizzazione è configurabile, ex adverso, in presenza di elementi che superano lo standard previsto dalla convenzione e che devono essere pertanto valutati volta per volta.

L'Agenzia rileva che comunque in un caso specifico i giudici di legittimità hanno coerentemente riconosciuto la sussistenza dell'autonoma organizzazione di un medico convenzionato ritenendo che *“la Commissione ha congruamente motivato la valutazione circa la non limitatezza dei beni strumentali utilizzati esponendo il valore dei beni strumentali (circa L. 60.000.000), delle quote di ammortamento (circa L. 11.500.000) e delle altre spese, traendone evidentemente la conseguenza, con valutazione in fatto non censurabile in quanto motivata, che eccedessero la media degli investimenti dello specifico settore e che quindi fossero presenti ‘significativi elementi di organizzazione’”* (Cass. 5 febbraio 2009, n. 2850).

5. L'assenza di autonoma organizzazione estesa a tutte le imprese individuali – Ordinanza della Corte di Cassazione 24 giugno 2010 n. 15249.

A contraddire ulteriormente l'Agenzia delle Entrate interviene nuovamente la Corte di Cassazione, a sezioni unite, nella recentissima sentenza del 24 giugno 2010 n. 15249. In particolare l'ordinanza riguarda un caso specifico nel quale l'Agenzia delle Entrate ha fatto ricorso per Cassazione nei confronti di un elettricista, sostenendo il principio che per tutte le attività di impresa il requisito dell'autonoma organizzazione è intrinseco alla natura stessa dell'attività svolta e, dunque, sussiste in ogni caso il presupposto impositivo,



Nel ricorso proposto l'Agenzia ha dedotto che i soggetti passivi dell'imposta sono, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 3, le persone fisiche esercenti attività imprenditoriali precisando che per esercizio di impresa si intende l'esercizio per professione abituale anche se non esclusiva delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa. Poiché l'art. 2195 c.c., qualifica imprenditori i soggetti che esercitano una attività di produzione di un servizio si deve concludere che sono tenuti al pagamento dell'IRAP. Inoltre, l'Agenzia ha contestato l'accertamento dell'entità dei beni strumentali.

Nell'ordinanza 24 giugno 2010 n. 15249 la Corte di Cassazione, sezione tributaria, nel rigettare il ricorso per manifesta infondatezza, riprende la sentenza n. 12108 del 2009 della medesima Corte, a Sezioni Unite, sulla questione dell'assoggettamento all'imposta degli agenti di commercio e dei promotori finanziari, nella quale ha affermato i principi che in tema di IRAP: a norma del combinato disposto del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2, comma 1, primo periodo, e art. 3, comma 1, lett. c), l'esercizio dell'attività di agente di commercio, di cui alla L. n. 204 del 1985, art. 1 e di promotore finanziario, di cui al D.Lgs. n. 58 del 1998, art. 31, comma 2, è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata.

Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente:

- sia sotto qualsiasi forma il responsabile dell'organizzazione e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
- impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Nell'ordinanza la conclusione cui perviene la Corte è che costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta, asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza delle predette condizioni. Con l'importante corollario che i principi, espressi nella sentenza n. 12108/2009, poiché è identica la questione, sono estensibili ai soggetti che esercitano altri tipi di impresa.

6. Azione confederale: la necessità di un ulteriore chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Alla luce degli ormai consolidati principi della giurisprudenza della Suprema Corte i comportamenti, che concretamente possono essere adottati dai contribuenti che si trovano nella condizioni sopra descritte, sono essenzialmente due:

1. presentazione della dichiarazione IRAP, con la sola compilazione dei righi relativi agli acconti versati in modo da poter recuperare immediatamente i medesimi;
2. assoggettamento ad IRAP e presentazione, successiva, di istanza di rimborso.

Appare evidente che la seconda scelta, più prudentiale della prima, non espone il contribuente a possibili sanzioni, ma difficilmente porta ad ottenere il rimborso in tempi rapidi, rendendosi necessaria l'istaurarsi di un contenzioso (in proposito vedi anche quanto detto in precedenza nella Com. trib. 23 giugno 2008, n. 59).

Diventa, pertanto, fondamentale che l'Agenzia intervenga nuovamente sull'argomento al fine di



meglio definire i connotati dell'autonoma organizzazione, alla luce della recente giurisprudenza, anche solo estendendo e rendendo più puntale quanto già indicato nella sua precedente [Circ. 13 giugno 2007, n. 45/E](#).

Proprio a tal fine Rete Imprese Italia (Confartigianato, CNA, Casartigiani, Confcommercio e Confesercenti) si è attivata nei confronti dell'Agenzia affinché, prendendo atto della recente ordinanza del 24 giugno 2010 n. 15249, provveda a fornire ulteriori indirizzi operativi ai propri Uffici (Quesito 21.07.2010 n. 9).

E' fondamentale dare la più ampia certezza alle imprese su quando non sono obbligate al versamento dell'IRAP.

7. La possibilità di rivendicare che l'IRAP non è dovuta, anche in caso di contestazione di omesso versamento di IRAP, comunque dichiarata.

In alcuni casi i contribuenti, per evidenziare l'assenza del carattere dell'autonoma organizzazione della propria attività lavorativa, presentano la dichiarazione IRAP senza effettuare il versamento della relativa imposta. Sebbene si tratti di una pratica sconsigliabile, dal momento che rende certa la contestazione dell'omesso versamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, molti sono i contribuenti che hanno seguito tale pratica, al fine di ridurre l'impatto in termini di sanzioni, fermo l'intento di non procedere al versamento dell'imposta regionale. Da tale comportamento hanno, infatti, origine le cartelle di pagamento emesse ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Con la sentenza, a sezioni unite, 14 ottobre 2009, n. 21749, la Cassazione ha affermato che *"Dal principio della emendabilità e ritrattabilità della dichiarazione... discende che la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori di fatto o di diritto commessi nella sua redazione, ed incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (in questo senso Cass. 22021/06)"*.

Tale sentenza conferma il precedente orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo cui *"la liquidazione in base alla dichiarazione D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, non preclude al contribuente, attraverso la impugnazione della relativa cartella, di rimettere in discussione la debenza del tributo, in quanto solo la mancata impugnazione della cartella comporta la preclusione del rimborso previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38"* (Cfr. Cass. 8456/2004, Cass. 29 maggio 2006, n. 12787).

L'Agenzia delle Entrate prende atto di ciò e invita gli Uffici a non eccepire in giudizio che il difetto di autonoma organizzazione possa essere fatto valere solo attraverso la presentazione della dichiarazione integrativa.

a cura di Claudio Carpentieri - Ufficio Politiche Fiscali

(CC/cc/IRAP_aut_organ)

