

Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 16 ottobre 2009, n. 21989

Svolgimento del processo

M. A. faceva istanza di rimborso della somma di Euro 10.540 versata a titolo di IRAP per gli anni dal 1999 al 2001. Impugnava il silenzio-rifiuto della Amministrazione innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Potenza, sostenendo di non essere soggetto all'IRAP in quanto la sua attività di consulente veniva esercitata in assenza del requisito dell'autonoma organizzazione. La CTP rigettava il ricorso. Appellava il contribuente, e la Commissione Tributaria Regionale della Basilicata lo accoglieva, dichiarando fondata la istanza di rimborso.

Avverso la sentenza, n. 156/1104 in data 6.12.2004, depositata il 24/1/2005, non notificata, propone ricorso la Agenzia delle Entrate, con due motivi. Il contribuente resiste con controricorso. Il P.G. conclude per la manifesta infondatezza del ricorso, ex art. 375 c.p.c.

Motivi della decisione

Con il primo motivo, l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 3, comma 144, L. 23/12/1996 n. 662, nonché 2, 3, 8, 27, 36 D.Lgs. 15/12/1997, n. 446, in relazione all'art 360, comma 1, n. 3 c.p.c., ed inoltre omessa, illogica ed incoerente motivazione su punto decisivo della controversia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., per avere ritenuto che nella attività professionale del contribuente mancasse il requisito della autonoma organizzazione, e pertanto venisse meno il presupposto per la applicazione della imposta.

Osserva a sostegno del proprio assunto la Agenzia che 1) nell'originario impianto normativo, di cui al comma 144 dell'art. 3 L. 23-12-1996 n. 662, l'IRAP si applicava alla attività degli esercenti libere professioni, a prescindere dalla esistenza o meno di una autonoma organizzazione; 2) il requisito della attività "autonomamente organizzata" è stato introdotto dall'art. 1 D.Lgs. 10-4-1998, n. 137, con finalità assolutamente diverse da quanto ritenuto dalla C.T.R., in quanto diretto unicamente ad escludere dal novero dei soggetti passivi di imposta i collaboratori che svolgono attività coordinata continuativa, in quanto il prodotto della attività di costoro viene riferita a chi si avvale della loro opera, e quindi al terzo titolare della organizzazione, come risulta dalla relazione parlamentare al citato decreto legislativo; 3) pertanto, secondo l'intendimento del legislatore, gli esercenti arti e professioni qualunque sia il grado di organizzazione la sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001, e la successiva ordinanza 7/10/2002, n. 426, hanno riconosciuto la piena legittimità dell'IRAP, limitandosi ad ammettere la non configurabilità del presupposto impositivo rispetto alla attività di professionisti e lavoratori autonomi privi di "autonoma organizzazione" nella ipotesi di "attività professionali svolte in assenza di organizzazione di capitali e lavoro altrui"; 4) la Corte non ha esplicitato quali siano gli elementi fissi concretanti la ipotesi di autonoma organizzazione, sottolineando la necessità di una verifica "caso per caso"; 5) preso atto di ciò, ad avviso dell'ufficio l'unico elemento concreto da prendersi in considerazione ai fini di stabilire la sussistenza o meno del presupposto impositivo consiste nella capacità dell'attività professionale di produrre reddito, ovvero un valore aggiunto inteso come ricchezza creata dalla singola attività produttiva; una volta realizzato tale obiettivo, la attività deve per ciò solo intendersi come autonomamente organizzata, a prescindere dal numero e dalla complessità di elementi umani e tecnici utilizzati a detto fine.

Con il secondo motivo, la ricorrente deduce nullità della sentenza per violazione dell'art. 36, comma 1, n. 4, D.Lgs. 546/92, in relazione all'art. 360 c.p.c. comma 1, n. 4, per motivazione mancante, o meramente apparente, sulla ritenuta insussistenza degli elementi organizzativi su cui la decisione è fondata.

Entrambi i motivi sono palesemente infondati.

Quanto al primo, questa Corte ha già avuto modo di osservare che la sentenza sopra citata della Corte Costituzionale, in quanto di rigetto, non è vincolante per il giudice chiamato successivamente ad applicare la normativa oggetto del vaglio del Giudice delle leggi, ma è altrettanto vero che in relazione alla autorevolezza della fonte, l'interpretazione emergente dalla medesima sentenza costituisce un dato ermeneutico che non può essere disconosciuto senza una valida ragione, che nella specie manca completamente. È infatti da condividersi l'assunto della Corte Costituzionale secondo cui l'IRAP non è una imposta sui redditi, in quanto colpisce non il reddito del contribuente, bensì il "valore aggiunto prodotto dalla attività autonomamente organizzata"; e che, "mentre il requisito della autonoma organizzazione è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda la attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare una attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitale o lavoro altrui."

Ne consegue che la tesi dell'Agenzia contrasta nettamente con la interpretazione costituzionalmente orientata della norma, risolvendosi in una eliminazione di fatto del requisito della autonoma organizzazione, sulla base di un postulato privo di ogni aggancio con la normativa che intende applicare oltre che di autonoma valenza logico-sistemica, ovvero che una attività che produce reddito deve per ciò solo intendersi come autonomamente organizzata.

Deve richiamarsi a tale proposito il consolidato principio di diritto enunciato da questa Corte, secondo cui "in tema di IRAP la iscrizione ad un ordine professionale "protetto" non comporta la esenzione dalla imposta dei soggetti esercenti professioni intellettuali, ma non costituisce neppure presupposto sufficiente ai fini dell'assoggettamento ad imposizione, occorrendo, alla stregua delle modifiche introdotte dall'art. 1 del D.Lgs. 10/4/1998 n. 137 negli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 15/12/1997, n. 446, che la attività del professionista sia autonomamente organizzata, cioè presenti un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e lavoro altrui, che potenzi la attività intellettuale del singolo: il valore aggiunto che costituisce oggetto della imposizione deve infatti derivare dal supporto fornito alla attività del professionista dalla presenza di una struttura riferibile alla composizione di fattori produttivi, funzionale alla attività del titolare" (v. ex plurimis Cass. 3675/07, Cass. 5747 del 2007).

Il secondo motivo è del pari infondato.

È ben vero che la motivazione della sentenza impugnata è quanto mai succinta, ma è esistente e congrua, in quanto il Giudice di appello non si limita, come sostiene la ricorrente, a citare in modo generico i documenti prodotti dal contribuente da cui trae il convincimento della assenza di autonoma organizzazione, ma li cita espressamente ("registro beni immobili e dichiarazione IRAP") dovendosi intendere, in assenza di specifica contestazione, che la lettura data agli stessi sia corretta.

Il ricorso deve quindi essere rigettato. In relazione alla natura della controversia, oggetto di numerose incertezze giurisprudenziali di merito, si ritiene equa la compensazione tra le parti della spese di questa fase di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Spese compensate.