1662 / 15

IRAP

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Oggetto

IRAP RIMBORSO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MARIO CICALA - Presidente -

Dott. SALVATORE BOGNANNI - Consigliere -

Dott. MARCELLO IACOBELLIS - Consigliere -

Dott. GIUSEPPE CARACCIOLO - Consigliere -

Dott. ANTONELLO COSENTINO - Rel. Consigliere -

Ud. 04/12/2014 - PU

R.G.N. 730/2014

Ron 1662

Rep.

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

F. N.

sul ricorso 730-2014 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE 11210661002 in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- ricorrente -

contro

[redacted]

- intimato -

avverso la sentenza n. 29/14/2013 della Commissione Tributaria Regionale di TORINO del 21.1.2013, depositata il 19/03/2013;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 04/12/2014 dal Consigliere Relatore Dott. ANTONELLO COSENTINO;

udito per la ricorrente l'Avvocato Valentina Fico che si riporta agli scritti.

10082

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L' Agenzia delle Entrate ricorre contro il dott. , medico di medicina generale convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale, per la cassazione della sentenza con cui la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte ha affermato il diritto del contribuente al rimborso dell'IRAP versata per gli anni 2004/2006, ritenendo che non ricorresse il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione.

Il ricorso si fonda su un solo motivo, con il quale si denuncia la violazione e falsa applicazione degli articoli 2, 3, 8,27 e 36 D.Lgs. n. 446/1997, dell'articolo 3, comma 144, l. 662/96 e dell'articolo 2697 cc (art. 360, n. 3, cpc), censurandosi la sentenza gravata per aver escluso che nella specie ricorresse il presupposto impositivo IRAP, nonostante che il contribuente facesse parte di un'associazione professionale e nonostante che tale associazione mettesse a disposizione degli associati immobili attrezzature e personale (dipendente e non) con indubbio vantaggio rispetto all'esercizio dell'attività individuale.

Il contribuente non si è costituito in sede di legittimità.

La causa è stata discussa alla pubblica udienza del 4 dicembre 2014, per la quale non sono state depositate memorie.

MOTIVI DELLA DECISIONE

E' opportuno premettere che, in tema di IRAP, l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, presupposto dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata.

Il significato della nozione di autonoma organizzazione - introdotta nella disciplina dell'IRAP dalla modifica dell'articolo 2 D.Lgs. 446/97 recata dall'articolo 1 D.Lgs. 137/98 - è stata individuata dalla Sezione Tributaria di questa Corte, a partire dalle sentenze n. 3672, 3673, 3674, 3675, 36736, 73677, 3678, 3679 e 3680 del 16 febbraio 2007, secondo un duplice approccio.

In primo luogo, di tale nozione è stata fornita una definizione astratta, secondo formule variamente modulate, di cui conviene qui riportare quelle più significative:

- " *organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente";* non, quindi, *"un mero ausilio della attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dalla applicazione dell'IRAP*" (sent. 3672/07);
- "*un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui*" (sent. 3673/07);
- "*un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo"* vale a dire, una "*struttura riferibile alla combinazione di fattori produttivi, funzionale all'attività del titolare*" (sent. 3675/07);
- "*uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità*" ..... "*ovverosia un quid pluris che secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista"* (sent. 3676/07);
- *"una struttura organizzativa "esterna" del lavoro autonomo e cioè quel complesso di fattori dei quali il professionista si avvale e che per numero ed importanza sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how."* (3678/07);

In secondo luogo, le suddette formule astratte sono state riempite di significato concreto con un approccio empirico-induttivo, vale a dire mediante l'indicazione di talune circostanze di fatto valutate come di per se stesse idonee a manifestare la sussistenza del requisito impositivo dell'autonoma organizzazione. Tali circostanze sono state individuate, in numerosissime pronunce della Sezione Tributaria, confermate anche dalle Sezioni Unite (sentt. 12108 e 12111 del 26.5.09), nel fatto che il contribuente non sia inserito in

strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse (sia, cioè, il responsabile dell'organizzazione) e nel fatto che il contribuente impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo l'"*id quod plerumque accidit*", costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione, o, alternativamente, si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Nelle citate sentenze del 16 febbraio 2007 si è peraltro precisato che l'accertamento in concreto del requisito dell'autonoma organizzazione spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato.

Così sintetizzati gli approdi ermeneutici raggiunti da questa Corte, può osservarsi che - mentre la definizione astratta della nozione normativa di autonoma organizzazione costituisce il risultato dell' individuazione del significato precettivo dell' articolo 2 D.Lgs. 446/97 offerto dalla Corte nell'esercizio della propria funzione nomofilattica - l'enumerazione dei "fatti indice" sopra menzionati si risolve nella definizione di criteri empirici volti ad orientare un accertamento in fatto che comunque pertiene al giudice di merito. Infatti, come precisato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 156/01, l'accertamento degli elementi di organizzazione "*in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto*".

Tanto premesso, il Collegio rileva che con l'unico motivo di ricorso la difesa erariale censura il giudizio della Commissione Tributaria Regionale di insussistenza del requisito impositivo dell'autonoma organizzazione sotto due distinti profili.

Sotto un primo profilo, perché il contribuente, in quanto partecipe di un'associazione professionale, sarebbe soggetto all'IRAP a prescindere dall'accertamento in concreto del requisito dell'autonoma organizzazione, giusta il combinato disposto dell'articolo 2 D.Lgs. 446/97, laddove considera imponibile "*in ogni caso*" l'attività esercitata da società ed enti, e dell'articolo 3, lett. c), D.Lgs. 446/97, laddove (tramite il richiamo all'articolo 5, comma 3, TUIR) include tra i soggetti passivi di imposta le associazioni fra le persone fisiche costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni.

Sotto un secondo profilo, perché la suddetta associazione poneva a disposizione del ricorrente immobili, attrezzature e personale.

Quanto al primo profilo, il Collegio osserva che il giudice territoriale, con un giudizio di fatto non censurato dalla difesa erariale con il mezzo di cui all'articolo 360 n. 5 cpc, ha accertato che l'associazione alla quale il contribuente aderisce non prevede sostituzione tra gli associati nell'assistenza alla rispettiva clientela e risulta "*finalizzata esclusivamente all'utilizzo comune di sedi, attrezzature mediche e personale amministrativo*". La fattispecie in esame, come ricostruita dal giudice di merito, non integra, dunque, un'ipotesi di esercizio in forma associata di un'arte o di una professione, bensì una forma di mera condivisione di servizi (e delle relative spese) tra soggetti ognuno dei quali svolge autonomamente la propria attività, trattenendone interamente il relativo reddito e senza alcuna partecipazione al reddito derivante dall'attività degli altri; non è dunque pertinente il riferimento della difesa erariale al combinato disposto degli articoli 2 e 3 D.Lgs. 446/97, così come non pertinenti risultano i precedenti di legittimità richiamati nel ricorso (tutti relativi a controversie in cui la parte contribuente era uno studio professionale associato e non, come nel presente giudizio, una persona fisica).

Quanto al secondo profilo, il Collegio osserva che i "fatti indice" dedotti dalla difesa erariale a sostegno della censura di violazione di legge (utilizzo di beni strumentali, utilizzo del lavoro altrui) in tanto manifestano il requisito impositivo dell'autonoma organizzazione in quanto risultino effettivamente idonei ad integrare "*un contesto organizzativo esterno*" rispetto all'operato del professionista (ossia forniscano al medesimo un apporto ulteriore rispetto alla di lui personale attività) e non si limitino a costituire un mero ausilio di tale attività, vale a dire una mera agevolazione delle relative modalità di svolgimento. Tale verifica va condotta - sia con riferimento all'utilizzo di beni strumentali, sia con riferimento all'utilizzo del lavoro altrui - in base al criterio dell' eccedenza rispetto al minimo indispensabile, secondo *l'id quod plerumque accidit,* per lo svolgimento di una determinate attività professionale e si risolve in una valutazione che spetta al giudice di merito e può essere censurata in cassazione solo sotto il profilo del vizio motivazionale di cui al numero 5 dell'articolo 360 cpc.

Alla stregua delle considerazioni che precedono non può quindi condividersi l'assunto - sul quale si fonda il ricorso della difesa erariale - secondo cui incorrerebbe nel vizio di violazione di legge (art. 2 D.Lgs. 446/97) la negazione del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione in capo ad un medico di medicina generale convenzionato con il servizio sanitario nazionale per il fatto che il medesimo si avvalga, in comune con altri professionisti, di "*sedi attrezzature e personale amministrativo*". L'apporto recato all'attività del professionista dalle suddette risorse materiali e umane integra il requisito impositivo dell'autonoma organizzazione solo ove esso ecceda, secondo *l'id quod plerumque accidit,* il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale; e tale valutazione, che rientra nei compiti istituzionali del giudice di merito, è stata effettuata negativamente dalla Commissione Tributaria Regionale ("*L'associazione professionale, nei suoi contenuti concreti, appare diretta a garantire quell'organizzazione minimale prevista dall'Accordo Nazionale Collettivo, tenendo conto dell'esercizio della professione su più comuni e quindi necessariamente in più studi e il fatto di avvalersi di una persona per lavori di segreteria per quattro medici non realizza quell'autonoma organizzazione che costituisce presupposto impositivo*") e non è stata censurata dalla ricorrente con il mezzo di cui all'articolo 360 n. 5 cpc.

In conclusione, il ricorso va rigettato.

Non vi è luogo a regolazione di spese, in difetto di costituzione dell'intimato.

Non vi è luogo alla declaratoria di cui all'articolo 11, comma 1 quater, DPR 115/02, essendo ricorrente l'Agenzia delle entrate (Cass. SSUU 9938/14).

PQM

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma il 4 dicembre 2014

Il Cons. estensore
Antonello Cosentino

Il Presidente
Mario Cicala

Il Funzionario Giudiziario
Giuseppina ODDO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 28 GEN. 2015

Il Funzionario Giudiziario
Giuseppina ODDO