



15010 - 15

REPUBBLICA ITALIANA
In nome del popolo italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto: consulente
aziendale - IRAP -
requisiti

Sezione Quinta Tributaria

Composta dagli Ill.mi Signori Magistrati

R.G.N. 8947/2010
Cron. 15010
Rep.
Ud. 29.4.2015

Dott. Aurelio Cappabianca
Dott. Antonio Greco
Dott. Massimo Ferro
Dott. Giulia Iofrida
Dott. Marienza La Torre

Presidente
Consigliere
Consigliere relatore
Consigliere
Consigliere

Ha pronunciato la seguente

2681
15

SENTENZA

Sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore p.t., rappr. e dif. dall'Avvocatura
Generale dello Stato, elett. dom. nei relativi uffici, in Roma, via dei Portoghesi n.12

-ricorrente -

contro

MF

-intimato-

per la cassazione della sentenza Comm. Tribut. Regionale Lazio 10.2.2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 29 aprile 2015 dal Consigliere relatore dott. Massimo Ferro;

udito l'avvocato Giancarlo Caselli per l'Avvocatura Generale dello Stato;

udito il P.M. in persona del sostituto procuratore generale dott.ssa Rita Sanlorenzo, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

IL PROCESSO

Agenzia delle Entrate impugna la sentenza della Commissione Tributaria Regionale Lazio 10.2.2009, che, in conferma della sentenza C.T.P. di Roma n. 369/08/2007, ebbe a respingere l'appello dell'Ufficio, così affermando l'illegittimità del silenzio rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria avverso l'istanza di rimborso dell'IRAP chiesta per gli anni dal 2002 al 2004 e giudizialmente ammessa sul presupposto per cui l'attività esercitata era priva dei requisiti organizzativi, difettando la organizzazione di beni e di persone di cui all'art.2 d.lgs. n.446 del 1997.

Ritenne in particolare la C.T.R. che l'appello non poteva essere accolto, in quanto il contribuente appellato esercitava la sua attività senza strumenti di entità elevata, nella carenza di personale dipendente e comunque in una dimensione organizzativa minimale, dovendo perciò escludersi che di per sé la predetta fattispecie integrasse il presupposto impositivo dell'imposta reale in discussione.

Il ricorso è affidato a due motivi.

I FATTI RILEVANTI DELLA CAUSA E LE RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il *primo motivo*, si deduce la violazione degli artt. 2697 cod.civ. e 18 e 23 d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art.360 co.1 n.4 cod.proc.civ., avendo erroneamente la C.T.R. addossato all'Ufficio l'onere di provare la sussistenza degli elementi di fatto idonei a giustificare l'applicazione dell'imposta.

Con il *secondo motivo*, si deduce il vizio di omessa motivazione, non dando conto la sentenza in particolare degli elementi contabili e reddituali acquisiti al processo, e prodotti dallo stesso contribuente - oltre che esposti dall'Agenzia - quanto ai beni ammortizzabili, attinenti alle spese per beni strumentali.

1. Il ricorso è complessivamente non fondato, alla luce dei suoi due motivi, da trattare unitariamente, stante l'intima loro connessione. Osserva il Collegio che nella seconda censura ha trovato solo puntuale indicazione il fatto decisivo e controverso in sé (cioè quello *la cui differente considerazione è idonea a comportare, con certezza, una decisione diversa*, Cass. 18368/2013), invero genericamente descritto con rinvio all'attività autonomamente organizzata, per la quale la ricorrente, adducendo in particolare il vizio di omessa motivazione, ha riportato nel ricorso i 'Quadri RE' delle dichiarazioni dei redditi della contribuente, prospettando altresì siccome determinanti ai fini di una differente pronuncia il mero valore dei beni ammortizzabili, il cui riscontro - stante la modestia delle spese e delle altre voci menzionate - esclude l'appartenenza ad elementi idonei a far assumere alla motivazione sicure connotazioni di diversa

giustificazione. Tale constatazione rende irrilevante la violazione dedotta con il primo motivo, anche in ragione della enunciazione della regola di riparto dell'onere probatorio (pur se errata) comunque espressa dalla C.T.R. in termini aggiuntivi rispetto ad un principale e concludente apprezzamento di merito denegativo della organizzazione autonoma dell'attività del contribuente. Risulta invero pacifico che la motivazione della sentenza della C.T.R. impegna in modo netto – alla luce del raffronto con i dati contabili forniti per gli anni dal 2002 al 2004 – proprio i due fattori del nucleo essenziale del principio di diritto applicato dal giudice di merito, consistente nell'aver individuato, con riguardo all'art.2 del d.lgs. n.446 del 1997, il limite di applicazione della norma, cioè l'inesistenza di un'autonoma organizzazione, negando in fatto il presupposto impositivo a carico del lavoratore autonomo, la cui attività viene riferita – oltre che senza dipendenti o collaboratori – per un utilizzo di beni strumentali impiegati nella sola misura del "*minimo indispensabile*".

2. Come ricordato da recente arresto (Cass. 1662/2015), in tema di IRAP l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce infatti, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata fornita da Corte cost. 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 stato individuato 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 le 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 molteplici 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, come non avvenuto nella vicenda di causa.

Così sintetizzati gli approdi ermeneutici raggiunti da questa Corte, Cass. 1662/2015 ha proseguito osservando 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 da Corte cost. nella sentenza n. 156/01, l'accertamento degli elementi di organizzazione "in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto". Anche per la presente vicenda, il Collegio osserva che i "fatti indice" dedotti dalla difesa erariale a sostegno della censura (utilizzo di beni strumentali) in tanto avrebbero manifestato (ove valorizzati) il requisito impositivo dell'autonoma organizzazione, in quanto fossero risultati – già in astratto – ipoteticamente idonei ad integrare "un contesto organizzativo esterno" rispetto all'operato del professionista (fornendo al medesimo un apporto ulteriore rispetto alla personale attività di questi) e non si fossero limitati a costituire un mero ausilio di tale attività, vale a dire una mera agevolazione delle relative modalità di svolgimento. Tale sollecitata nuova verifica, con riferimento all'utilizzo sia di beni strumentali (esposti per valori modesti) che dell'eventuale lavoro altrui (non invocato), solo alle citate condizioni avrebbe integrato il criterio dell'eccedenza rispetto al minimo indispensabile secondo la tipicità socio-economica della figura soggettiva e dell'attività prestazionale riconducibili al contribuente, così acquisendo sensatezza economico-organizzativa il limite dell'*id quod plerumque accidit*.

Pertanto il ricorso va rigettato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 29 aprile 2015.

il consigliere estensore
dott. Massimo Ferro

Pagina 4 di 4 - RGN 8947/2010

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona

il Presidente
dott. Aurelio Cappabianca

estensore cons. m.ferro

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 17 LUG 2015



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA