

Civile Sent. Sez. 5 Num. 3640 Anno 2024

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: LENOCI VALENTINO

Data pubblicazione: 08/02/2024

DINIEGO RIMBORSO -
IRAP 2012-2013-2014.

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 21327/2022 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ex lege*,

- ricorrente -

contro

..., elettivamente domiciliato in Roma, piazza Venezia n. 11, presso lo studio della prof. avv.

dalla quale è rappresentato e difeso, unitamente all'avv.

..., in virtù di procura speciale allegata al controricorso,

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte n. 181/02/2022, depositata il 7 febbraio 2022;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 27 ottobre 2023 dal Consigliere dott. Valentino Lenoci;
dato atto che il Pubblico Ministero, in persona del sost. proc. gen. dott. Alessandro Pepe, ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;

FATTI DI CAUSA

1. Il dott. _____, in data 30 novembre 2016, presentava presso l'Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale I di Torino, istanza di rimborso dell'IRAP versata per i periodi d'imposta 2012, 2013 e 2014, per un importo rispettivamente di € 6.526,00 (2012), € 13.709,00 (2013) ed € 14.281,00 (2014).

Nell'istanza in questione il contribuente deduceva di avere svolto, negli anni in questione, la propria attività professionale di revisore contabile nell'ambito della più ampia struttura organizzativa costituita dalla società di revisione Ernst & Young s.p.a., che era il suo unico committente, e pertanto tutto il reddito professionale da lui dichiarato proveniva dalla suddetta attività; che nell'espletamento degli incarichi di revisione che gli venivano assegnati da Ernst & Young s.p.a. svolgeva l'attività in assenza di una propria autonoma organizzazione; che pertanto non sussisteva il presupposto impositivo di cui all'art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

In data 21 dicembre 2017 l'Ufficio notificava al contribuente tre espressi provvedimenti di diniego.

2. Proposto quindi, avverso i predetti dinieghi, separati ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Torino questa, previa riunione degli stessi, con sentenza n. 1473/08/2019, depositata il 23 ottobre 2019, li rigettava.

3. Interposto gravame dal contribuente, la Commissione tributaria regionale del Piemonte, con sentenza n. 181/02/2022, pronunciata il 25 ottobre 2021 e depositata in segreteria il 7 febbraio 2022, accoglieva l'appello e, in riforma della sentenza di primo grado, ordinava il rimborso richiesto, con condanna dell'Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese del doppio grado di giudizio.

4. Avverso tale ultima sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, sulla base di tre motivi.

Resiste con controricorso

5. All'udienza pubblica del 27 ottobre 2023 il consigliere relatore ha svolto la propria relazione, ed i procuratori delle parti hanno rassegnato le conclusioni di cui al verbale in atti.

Il Pubblico Ministero ha concluso per il rigetto del ricorso.

Il controricorrente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso in oggetto, come si è detto, è affidato a due motivi.

1.1. Con il primo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 446/1997, nonché degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ. e 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, l'Ufficio che, trattandosi di richiesta di rimborso, sarebbe stato onere del contribuente provare l'assenza del presupposto impositivo dell'"autonoma organizzazione", e non l'ente impositore a provare la sussistenza di tale presupposto.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate eccepisce nullità della sentenza per violazione degli artt. 111, sesto comma, Cost., 132, secondo comma, num. 4), cod. proc.

civ., 118 disp. att. cod. proc. civ., nonché, 1, comma 2, 36, comma 2, num. 2) e 4), e 54 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, l'Ufficio che la sentenza impugnata era affetta da motivazione inesistente o, quanto meno, apparente, in quanto i giudici di secondo grado si erano limitati a svolgere delle generiche considerazioni sul concetto di autonoma organizzazione, nell'ambito dell'esercizio di un'attività d'impresa e di un'attività professionale, senza esplicitare il percorso argomentativo seguito nella formazione del proprio convincimento circa l'assenza, nel caso concreto, del presupposto impositivo dell'IRAP.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate eccepisce violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 3 n. 446/1997, nonché dell'art. 10-*quater* del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE), in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Sostiene, in particolare, l'Ufficio che nel caso di specie la C.T.R. aveva erroneamente negato la sussistenza, in capo al contribuente, di una posizione di "responsabilità" con riferimento alla struttura della Ernst & Young s.p.a., sulla base della mera considerazione che tale struttura era stata organizzata da altri, in contrasto con l'orientamento giurisprudenziale prevalente, secondo cui la formale riferibilità della struttura organizzativa alla società, di cui il professionista sia socio, non osta, di per sé, alla qualificazione del

professionista come “responsabile” dell’organizzazione, e alla sua conseguente soggezione all’IRAP.

2. Così delineati i motivi di ricorso, la Corte osserva quanto segue.

2.1. Il primo motivo è infondato.

Contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, la C.T.R. ha accolto l’appello non già sulla base della mancata dimostrazione, da parte dell’Ufficio, della presenza di una “autonoma organizzazione” in capo al contribuente, ma, sulla base degli elementi probatori prodotti da quest’ultimo, ha ritenuto insussistente tale presupposto impositivo, e conseguentemente ha ordinato il rimborso richiesto.

La corte territoriale, infatti, analizzati gli atti e documenti prodotti dal contribuente, ha invero accertato, innanzitutto, che il contribuente era stabilmente inserito nell’organizzazione aziendale della Ernst & Young s.p.a., rilevando altresì che non «può dirsi integrato il requisito di autonoma organizzazione per il solo fatto di potersi avvalere della struttura e delle risorse umane della società di revisione»; il riconoscimento del rimborso, quindi, si fonda non già sull’affermazione del mancato assolvimento, da parte dell’Ufficio, di un onere probatorio di cui esso sarebbe stato gravato (relativo alla dimostrazione del presupposto impositivo), ma sul positivo accertamento – peraltro insindacabile in sede di legittimità – circa la sussistenza del diritto al rimborso, stante l’assenza del presupposto impositivo, come allegato e dimostrato dal contribuente.

Appare quindi correttamente applicato l’art. 2697 cod. civ., in tema di ripartizione dell’onere della prova.

2.2. Anche il secondo motivo è infondato.

Ed invero, la C.T.R., con motivazione sia pur stringata, ha chiaramente esplicitato qual è stato il percorso logico-giuridico seguito della decisione del caso, rilevando che, stante l'assenza del presupposto impositivo dell'"autonoma organizzazione" in capo al contribuente, questi non fosse assoggettabile all'imposta regionale sulle attività produttive.

2.3. Anche il terzo motivo è infondato.

Ed invero, come affermato dalle Sezioni Unite civili di questa Corte (Cass. 10 maggio 2016, n. 9451), il requisito dell'"autonoma organizzazione" di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 446/1997, quale presupposto impositivo dell'IRAP, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo *l'id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti di segreteria ovvero meramente esecutive.

Orbene, affinché un lavoratore autonomo sia assoggettato ad IRAP, è necessario non solo che egli sia inserito in una autonoma organizzazione, ma che egli sia anche titolare di questa organizzazione, e ne sia dunque responsabile (Cass. 16 giugno 2022, n. 19397).

Nella fattispecie in esame è incontrovertito che il contribuente, pur essendo un lavoratore autonomo, non occupasse alcun collaboratore alle proprie dipendenze e, quanto ai beni strumentali, non disponesse di una propria organizzazione, ma fosse invece inserito stabilmente in una organizzazione facente

capo ad un distinto soggetto giuridico, e cioè la società di revisione Ernst & Young s.p.a., che ne è l'unica responsabile organizzativa.

A nulla rileva, pertanto, che il contribuente si avvalesse di tale organizzazione, e coordinasse anche un team di collaboratori, in quanto ciò che rileva, ai fini dell'assoggettabilità all'IRAP, è che il contribuente sia il titolare ed il responsabile di tale organizzazione, nel mentre, nel caso di specie, la titolarità e la responsabilità di tale autonoma organizzazione faceva comunque capo ad un soggetto (la Ernst & Young s.p.a.) diverso dal contribuente (nello stesso senso, per fattispecie analoghe, v. Cass 15 marzo 2018, n. 6439; Cass. 2 settembre 2016, n. 17566).

Questa Corte, con specifico riguardo alla fattispecie nella quale l'attività dell'eventuale soggetto passivo dell'imposizione viene espletata a favore di un soggetto terzo già dotato di una propria struttura organizzativa e deve coordinarsi con quest'ultima, ha elaborato il principio generale in forza del quale non è sufficiente che il lavoratore si avvalga di una struttura organizzata, ma è anche necessario che questa struttura sia "autonoma", cioè faccia capo al lavoratore stesso, non solo ai fini operativi, bensì anche sotto i profili organizzativi; non sono, pertanto, soggetti ad IRAP i proventi che un lavoratore autonomo percepisca come compenso per le attività svolte all'interno di una struttura da altri organizzata (v. Cass. 13 giugno 2012, n. 9692, con riferimento al medico che lavori presso una clinica privata diretta e organizzata da altri).

Tale principio ha trovato plurime attuazioni in tema di professionisti che svolgano, in tutto o in parte, la propria

attività per società di revisione e di consulenza, in casi del tutto analoghi al presente, ove il professionista svolge un'attività di consulenza per una società, di cui è socio, peraltro in misura molto ridotta (Cass. 28 aprile 2023, n. 11238; Cass. 16 giugno 2022, n. 19397; Cass. 28 aprile 2021, n. 11140); in tali arresti è stato affermato il principio per cui l'esercizio di un'attività professionale nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di cui il professionista è socio (o dipendente), non realizza il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione (da ultimo, v. Cass. 25 luglio 2023, n. 22266; Cass. 5 maggio 2023, n. 11924).

Irrilevante è, poi, a tal fine, la circostanza che il contribuente detenesse all'epoca una quota di partecipazione nel capitale sociale della società di revisione: infatti, la titolarità e la responsabilità di tale autonoma organizzazione faceva comunque capo ad un soggetto (la Ernst & Young s.p.a.) diverso dal contribuente (nello stesso senso, per fattispecie analoghe, v. Cass. 15 marzo 2018, n. 6439; Cass. 2 settembre 2016, n. 17566).

3. Conseguo il rigetto del ricorso.

Le spese di giudizio seguono la soccombenza dell'Agenzia delle Entrate, secondo la liquidazione di cui al dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-*quater*.

P. Q. M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione, in favore del controricorrente, delle spese del presente grado di giudizio, che si liquida in € 5.000,00 per compensi, oltre 15% per rimborso spese generali, C.A.P. ed I.V.A.

Così deciso in Roma, il 27 ottobre 2023.