Sentenza del 05/12/2019 n. 31778 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

il contribuente S.S., ingegnere libero professionista, domandava il rimborso dell'IRAP che riteneva di avere indebitamente versato nell'importo di Euro 23.733,26, in relazione agli anni 2004-2008, affermando la mancata integrazione dei presupposti di legge perchè potesse essere sottoposto al tributo. Avverso il diniego opposto dall'Agenzia delle Entrate ricorreva innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Genova.

Il giudice di primo grado accoglieva il ricorso del contribuente.

L'Agenzia delle Entrate impugnava la decisione assunta dalla CTP innanzi alla Commissione Tributaria Regionale per la Liguria, che accoglieva il gravame proposto dall'Amministrazione finanziaria ed affermava pertanto che il rimborso non era dovuto al contribuente, ritenendo che egli fosse dotato di autonoma organizzazione della propria attività professionale, e dovesse pertanto essere assoggettato al tributo dell'IRAP. Avverso la pronuncia della CTR ha proposto ricorso per Cassazione il contribuente, affidandosi ad un motivo di ricorso. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1.1. - Il contribuente contesta mediante il suo motivo di impugnazione, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, la violazione di legge, e comunque la omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, perchè la Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto che il contribuente dovesse essere sottoposto al versamento dell'IRAP sol perchè dotato di autonoma organizzazione della propria attività professionale, affermazione "priva di fondamento e fuorviante" (ric., p. 3).

2.1. - Mediante il suo motivo di ricorso il contribuente contesta la violazione di legge ed il vizio di motivazione in cui sarebbe incorsa la Commissione Tributaria Regionale impugnata per aver ritenuto sufficiente, ai fini della sottoposizione all'IRAP, che il contribuente, libero professionista, fosse dotato di autonoma organizzazione, equivocando sul corretto significato della nozione ai presenti fini. Ricorre un'autonoma organizzazione dell'attività professionale, infatti, quando il lavoratore autonomo impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui, ma nessuna delle due condizioni ricorre nel caso di specie. Dal registro dei beni strumentali prodotto in atti emerge che il professionista dispone solo di una macchina fotografica, un computer, una

lampada ed un'autovettura, beni che costituiscono il minimo indispensabile, mentre la CTR afferma che egli "dispone di beni strumentali non di certo irrilevanti", ma non specifica quali essi siano, incorrendo nel vizio di motivazione; il ricorrente non ha mai avuto dipendenti e si è avvalso solo occasionalmente della collaborazione di terzi, peraltro in misura marginale, come ammette la stessa CTR. Peraltro la collaborazione di terzi si è resa necessaria solo in conseguenza di un periodo di malattia del professionista, come documentato in atti (ric., p. 4 ss.).

Nel suo controricorso, occorre rilevare, l'Agenzia delle Entrate afferma che il contribuente "si è avvalso di lavoratori dipendenti", ma non ha cura di indicare da quali atti presenti nel fascicolo battimentale il dato sia desumibile. La disponibilità di lavoratori dipendenti non è confermata dalla decisione della CTR. Il giudice dell'appello afferma piuttosto, nella premessa contenuta nella decisione impugnata: "Ciò che conta ai fini dell'imposizione, non è la consistenza dell'organizzazione, la quale... può essere formata dal solo professionista con dotazione dei minimi mezzi usuali o da una associazione o società di professionisti dotate di grandi mezzi e di relativo personale, bensì l'autonomia dell'organizzazione, intesa come propria organizzazione in cui si sviluppi una attività indipendente, autosufficiente, nonchè autodeterminata, del professionista".

Con riferimento, poi, alla specifica condizione lavorativa dello Stura, la Commissione Tributaria Regionale per la Liguria ha osservato che "nel caso di specie il contribuente, ingegnere idraulico di carriera universitaria, con studio proprio attrezzato, sia pure come egli afferma di minima consistenza, per il solo fatto di svolgere la sua attività con continuità e mediante propria organizzazione e con produzione, anche se modesto, di reddito, realizza il presupposto sopra specificato", cioè la integrazione di un'autonoma organizzazione, richiesto "per l'applicabilità dell'imposta. E' accertato che l'ing. S. si avvale, come egli stesso afferma nei modelli 770, di prestazioni di terzi, anche se per compensi non eccelsi. Dispone di beni strumentali non irrilevanti" (sent. CTR, p. 3 s.).

Tanto premesso, occorre preliminarmente evidenziare che la impugnata sentenza della CTR è stata depositata il 17.7.2012, pertanto la contestazione del vizio di motivazione, proposta ai sensi della precedente formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, appare ammissibile. Può quindi osservarsi che, nella complessa materia dell'applicazione dell'Irap ai liberi professionisti, questa Corte afferma tradizionalmente che "in tema di IRAP, anche alla stregua dell'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, l'esistenza di un'autonoma organizzazione, che costituisce il presupposto per l'assoggettamento ad imposizione dei soggetti esercenti arti o professioni indicati dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 49, comma 1, esclusi i casi di soggetti inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, non dev'essere intesa in senso soggettivo, come auto-organizzazione creata e gestita dal professionista senza vincoli di subordinazione, ma in senso oggettivo, come esistenza di un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui. Essa è riscontrabile ogni qual volta il professionista si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui, o impieghi nell'organizzazione beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile per l'esercizio dell'attività", Cass. sez. V, sent. 16.2.2007, n. 3673.

Il Giudice di legittimità ha poi avuto occasione, più di recente, anche di precisare 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 lavoro autonomo di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 49, comma 1, è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata, requisito che ricorre - e la cui assenza deve essere provata dall'interessato - quando il contribuente sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e, dunque, non risulti inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, ovvero impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, o, comunque, si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui", Cass. sez. V, 28.11.2014, n. 25311, non mancando la Suprema Corte di precisare, ancor più di recente, che "per la soggezione ad IRAP dei proventi di un lavoratore autonomo è necessario che la struttura organizzata di cui questi si avvalga faccia capo allo stesso non solo ai fini operativi, ma anche sotto il profilo organizzativo", Cass. sez. VI-V, 16.2.2017, n. 4080, aggiungendosi, da ultimo, che "in tema di IRAP, la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione determina l'assoggettamento del lavoratore autonomo (nella specie, medico convenzionato con il servizio sanitario nazionale) all'imposta, indipendentemente dai riflessi immediati che la stessa cagiona sull'entità del suo reddito, dovendo il giudice del merito accertare, in concreto, i presupposti della fattispecie impositiva, in considerazione della eventuale eccedenza, rispetto al minimo indispensabile per l'esercizio della professione, della dotazione dei mezzi strumentali a disposizione del professionista e delle specifiche modalità qualitative e quantitative delle prestazioni lavorative di cui egli si avvale", Cass. sez. V, 27.6.2019, n. 17245. Alla luce di questi consolidati principi espressi dalla giurisprudenza di legittimità, la censura proposta dal ricorrente appare fondata.

Ad integrare il requisito dell'autonoma organizzazione che importa l'assoggettamento del professionista al pagamento del tributo dell'Irap, infatti, occorre che il contribuente disponga di un'organizzazione in cui si sviluppi una attività indipendente, autosufficiente, nonchè autodeterminata, ma occorre pure che egli si avvalga di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile, oppure si avvalga abitualmente, o comunque in misura cospicua, della collaborazione di terzi. La CTR non chiarisce, invero, se il professionista si sia avvalso stabilmente della collaborazione di terzi, mentre esclude essa stessa che lo abbia fatto in misura cospicua. Afferma che "dispone di beni strumentali non di certo irrilevanti" (sent. CTR, p. 4), ma non chiarisce quali beni strumentali abbia inteso prendere in considerazione, tenuto anche conto che quelli indicati dallo stesso professionista appaiono effettivamente i minimi necessari per l'esercizi della professione. Neppure chiarisce, il giudice dell'appello, da quali dati abbia desunto che il professionista disponga di uno "studio proprio attrezzato" (sent. CTR, p. 4), circostanza negata dal ricorrente che afferma di esercitare l'attività libero professionale, di natura esclusivamente intellettuale, presso l'abitazione, e comunque la CTR non indica a quali attrezzature intenda operare riferimento.

La motivazione adottata dalla sentenza impugnata appare quindi carente, ed il ricorso deve essere accolto, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Liguria perchè, in diversa composizione, proceda a nuovo giudizio, nel rispetto dei principi innanzi esposti, e provveda anche a regolare le spese di lite del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso proposto da S.S., cassa la decisione impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale di Genova che, in diversa composizione, procederà alla rinnovazione del giudizio, nel rispetto dei principi innanzi esposti, e provvederà anche a disciplinare le spese di lite del presente giudizio di cassazione fra le parti.

Così deciso in Roma, il 9 settembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 5 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza