

**Corte di Cassazione - Sezione Tributaria Civile**

**Sentenza del 5 marzo 2007, n. 5011**

---

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Giovanni PAOLINI - Presidente

Dott. Mario CICALA - consigliere Relatore

Dott. Giuseppe Vito Antonio MAGNO - Consigliere

Dott. Simonetta SOTGIU - Consigliere

Dott. Maria Margherita CHIARINI - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

Ministero dell'Economia e delle Finanze, in persona del Ministro pro tempore, elettivamente domiciliato in Ro. via De.Po. (...), presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

ricorrente

e da

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore prò tempore, elettivamente domiciliato in Ro. via De.Po. (...), presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

ricorrente

contro

St.Bi., elettivamente domiciliata in Ro. via An.Br. (...), presso lo studio dell'avvocato Pa.Fa., che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato Fi.Ma.Si., giusta delega a margine;

controricorrente

avverso la sentenza n. 26/03 della Commissione tributaria regionale di Torino, depositata il 06/10/03;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 08/02/07 dal Consigliere Dott. Mario CICALA;

udito per il ricorrente l'Avvocato Ma., che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il resistente l'Avvocato Au., (con delega), che si riporta agli scritti e chiede il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Antonio MARTONE che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il Ministero dell'Economia e la Agenzia delle Entrate propongono ricorso per cassazione deducendo un unico motivo avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte n. 26/26/23 depositata il 6 ottobre 2003.

Lamenta l'Ufficio che la Commissione d'appello abbia respinto la impugnazione avverso la sentenza di primo grado ed abbia ritenuto illegittimo il silenzio rigetto della Direzione Generale delle Entrate di Torino in ordine all'istanza di rimborso dell'IRAP versata per l'anno 1998 presentata dalla sig.ra Bi.St..

La contribuente si è costituita con controricorso.

La Amministrazione ha depositato memoria.

La Commissione di secondo grado così motivava:

Che l'attività debba avere il requisito dell'autonoma organizzazione è stato aggiunto all'art. 2 del D. Lgs. 446/1997 con l'art. 1 c. 1 del D.lgs. 137/1998 e ciò conferma la correttezza della tesi secondo la quale si può anche ipotizzare che tale attività professionale possa essere svolta senza elementi di organizzazione con la conseguente inapplicabilità dell'imposta, come precisato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 156/2001. Non risulta, quindi, affatto evidente, come sostenuto dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 32 e dall'ufficio con l'appello, che il requisito dell'organizzazione connota le attività esercitate da tutti i soggetti passivi indicati nel suddetto art. 3. Ciò è vero, come ha rilevato la Corte Costituzionale, solo nel caso di impresa mentre altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo. L'accertamento

della esistenza o meno di detta organizzazione costituisce una questione di fatto, come rilevato correttamente dai primi giudici, e le argomentazioni dell'appellante per ritenere tale organizzazione autonoma esistente nella fattispecie non appaiono condivisibili.

Detto art. 3, stabilisce soltanto che i lavoratori autonomi sono soggetti passivi d'imposta e, come si è detto, lo sono effettivamente solo se è previamente accertata l'esistenza del presupposto impositivo ex art. 2 succitato. Presupposto che in base alla documentazione in atti non, può ritenersi esistente nella specie per cui l'imposta non può essere applicata. Si soggiunge che la stessa circ. Min. n. 141/E 04/06/98 riconosce che "l'obiettivo che il legislatore ha inteso perseguire è quello di escludere dall'ambito di applicazione del tributo tutte quelle attività che pur potendosi ricondurre astrattamente all'esercizio d'impresa, di arti o professioni, non sono tuttavia esercitate mediante un'organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato".

Non può essere condivisa neppure la tesi secondo la quale la contribuente non avrebbe fornito alcun elemento di prova circa l'inesistenza di ogni supporto organizzativo e che avrebbe dovuto dimostrare il pagamento delle somme di cui chiedeva il rimborso.

Innanzitutto si rileva che l'ufficio si limita ad esporre un'opinione al riguardo poiché non può considerarsi elemento probatorio affermare semplicemente, come fatto dall'ufficio, che risultava impossibile pensare che l'attività svolta avesse dato quei risultati senza un'organizzazione di mezzi allo scopo di produrre quel reddito. Inoltre, la contribuente aveva dimostrato il pagamento delle somme di cui chiedeva il rimborso avendo allegato in fotocopia i mod. F24 dei versamenti IRAP effettuati per il 1998 nonché la copia del Mod. Un. contestati nel loro contenuto. Infine, con la memoria richiesta dai giudici a chiarimento della sua organizzazione lavorativa ed ai costi sostenuti la contribuente aveva fornito elementi oggettivi ritenuti probanti dalla Commissione tributaria provinciale in merito alla tesi sostenuta circa l'inesistenza di un'organizzazione autonoma lavorativa. Si fa, altresì, presente che nel caso di cui trattasi l'attività non poteva prescindere comunque dalla presenza indispensabile del professionista necessaria per produrre reddito e creare valore aggiunto e che, quindi, non potrebbe ritenersi neppure influente il numero dei dipendenti eventuali che, peraltro, nel caso de quo può ritenersi inesistente avendo dichiarato la contribuente di essersi avvalsa di un solo dipendente limitatamente ad un periodo di due mesi, dato non contestato.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso del Ministero è inammissibile perché qualora da soggetto rimasto estraneo al giudiziario di appello; deve invece prendere in esame il ricorso della Agenzia che è del seguente tenore:

Violazione e falsa applicazione di norme di diritto e in particolare dell'art. 2 del D.Lgs 446/97, dell'art. 112 c.p.c., dell'art. 115 c.p.c. e dei principi generali in materia di onere probatorio. Motivazione insufficiente e contraddittoria.

a). La C.T.R. ha respinto il gravame dell'Ufficio affermando che nella specie mancavano in fatto i presupposti impositivi. A tal riguardo, ha rilevato che "non può essere condivisa la tesi secondo la quale la contribuente non avrebbe fornito alcun elemento di prova circa l'inesistenza di ogni supporto organizzativo e che avrebbe dovuto dimostrare il pagamento delle somme di cui chiedeva il rimborso. Innanzitutto si rileva che l'ufficio si limita ad esporre un'opinione al riguardo poiché non può considerarsi elemento probatorio affermare semplicemente, come fatto dall'ufficio, che risultava impossibile pensare che l'attività svolta avesse dato quei risultati senza un'organizzazione di mezzi allo scopo di produrre quel reddito. Inoltre, la contribuente aveva

dimostrato il pagamento delle somme di cui chiedeva il rimborso avendo allegato in fotocopia i mod. F24 dei versamenti IRAP effettuati per il 1998 nonché, la copia del Mod. Unico, non contestati nel loro contenuto.

Infine, con la memoria richiesta dai primi giudici a chiarimento della sua organizzazione lavorativa ed ai costi sostenuti la contribuente aveva fornito elementi oggettivi ritenuti probanti dalla Commissione tributaria provinciale in merito alla tesi sostenuta circa l'inesistenza di un'organizzazione autonoma lavorativa. Si fa presente che nel caso di cui trattasi l'attività non poteva prescindere comunque dalla presenza indispensabile del professionista necessaria per produrre reddito e creare valore aggiunto e che, quindi, non potrebbe ritenersi neppure influente il numero dei dipendenti eventuali che, peraltro, nel caso de quo può ritenersi inesistente avendo dichiarato la contribuente di essersi avvalsa di un solo dipendente e limitatamente ad un periodo di due mesi, dato non contestato."

b). Le statuizioni di cui sopra sono palesemente manchevoli.

Vero è infatti che nell'atto di appello l'Ufficio aveva compiutamente esposto le argomentazioni, corroborate dalla documentazione in atti, per le quali si era in presenza di una "organizzazione autonoma" rilevante ai fini della imposizione che occupa.

In particolare, l'Ufficio, nel gravame, 22 aprile 2002 si era dato carico di segnalare che nella dichiarazione dei redditi 1999 (modello unico - anno di imposta 1998), la contribuente appellata aveva dichiarato costi inerenti all'attività esercitata per Lit.120.552.000, compensi a terzi per prestazioni afferenti l'attività produttiva per Lit. 32.350.000 e beni strumentali per Lit. 60.671.000.

Da tale rilievo ascendeva la dedotta erroneità della sentenza, che non aveva tenuto conto alcuno di elementi di fatto i quali portavano ad affermare con sicurezza l'esistenza di una autonoma organizzazione in capo alla contribuente.

E' appena evidente che tali argomentazioni, e la relativa documentazione, avrebbero dovuto essere vagliate puntualmente dal Giudice dell'appello, al fine di inferirne un giudizio di valore in ordine alla sussistenza o meno dei presupposti impositivi nel caso di specie.

La C.T.R. le ha invece del tutto obliterate, tanto che in sentenza non si trova traccia alcuna di esse, e anzi - scambiando, come suole dirsi, lucciole per lanterne ha affermato (come si è supra riportato) che l'Ufficio si era "limitato ad esprimere un'opinione poiché non può considerarsi elemento probatorio affermare semplicemente che risultava impossibile pensare che l'attività svolta avesse dato quei risultati senza una organizzazione di mezzi".

Con tale argomentazione, in effetti, la decisione ha formulato un giudizio di fatto su una allegazione processuale inesistente nell'atto di appello, i cui specifici motivi riportavano viceversa elementi di merito precisi e circostanziati, che avrebbero dovuto essere sia pur succintamente - esaminati e valutati.

Né a tale grave manchevolezza può sopperire l'affermazione della C.T.R. irrilevante e ultronea oltreché palesemente apodittica, e comunque errata che "non potrebbe ritenersi neppure influente li numero dei dipendenti" in quanto "l'attività non poteva prescindere comunque dalla presenza indispensabile del professionista" (tesi, questa, che equivale a negare tout court l'essenza stessa dell'imposta che occupa e dei relativi presupposti).

Parimenti, appare ben singolare il preponderante rilievo attribuito dalla sentenza alla dichiarazione della ricorrente appellata "di essersi avvalsa di un solo dipendente e limitatamente

ad un periodo di due mesi".

E, invero, tale asserzione è non solo e non tanto smentita dai fatti (e dagli atti), ed è priva di qualsivoglia valore probatorio, trattandosi di una mera dichiarazione della parte, ma caso mai avrebbe dovuto essere comparativamente valutata con le argomentazioni (e la documentazione) di cui all'atto di appello, concernenti la ben veritiera (si spera, per la contribuente stessa) dichiarazione dei redditi relativa all'anno in contestazione, la quale, invero, dimostrava l'esatto contrario (figurando in essa, come si è già segnalato, costi inerenti all'attività esercitata per Lit. 120.552.000, compensi a terzi per prestazioni afferenti l'attività produttiva per Lit. 32.350.000 e beni strumentali per Lit. 60.671.000).

In breve, e conclusivamente, la decisione qui impugnata non ha minimamente motivato in ordine alle censure formulate nell'atto di appello; ha fatto ricorso ad elementi estranei al giudizio in argomento (e che caso mai figuravano soltanto nel ricorso di primo grado) e ha steso una motivazione che poco, o meglio nulla, ha a che vedere con la controversia su cui era chiamata a decidere.

2. Il ricorso merita accoglimento; sia sotto il profilo di diritto sia sotto il profilo del vizio di motivazione di cui all'art. 360 n. 5 c.p.c..

Sotto il profilo di diritto appare a questo Collegio meritevole di censura l'affermazione secondo cui "l'attività non poteva prescindere comunque dalla presenza indispensabile del professionista necessaria per produrre reddito e creare valore aggiunto e che, quindi, non potrebbe ritenersi neppure influente il numero dei dipendenti eventuali" (di cui viene però negata l'esistenza).

La sentenza impugnata ritiene cioè che una attività professionale possa ritenersi "autonomamente organizzata" ai sensi dell'art. 2 del D.Legs. 446/1997 solo quando si materializzi in una struttura/capace di funzionare (e produrre redditi) in assenza del titolare, il che tra l'altro comporta, almeno ove si discorra - come nel caso di specie - di una professione così detta "protetta" che della struttura facciano parte altri professionisti (sia pure coordinati dal titolare) in grado di sostituirlo nello svolgimento della attività riservate, o magari addirittura che godano di analogo prestigio presso la clientela tanto da far ritenere che essa non sia attratta da uno specifico "intuitus personae".

È evidente come simile impostazione porterebbe ad escludere dall'ambito dell'IRAP pressoché tutte le attività professionali e persino di lavoro autonomo (è assai frequente che anche la scelta dell'artigiano avvenga intuitu personae). Soluzione questa in contrasto con l'impalcatura della legge che sottopone a imposta coloro esercitino che arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIPR (art. 3 lettera c). E dunque sembra dar per scontato che la gran parte di costoro siano soggetti ad IRAP.

Il concetto di autonoma organizzazione accolta dalla sentenza di merito appare altresì in contrasto con la sentenza 146/2001 della Corte Costituzionale.

Osserva in proposito la memoria della Avvocatura: "dal momento che la prevalenza del lavoro personale di colui che esercita arti e professioni sulla componente produttiva patrimoniale (e quindi sui fattori produttivi materiali e personali eventualmente impiegati) è ontologica, la Corte Costituzionale, se avesse ritenuto che il presupposto di imposto sia rinvenibile nella capacità produttiva impersonale come sopra definita, non avrebbe mancato di rilevarlo, e avrebbe quindi affermato che l'attività di lavoro autonomo o professionale non è di regola assoggettata all'imposta, salvo le ipotesi (eccezionali) in cui essa si estrinsechi nell'ambito di una struttura produttiva

impersonale".

Simili considerazioni sono condivise dal Collegio. Che ritiene pertanto di cassare la sentenza impugnata e di rimettere la controversia ad altra sezione della C.T.R. regionale che si dovrà attenere al seguente principio di diritto: si ha esercizio di "attività autonomamente organizzata" soggetta ad IRAP ai sensi dell'art. 2 del D.Legs. 446/1997 quando la attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad una organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso; non è invece necessario che la struttura organizzata sia in grado di funzionare in assenza del titolare. Non è di ostacolo alla sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'IRAP il fatto che l'apporto del titolare sia insostituibile o per ragioni giuridiche o a perché la clientela si rivolga alla struttura in considerazione delle particolari capacità del titolare stesso".

La sentenza impugnata ha inoltre omesso di prendere in considerazione fatti specifici e rilevanti dedotti con l'atto d'appello e puntualmente riproposti in questa sede di legittimità.

La Commissione Tributaria Regionale ha cioè risposto all'atto di appello solo in ordine alla sussistenza o meno di personale dipendente affermando che in base al principio di "non contestazione" era acquisito in causa che la contribuente si era "avvalsa di un solo dipendente limitatamente ad un periodo di due mesi".

Mentre ha del tutto taciuto in ordine alla valutazione dei "costi inerenti all'attività esercitata per Lit. 120.552.000, compensi a terzi per prestazioni afferenti l'attività produttiva per Lit. 32.350.000 e beni strumentali per Lit. 60.671.000".

P.Q.M.

La Corte, dichiara inammissibile il ricorso del Ministero.

Accoglie il ricorso della Agenzia; cassa la sentenza impugnata e rinvia la controversia ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte che deciderà anche per le spese di questo giudizio di Cassazione.