

Civile Sent. Sez. 6 Num. 1542 Anno 2015

Presidente: CICALA MARIO

Relatore: COSENTINO ANTONELLO

Data pubblicazione: 27/01/2015

SENTENZA

sul ricorso 733-2014 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

VELARDI MARIA;

- intimata -

avverso la sentenza n. 419/2/2012 della Commissione Tributaria Regionale di NAPOLI - Sezione Staccata di SALERNO del 29.11.2012, depositata il 20/12/2012;

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

F. N.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

10093
14

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

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L' Agenzia delle Entrate ricorre contro la dott.ssa Maria Velardi, medico generico convenzionato con il servizio Sanitario Nazionale, per la cassazione della sentenza con cui la Commissione Tributaria Regionale della Campania ha negato che la contribuente fosse tenuta al versamento dell'IRAP per gli anni dal 2003 al 2007, ritenendo che non ricorresse il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione.

Il ricorso si fonda su ^{due} ~~tre~~ motivi: con il primo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'articolo 2 D.Lgs. n. 446/1997 (art. 360, n. 3, cpc), censurandosi la sentenza gravata per aver escluso che nella specie ricorresse il presupposto impositivo IRAP, nonostante che negli anni di imposta la contribuente avesse sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente comprese tra 8.000 e 13.000 euro annui; con il secondo motivo si denuncia il vizio di contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia.

La contribuente non si è costituito in questa sede di legittimità.

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

MOTIVI DELLA DECISIONE

Prima di procedere all'esame dei motivi di ricorso, è opportuno ricordare 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 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 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, si deve procedere all'esame dei motivi di ricorso.

Il primo motivo appare fondato ed assorbe il secondo.

La *ratio decidendi* della sentenza gravata si fonda, infatti, sull'affermazione in diritto che - poiché il medico di base, una volta che abbia raggiunto il massimale degli assistiti, percepisce il medesimo trattamento economico a prescindere dall'organizzazione della quale si doti - tale organizzazione non servirebbe per incrementare il reddito del professionista, ma per migliorare il servizio da costui reso ai propri pazienti e, pertanto, non integrerebbe il requisito di imponibilità IRAP.

L'argomento è giuridicamente errato, perché - a parte la considerazione che un supporto organizzativo di beni strumentali e di collaboratori può servire non

solo ad incrementare il numero dei pazienti (e quindi il reddito) del medico di base ma anche, nel caso del massimalista, a mantenere tale numero (e quindi il reddito) garantendo, attraverso il miglior servizio reso ai pazienti, la fidelizzazione di medesimi - è decisivo il rilievo che la disciplina dell'IRAP, secondo l'interpretazione offertane da questa Corte, assoggetta ad imposta il professionista che si avvalga di un'autonoma organizzazione di supporto al proprio lavoro indipendentemente dai riflessi immediati che tale organizzazione determini sull'entità del suo reddito.

Il primo motivo di ricorso va quindi accolto e, restando assorbito il secondo, la sentenza gravata va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale, la quale si atterrà al principio di diritto che la sussistenza di un'autonoma organizzazione determina l'assoggettamento del lavoratore autonomo all'IRAP indipendentemente dai riflessi immediati che la stessa cagiona sull'entità del suo reddito e accerterà in fatto se il requisito dell'autonoma organizzazione ricorresse nel caso concreto, per gli anni di imposta *de quibus*, in considerazione della eventuale eccedenza, rispetto al minimo indispensabile per l'esercizio della professione, della dotazione di mezzi strumentali di cui il professionista disponeva e delle specifiche modalità qualitative e quantitative delle prestazioni lavorative di cui il medesimo si avvaleva.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo mezzo di ricorso, dichiara assorbito il secondo e cassa la sentenza gravata con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Campania, che regolerà anche le spese del giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma il 4 dicembre 2014

Il Cons. estensore /

Il Presidente
/