Ordinanza del 04/08/2020 n. 16658 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Limitazione dell'estensione del giudicato solo nell'ambito delle imposte sui redditi - Condizioni.

Massima:

Il principio dell'autonomia dei periodi di imposta limita l'estensione del giudicato solo nell'ambito delle imposte sui redditi e in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta assumano carattere tendenzialmente permanente. Nel caso di specie, l'accertamento compiuto dall'Amministrazione finanziaria, riguardava la sussistenza di un'attività di impresa avente caratteri di abitualita' per tutte le annualità considerate, sul presupposto che in tutto l'arco temporale analizzato fossero presenti i medesimi requisiti per il sorgere dell'obbligazione tributaria. Tuttavia, per quanto riguarda l'IRAP, i presupposti per la sua applicazione, ossia l'inserimento in strutture organizzative e l'impiego di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività e quindi l'auto organizzazione, vanno verificati nel caso concreto, a differenza che per l'applicazione dei redditi di impresa.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Intitolazione:

IRAP - Autonoma organizzazione - Caratteristiche.

Massima:

In tema di IRAP ai fini della definizione di autonoma organizzazione è necessario che alternativamente il contribuente: sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, oppure impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'"id quod plerumque accidit", il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure ancora si avvalga

in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni meramente esecutive.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

Rilevato che:

1. il sig. (------) propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale di Trieste n. 22/09/13, depositata il 14 marzo 2013, che, riformando la sentenza di primo grado, ha dichiarato legittimi alcuni avvisi di accertamento emessi nei confronti dell'odierno ricorrente, in materia di IVA, IRPEF, IRAP e Addizionale regionale per gli anni d'imposta dal 2001 al 2004 e 2006;

2. il ricorso e' affidato a tre motivi;

3. l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Considerato che:

1. con il primo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articoli 7, 51, 52, 75 e articolo 81, lettera I), (TUIR, nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2003) degli articolo 55, 56 e 109 TUIR e articolo 67 TUIR, lettera I, nel testo in vigore dal 1 gennaio 2004), del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 4 e del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, articolo 2 e 5-bis, nonche', ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio;

2. il motivo, che si articola in separate doglianze, e' in parte inammissibile, in parte infondato;

3. con riferimento all'articolo 7 TUIR, parte ricorrente ne sostiene la violazione, in quanto la CTR non avrebbe esaminato i dati ritenuti dimostrativi dell'abitualita' dell'attivita' svolta distintamente per ciascun periodo, come avrebbe invece dovuto fare, stante l'autonomia dell'obbligazione tributaria in ciascun singolo e distinto anno solare, ai sensi proprio dell'articolo 7;

4. tale prospettazione non puo' essere condivisa;

5. il principio dell'autonomia dei periodi d'imposta e' stato analizzato da questa S.C. soprattutto in materia di limiti di efficacia del giudicato esterno, in ipotesi nelle quali si trattava cioe' di stabilire se l'accertamento con efficacia di giudicato compiuto tra un contribuente e

l'Amministrazione finanziaria in relazione a una determinata annualita' d'imposta fosse estendibile ad altre annualita';

6. la S.C. ha affermato, a partire da Cass., Sez. Un., 16/06/2006, n. 12916 (segui' ta da numerose pronunce conformi, tra cui Cass. 22/04/2009, n. 9512, Cass. 01/07/2015, n. 13498, Cass. 03/01/2019, n. 37, Cass. 16/05/2019, n. 13152), che detto principio, vale a dire l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, limita l'estensione del giudicato solo nell'ambito delle imposte sui redditi e "in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacita' contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralita' di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente";

7. tale orientamento, tuttavia, mentre impedisce di estendere ad altri periodi l'accertamento di un fatto non permanente compiuto con riferimento a una determinata annualita', certamente non preclude all'Amministrazione finanziaria di cumulare in un unico accertamento piu' periodi d'imposta e di ravvisare la sussistenza dell'obbligazione tributaria in ciascuno di essi, sulla base dei medesimi elementi, di cui sia riscontrata la perduranza per tutte le annualita' oggetto d'indagine;

8. nel caso di specie, non viola pertanto l'articolo 7 l'accertamento compiuto dall'Amministrazione e confermato dalla CTR, poiche' esso ha riguardato la sussistenza di un'attivita' d'impresa avente carattere di abitualita' per tutte le annualita' considerate (anni 2001, 2002, 2003, 2004, 2006), sul presupposto, in se' non direttamente censurato, che in tutto l'arco temporale considerato - ricomprendente piu' annualita' d'imposta - fossero presenti i medesimi requisiti per il sorgere dell'obbligazione tributaria;

9. passando alla dedotta violazione del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 51, 52 e 75 e Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 81, lettera I), del (TUIR, nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2003) e degli articoli 55, 56, 109 TUIR e articolo 67 TUIR, lettera I, (dello stesso TUIR nel testo in vigore dal 1 gennaio 2004), parte ricorrente ne ha ravvisato gli estremi nel fatto che la CTR abbia affermato l'abitualita' dell'attivita' svolta dal (------) sulla base di due dati - "la mancanza di qualsiasi altra dichiarata fonte di reddito" e "un incarico decisamente redditizio" - che sarebbero in realta' "elementi avulsi da una qualificazione di abitualita' e professionalita' dell'attivita' commerciale";

10. sotto questo profilo, il motivo si profila inammissibile, poiche', una volta constatato che la sentenza impugnata ha ritenuto necessario accertare il requisito dell'abitualita' dell'attivita' per applicare le norme impositive, ogni altra deduzione si risolve in una non consentita sollecitazione a rinnovare il giudizio di merito sulla sussistenza di detto requisito;

11. quanto infine al dedotto vizio di motivazione, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 novellato, deve ritenersi che esso non sussista, perche' le circostanze che il ricorrente afferma essere state trascurate dalla sentenza impugnata nell'iter logico che ha portato alla decisione sono state in realta' o considerate e giudicate irrilevanti o devono ritenersi non decisive;

12. la condizione di invalido civile del ricorrente e la modesta rendita Inail da lui percepita sono state menzionate al quarto capoverso di pag. 3 della motivazione per dedurne l'inidoneita' a garantire al contribuente un adeguato sostentamento e dunque per fondare la presunzione di abitualita' dell'attivita' d'intermediazione;

13. la questione della mancanza di beni strumentali per lo svolgimento dell'attivita' attiene al requisito organizzativo, di cui la CTR ha trattato all'inizio della stessa pag. 3, affermando che la nozione tributaristica di attivita' imprenditoriale prescinde da tale requisito, essendo sufficiente che l'attivita' svolta sia caratterizzata dalla professionalita' abituale, ancorche' non esclusiva;

14. l'esiguita' del numero delle prestazioni e il modesto ammontare degli imponibili sono circostanze citate nella premessa della motivazione, che la CTR ha dunque preso in considerazione, ma implicitamente considerato irrilevanti, alla luce dell'altro passaggio in cui si afferma che lo svolgimento di un singolo incarico, redditizio e complesso, costituisce di per se' indice di professionalita' e abitualita';

15. piu' in generale, va ricordato che, il fatto omesso puo' dar luogo al vizio solo se decisivo, solo cioe' in presenza di un rapporto di causalita' fra la circostanza che si assume trascurata e la soluzione giuridica data alla controversia, tale da far ritenere che quella circostanza, se fosse stata considerata, avrebbe portato a una diversa soluzione della vertenza (v. Cass. 27/08/2018, n. 21223); pertanto, il mancato esame di elementi probatori costituisce vizio di omesso esame di un punto decisivo solo se le risultanze processuali non esaminate siano tali da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilita', l'efficacia probatoria delle altre circostanze sulle quali il convincimento e' fondato, onde la "ratio decidendi" venga a trovarsi priva di base;

16. nella specie, alla luce degli altri elementi indiziari valorizzati dalla CTR, tale idoneita' non ricorre;

17. con il secondo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione dell'articolo 75 TUIR, nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2003, e dell'articolo 109 TUIR, nel testo in vigore dal 1 gennaio 2004, nonche' del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, articolo 5-bis, sostenendo che i compensi percepiti dal ricorrente, che l'Ufficio ha imputato a ricavi ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi d'impresa, sarebbero stati imputati non gia' secondo il criterio di competenza previsto dalle norme che si assumono violate, ma secondo quello di cassa;

18. il motivo e' inammissibile per violazione del principio di autosufficienza, non avendo il ricorrente indicato, ne' tantomeno riportato i passaggi degli atti di accertamento dai quali sarebbe desumibile l'imputazione che si assume erronea;

19. con il terzo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, articolo 2;

20. il motivo e' fondato;

21. la CTR, dopo aver dato atto che gli avvisi di accertamento riguardavano anche l'IRAP e dopo aver affermato che la CTP aveva accolto il ricorso del contribuente sotto un unico profilo, quello relativo al requisito dell'abitualita' nell'attivita' svolta, "stante la mancanza di organizzazione di mezzi e persone", ha integralmente accolto l'appello dell'Agenzia, ritenendo che la nozione tributaristica di attivita' imprenditoriale prescinda dal requisito organizzativo e dunque anche dalla eventuale mancanza di beni strumentali per lo svolgimento dell'attivita';

22. in tal modo, tuttavia, la CTR ha esteso all'IRAP un'affermazione valevole unicamente per l'imposta sui redditi d'impresa, dato che il Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 2, nel testo modificato dal Decreto Legislativo 10 aprile 1998, n. 137, articolo 1, comma 1, prevede - a differenza delle norme sui redditi d'impresa - che presupposto applicativo dell'imposta sia appunto l'esercizio abituale di un'attivita' autonomamente organizzata;

23. la giurisprudenza di questa S.C. esclude - a partire da Cass., Sez. Un., 10/05/2016, n. 9451 - che tale presupposto sia integrato anche dalla semplice auto-organizzazione, essendo sempre necessario che "il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilita' ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'"id quod plerumque accidit", il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attivita' in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni meramente esecutive" (v. anche Cass. 26/09/2016, n. 18881, Cass. 19/04/2018, n. 9786 tra le altre);

24. alla luce di quanto precede, la sentenza impugnata va annullata, per avere fatto malgoverno delle norme che regolano i presupposti impositivi dell'IRAP;

25. all'annullamento segue la decisione nel merito della causa, ai sensi dell'articolo 384 c.p.c., non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto;

26. tale conclusione si giustifica in considerazione di una triplice circostanza: a) la CTP ha accolto l'originario ricorso del contribuente accertando "la mancanza di organizzazione di mezzi e persone"; b) la CTR ha bensi' accolto l'appello dell'Agenzia riconoscendo il carattere della professionalita' abituale dell'attivita' svolta dal (------), senza tuttavia confutare tale accertamento e anzi prescindendo completamente dalla verifica sull'autonoma organizzazione; c) l'Agenzia, pur avendo fatto valere in grado d'appello l'utilizzo di mezzi da parte del (------), anche se non di sua proprieta', non ha proposto autonomo ricorso per cassazione sulla questione, trascurata dalla CTR, dell'autonoma organizzazione, questione sulla quale si e' dunque formato il giudicato;

27. gli originari avvisi di accertamento vanno dunque dichiarati illegittimi, limitatamente all'IRAP;

28. la circostanza che l'orientamento in tema di presupposti impositivi dell'IRAP, sopra sintetizzato, si sia stabilizzato in epoca successiva alla sentenza della CTR giustifica l'integrale compensazione delle spese processuali di tutti i gradi di giudizio.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibili i primi due motivi di ricorso, accoglie il terzo e cassa la sentenza impugnata limitatamente al motivo accolto; decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso e dichiara illegittimi gli avvisi di accertamento impugnati, limitatamente all'IRAP. Compensa le spese.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza