Sentenza del 01/03/2019 n. 6116 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Il contribuente avv. A.S. ha presentato all'Agenzia delle Entrate domanda di rimborso dell'importo indebitamente versato, a titolo di imposta regionale sulle attività produttive, per l'anno d'imposta 2004, assumendo l'insussistenza del presupposto dell'autonoma organizzazione della sua attività professionale di avvocato, esercitata nel medesimo periodo.

2. Avverso il silenzio rifiuto dell'Amministrazione sull'istanza di rimborso, il contribuente ha proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma, che lo ha accolto, escludendo la sussistenza dell'autonoma organizzazione, in considerazione della congruità delle spese esposte nel quadro RE della dichiarazione dei redditi del ricorrente.

3. L'Agenzia delle Entrate ha quindi proposto appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio, censurando la decisione di primo grado per aver negato la ricorrenza dell'autonoma organizzazione, nonostante l'ammontare delle spese, in particolare per dipendenti e collaboratori, eccedesse il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale in questione.

4. La C.T.R., con la sentenza n. 211/9/13, depositata l'8 luglio 2013, ha accolto l'appello, rilevando, in particolare, che dall'istruttoria emergevano spese per prestazioni di lavoro dipendente, che, unitamente all'esistenza di un ufficio di segreteria, dimostravano l'impiego, da parte del professionista, di lavoro altrui in modo non occasionale e di risorse strumentali, consentendo pertanto di accertare l'autonoma organizzazione, presupposto dell'imposizione.

5. Il contribuente propone ricorso per la cassazione della predetta sentenza di secondo grado, articolando tre motivi.

6. La resistente si è costituita al solo fine di partecipare all'udienza di discussione ai sensi dell'art. 370 c.p.c., comma 1, ultimo periodo.

7. Il contribuente ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, per avere il giudice a

quo ritenuto che l'esistenza di un ufficio di segreteria, cui è addetto personale dipendente, fosse, di per sè, dimostrativa dell'autonoma organizzazione della sua attività di avvocato.

2. Con il secondo e con il terzo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa motivazione su fatti decisivi e controversi, per non avere il giudice a quo nè compiuto la doverosa valutazione, nel merito, in ordine alla sufficienza, nel caso di specie, dell'utilizzazione di una sola dipendente, con funzioni di segretaria; nè chiarito, in alcun modo, natura e consistenza delle risorse strumentali utilizzate dal contribuente e concorrenti, nella decisione impugnata, a configurare l'autonoma organizzazione.

3. Giova premettere alla decisione dei tre motivi di ricorso (che, per la loro connessione, possono essere trattati congiuntamente) la sintetica ricostruzione degli elementi costitutivi del presupposto d'imposta dell'i.r.a.p., come dettati dal legislatore ed interpretati dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità, in particolar modo con riferimento a fattispecie, come quella sub iudice, nelle quali l'eventuale soggetto passivo dell'imposizione utilizzi personale dipendente, con mansioni di segreteria.

Il D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2, stabilisce che il presupposto dell'i.r.a.p., già definita dall'art. 1 come imposta a carattere reale, è "l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.". La Corte costituzionale, con la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001, ribadito che l'i.r.a.p. non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, ha rilevato che mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorchè svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta, per difetto del suo necessario presupposto, l'autonoma organizzazione, il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto, rimessa pertanto al giudice di merito. Cass., Sez. U., 10/05/2016, n. 9451 (in continuità con Cass., Sez.U., 12/5/2009, n. 12108, ma specificando ulteriormente i requisiti dell'impiego del lavoro altrui) ha chiarito i parametri alla cui stregua la questione di fatto deve essere valutata: "con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione previsto dal D.Lgs. 15 settembre 1997, n. 446, art. 2 -, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, 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 che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive".

4. Tanto premesso, venendo quindi all'esame del caso concreto sub iudice, il ricorso è fondato. Infatti, in forza dei principi normativi e giurisprudenziali già richiamati, la mera circostanza dell'impiego, da parte del professionista, di personale dipendente che esplichi mansioni di

segreteria, non costituisce indice significativo della ricorrenza del presupposto impositivo dell'i.r.a.p., se non eccede il numero di un collaboratore, che la citata Cass., Sez. U., 10/05/2016, n. 9451 ritiene, con riferimento al fattore della forza lavoro, la soglia minima da oltrepassare per poter presumere ragionevolmente la sussistenza dell'autonoma organizzazione.

La sentenza impugnata, valorizzando l'esistenza di un "ufficio di segreteria", senza indicarne la composizione - in particolare con riferimento al numero dei dipendenti che ne facevano parte ed alla natura delle funzioni loro attribuite dal contribuente - non ha fatto applicazione dei principi, normativi e giurisprudenziali consolidati, sopra richiamati. Nè, peraltro, al fine di ritenere sufficientemente motivata la valutazione dell'impiego di personale dipendente, può valorizzarsi il riferimento del giudice a quo all'entità della relativa spesa sostenuta dal professionista, trattandosi di un dato che non integra, di per sè solo, il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione (Cass., 10/04/2018, n. 8728. Nello stesso senso Cass., 18.11.2016, n. 23557). Inoltre, le già descritte carenze in ordine alla ricostruzione delle componenti fattuali sulle quali si fonda l'affermata sussistenza dell'autonoma organizzazione appaiono aggravate dalla mancata specificazione, nella motivazione, dell'inclusione o meno, nella struttura organizzativa accertata e nelle spese considerate sintomatiche della sua esistenza, anche del consulente del lavoro, del quale il contribuente ha dedotto di servirsi unicamente per la predisposizione delle buste paga dell'unica segretaria, circostanza che ne escluderebbe la rilevanza ai fini i.r.a.p. (cfr. Cass., 20/10/2016, n. 21331, secondo la quale, ai fini della ricorrenza del presupposto dell'autonoma organizzazione, i compensi corrisposti al commercialista non dipendente per la tenuta della contabilità non assumono rilevanza, essendo compresa tale attività, per la quale è richiesto un apporto tecnico in ragione delle connesse responsabilità anche fiscali, nella gestione minimale di qualunque attività professionale). Infatti, questa Corte, proprio con riguardo all'attività professionale di avvocato, ha escluso che possa farsi "discendere la sussistenza dell'autonoma organizzazione dalla sola circostanza costituita dai compensi corrisposti a terzi, omettendo di considerare la natura di tali compensi, se cioè essi fossero relativi ad una collaborazione di carattere continuativo ovvero a prestazioni meramente occasionali, e se fossero strettamente afferenti all'esercizio in modo organizzato della propria attività professionale o se fossero (e in che misura) riconducibili a prestazioni strettamente connesse all' esercizio della professione forense, come il compenso per le domiciliazioni di altri colleghi, componenti che, esulando dall'assetto strettamente organizzativo dell'attività professionale, non appaiono di per sè indicativi di autonoma organizzazione" (Cass., 08/11/2016, n. 22695). Pertanto, riguardo alle prestazioni di terzi collaboratori del professionista, ed ai relativi costi, la verifica del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione richiede un esame del concreto apporto di tali prestazioni all'effettivo svolgimento dell'attività del contribuente, al fine di verificare se il coinvolgimento di tali professionalità sia o meno estraneo al bagaglio professionale del contribuente (Cass., 17/04/2018, n. 9431/2018; Cass. 24/01/2017, n. 1820). Le medesime carenze motivazionali si ravvisano, infine, anche riguardo ai beni strumentali utilizzati dal contribuente, che il giudice a quo non individua nemmeno genericamente per categorie, definendoli apoditticamente come eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio della relativa attività, senza valutare, ai fini dell'accertamento del presupposto dell'i.r.a.p., se essi rappresentino o meno un fattore aggiuntivo o moltiplicativo del valore costituito dall'attività intellettuale del professionista (cfr. Cass., 18/11/2016, n. 23552), o siano ad essa asserviti in modo da non

poterne essere distinti (Cass. 18/11/2016, n. 23552) e da non essere pertanto idonei a rivelare l'esistenza dell'autonoma organizzazione.

5.Va quindi cassata la sentenza impugnata, con conseguente rinvio al giudice a quo affinchè provveda, alla luce dei principi e dei criteri sinora esposti, a nuova valutazione delle circostanze di fatto rilevanti ai fini dell'accertamento del presupposto dell'imposizione controversa.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto;

rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 28 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 1 marzo 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza