Sentenza del 29/08/2019 n. 21806 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

P.R., avvocato, aveva presentato all'Agenzia delle Entrate di (---), istanza per ottenere il rimborso dell'Irap versata negli anni d'imposta dal 2000 al 2004; formatosi il silenzio rifiuto dell'Amministrazione, ricorreva innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Forlì (di seguito, per brevità CTP), che accoglieva il ricorso, affermando l'insussistenza di un'autonoma struttura organizzativa, facente capo allo stesso avvocato.

L'Agenzia delle entrate ricorreva avverso la sentenza n. 69/01/10 della CTP, assumendo l'esistenza di un'autonoma organizzazione in capo al professionista. I giudici di secondo grado, con la sentenza in epigrafe, respingevano l'appello ritenendo che l'avv.to P. non fosse titolare di un'autonoma struttura organizzativa e, quindi, confermavano integralmente la sentenza della CTP. Avverso la sentenza in epigrafe ricorre per Cassazione l'Agenzia delle entrate, affidandosi a due motivi. Resiste con controricorso P.R., il quale propone anche ricorso incidentale condizionato.

P.R. ha depositato, altresì, memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

L'eccezione d'inammissibilità del ricorso principale sollevata dal controricorrente sul presupposto che detto ricorso sarebbe stato proposto in contrasto con l'art. 360 bis c.p.c., comma 1, n. 1, è priva di pregio. Ed infatti, se è vero - come pure affermato nel controricorso - che la condizione di ammissibilità del ricorso indicata nell'art. 360 bis c.p.c., comma 1, n. 1, - introdotta dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, art. 47, - non è integrata dalla mera dichiarazione, espressa nel motivo di ricorso, di porsi in contrasto con la giurisprudenza di legittimità, laddove non vengano individuate le decisioni e gli argomenti sui quali l'orientamento contestato si fonda e laddove la giurisprudenza di legittimità richiamata sia inconferente, è pur vero che l'inammissibilità di cui alla citata disposizione sussiste solo nell'ipotesi di una giurisprudenza di legittimità consolidata nella materia oggetto di controversia, contraria alla tesi di parte ricorrente, ipotesi insussistente nella fattispecie in esame (cfr. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 19190 del 02/08/2017, Rv. 645120-01; Cass. Sez. 6-3, Ordinanza n. 13202 del 16/06/2011, Rv. 618338-01).

D'altro canto, sebbene in materia di assoggettabilità ad Irap, siano intervenute - come più avanti si esporrà - i Giudici delle leggi e le Sezioni Unite di queste Corte, l'accertamento dei presupposti della sussistenza di un'autonoma organizzazione è collegato alla fattispecie concreta di volta in volta oggetto di verifica, rispetto alla quale, laddove costituisca motivo di impugnazione, va

accertata in questa sede la correttezza delle argomentazioni logiche e giuridiche seguite nel giudizio di merito.

2. Anche l'ulteriore eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dal controricorrente - perchè sarebbe esposto in base a considerazioni di fatto e senza spiegare in diritto nè perchè, nè in quali passaggi la sentenza della Commissione Regionale avrebbe violato e falsamente applicato il D.Lgs. n. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, commi 1 e 3, lett. c), - è infondata, considerato che sebbene il giudizio di cassazione è un giudizio a critica vincolata, delimitato e vincolato dai motivi di ricorso, nella specie i motivi di ricorso principale, oltre a possedere i caratteri della tassatività, rientrando nelle categorie logiche previste dall'art. 360 c.p.c., hanno una specifica esposizione, sì da non risolversi in una critica generica della sentenza impugnata (ex plurimis, cfr. Cass., Sez. 6 -2, Ordinanza n, 11603 del 14/05/2018, Rv. 648533 01).

3. Passando all'esame del merito, l'Agenzia delle entrate, con il primo motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, per aver i secondi giudici escluso l'esistenza di una struttura organizzativa autonoma, nonostante sussistessero tutti i presupposti impositivi. Evidenzia che, pur essendo pacifico che l'avvocato P. si è avvalso, costantemente, per tutte le annualità oggetto di richiesta di rimborso Irap (2000-2004), della struttura del padre, dotata di autonomi collaboratori e personale, senza esserne dipendente, ma restando autonomo e titolare di partita IVA, elargendo costantemente compensi ai colleghi domiciliati presso lo studio legale, la CTR avrebbe violato le disposizioni di legge in materia di Irap ed i principi affermati da questa Corte per l'ipotesi di studio legale associato (ipotesi in cui, per orientamento unanime, si presume l'esistenza di un'autonoma organizzazione, nonchè l'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e competenze) a meno che l'associato non provi che trattasi di lavoro frutto dei singoli, senza avvalersi della struttura organizzativa.

4. Col secondo motivo, denuncia l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio riguardante la circostanza che la maggior parte dei compensi sono stati erogati a professionisti domiciliati presso lo studio legale del professionista e non invece - come erroneamente ritenuto in sentenza - a colleghi deputati al disbrigo delle pratiche fuori dal proprio territorio. La difesa del controricorrente, nella memoria ex art. 378 c.p.c., insiste nel rilevare che il thema decidendum è "ristretto agli anni 2003 e 2004, poichè l'assenza di autonoma organizzazione per gli anni 2000/2001/2002 deve ritenersi dapprima incontestata e poi oggetto di giudicato interno".

5. I due motivi di ricorso principale, in quanto strettamente connessi, si esaminano congiuntamente.

6. I giudici emiliani, hanno ritenuto che il contribuente non disponesse di mezzi eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio delle professione e, quindi, hanno escluso l'esistenza dell'autonoma organizzazione, sui i seguenti elementi circostanziali: a) l'esiguità della disponibilità di tre personal computer; b) lo svolgimento della professione nei locali e nello studio paterno e non in locali propri dell'avv.to P.; c) il doversi avvalere, per la pochezza dell'organizzazione, di colleghi per le pratiche fuori dal territorio.

7. Senza qui ripercorrere l'evoluzione interpretativa della giurisprudenza dei giudici delle leggi e di legittimità con riferimento ai presupposti per il rimborso Irap, e tenuto conto

dell'orientamento inaugurato da Cass. S.U. 12/05/2009 n. 12108, seguito da Cass. S.U. 10/15/2016 n. 9451 e, in senso conforme, dall'attuale giurisprudenza di questa sezione, si è oramai abbondantemente chiarito che il requisito dell'autonoma organizzazione, quale presupposto impositivo dell'Irap - come previsto dal D.Lgs. n. 15 settembre 1997, n. 446, art. 2, - ed il cui accertamento spetta al giudice di merito, insindacabile in sede di legittimità, ricorre quando il contribuente: a) sia sotto qualsiasi forma il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) 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 superando la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive.

8. Allorquando trattasi di prestazione prestata in strutture organizzative altrui, anche di un familiare, questa Corte ha precisato che il presupposto dell'autonoma organizzazione di cui alla norma citata, ricorre anche laddove "il professionista responsabile dell'organizzazione si avvalga, pur senza un formale rapporto di associazione, della collaborazione di un altro professionista (nella specie, del coniuge), stante il presumibile intento di giovarsi delle reciproche competenze, ovvero della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze, si da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio" (cfr. Cass. Sez. 6-5, Ordinanza n. 1136 del 18/01/2017, Rv. 643317 - 01; Sez. 6-5, Sentenza n. 3792 del 15/02/2018).

9. Orbene, alla luce di tali principi, dai quali non si ha motivo di discostarsi, l'Amministrazione erariale, esattamente censura - per violazione e falsa applicazione di norme di diritto sostanziali (D.Lgs. n. 15 dicembre 1997, n. 446), nonchè per omesso esame di fatto decisivo per la controversia - la sentenza di appello, che ha stimato l'attività del contribuente sfornita del requisito dell'autonoma organizzazione pure essendo espletata in collaborazione con altri professionisti (compreso il padre del P.) che verosimilmente hanno giovato, attraverso lo scambio di competenze e di sostituibilità dell'attività professionale, al reddito prodotto dall'avv.to P., e ciò anche in assenza di prova, da parte del professionista, dell'irrilevanza di tali fattori rispetto al requisito dell'autonoma organizzazione.

10. Nè può dubitarsi - come pure evidenziato dalla difesa erariale attraverso il richiamo a precedenti di questa Corte che tale onere probatorio incomba sul contribuente, che avrebbe dovuto dimostrare l'irrilevanza dell'apporto dell'attività professionale di suo padre e degli altri professionisti dello studio paterno ai quali si è rivolto, rispetto al reddito prodotto negli anni in contestazione, e, conseguentemente, l'assenza del requisito dell'autonoma organizzazione; viceversa tale requisito risulta evidente dalla presenza, all'interno del medesimo studio, di altri legali la cui attività - in termini di apporto alla produzione del reddito dell'avv.to P. - avrebbe dovuto costituire oggetto di accertamento di fatto da parte del giudice di merito, per verificare se ed in in che termini avessero contribuito a rafforzare l'attività del ricorrente (cfr. Cass. 11/04/2017 n. 9325, Rv. 643955-01; Cass. 15/02/2019 n. 4576, Rv. 6525901).

11. Di tali principi non ha fatto buon governo la sentenza gravata, sicchè il ricorrente ha ragione di dolersi in relazione ad entrambi i motivi denunciati. Si ribadisce, quanto all'omesso esame

della circostanza riguardante la collaborazione, con elargizione di corrispettivo, con altri professionisti del medesimo studio, che non v'è dubbio che trattasi di elemento di fatto decisivo per il giudizio - anche rispetto alle regole di riparto dell'onere probatorio- il cui esame, laddove compiuto, sarebbe stato decisivo per valutare l'esistenza di un'autonoma organizzazione. D'altro canto, l'Amministrazione erariale, già nel ricorso in appello (v. pagina 6 del ricorso in appello, come trascritta nel ricorso in cassazione), aveva rilevato che dall'esame della documentazione allegata a sostegno, emergeva che ben tre dei quattro collaboratori ai quali il P. elargiva i relativi compensi, avevano il domicilio fiscale presso il medesimo studio del ricorrente, circostanza peraltro non contestata dal contribuente che anzi, sulla questione, ha specificato di aver elargito compensi a "liberi professionisti" insediati, a diverso titolo, presso lo studio paterno (v. pagina 20 delle c:ontrodeduzioni in appello come riportate nel ricorso dell'Amministrazione).

12. Il ricorso principale va dunque accolto integralmente; nè sussiste il giudicato interno - eccepito dal P.- con riguardo agli anni d'imposta precedenti al 2003, perchè l'Amministrazione erariale ha impugnato l'intera decisione d'appello ed il soffermarsi, in particolare, sull'ultimo anno d'imposta (v. ultima pagina del ricorso), ha rappresentato soltanto un passaggio argomentativo e dialogico e non, invece, una mancata contestazione per le annualità precedenti al 2003.

13. Il ricorso incidentale condizionato è infondato per i motivi qui di seguito esposti.

14. Con il primo motivo, P.R. denuncia la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, e dell'art. 342 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, nella parte in cui la sentenza impugnata ha rigettato l'eccezione di inammissibilità dell'appello per mancanza di specifici motivi di impugnazione. Col secondo motivo, ribadisce la questione della mancata specificità dei motivi di appello dell'amministrazione, ma sotto il profilo di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, perchè "i giudici di secondo grado non hanno motivato quali siano i passaggi della sentenza di primo grado contestati nel ricorso in appello dall'Agenzia delle Entrate". Con il terzo motivo censura nuovamente la sentenza gravata per omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, riguardanti le ragioni e le prove fornite dalla difesa dell'avvocato P. per dimostrare l'assenza di un'autonoma organizzazione nonostante le contestazioni sui compensi a terzi "mosse per la prima volta dall'agenzia del ricorso in appello", e per non aver "motivato esplicitamente in ordine documenti in atti ed alle suddette considerazioni basate su di essi".

15. Il primo motivo di ricorso incidentale è infondato ed il secondo è assorbito dal primo. Correttamente la CTR ha disatteso i rilievi d'inammissibilità dell'appello formulati dalla controricorrente per mancanza di motivi specifici di impugnazione, in considerazione della giurisprudenza costante di questa Corte, secondo cui la mancanza dei motivi specifici dell'impugnazione, che, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 1, possa determinare l'inammissibilità del ricorso in appello, sussiste solo in caso di oggettiva impossibilità di risalire alle ragioni delle censure, non ravvisandosi tale inammissibilità ogni qual volta i motivi possano essere comunque ricavati, anche per implicito, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni. Nella specie, già dalla lettura della sentenza della CTR (nell'esposizione dello svolgimento del processo e dei

motivi della decisione), oltre che dai passi dell'atto di appello riportati in ricorso, si evince la specificità dei motivi di gravame.

16. Il terzo motivo di ricorso incidentale condizionato è assorbito dal riesame della vertenza, demandato al giudice di rinvio per la cassazione della sentenza in epigrafe, che consegue all'accoglimento del ricorso principale.

17. In conclusione, il ricorso principale va accolto ed il ricorso incidentale condizionato va rigettato. All'accoglimento del ricorso principale segue la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla CTR dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, per un nuovo esame della controversia, alla luce di quanto esposto ai paragrafi che precedono (nn. 9-11). La CTR provvederà, anche in ordine alle spese di giudizio del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale, rigetta il ricorso incidentale condizionato, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche in ordine alle spese del presente giudizio.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente incidentale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale a norma dello stesso art. 13, comma 1- bis.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile della Corte di Cassazione, il 27 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 29 agosto 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza