

Civile Ord. Sez. 5 Num. 492 Anno 2024

Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Relatore: DE ROSA MARIA LUISA

Data pubblicazione: 08/01/2024

Avv. Acc. IRAP  
2007

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. . R.G. proposto da:  
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,  
con sede in  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, con  
domicilio legale in presso  
l'Avvocatura generale dello Stato.

- ricorrente -

contro

, rappresentata e difesa dall'Avvocato  
ed elettivamente domiciliata presso il suo studio sito in

- controricorrente -

Avverso la sentenza della COMM. TRIB. REG. n.  
, depositata in data 14 luglio 2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 24 ottobre  
2023 dal Consigliere Maria Luisa De Rosa.

#### Rilevato che:

1. In data 13 dicembre 2012 la contribuente riceveva notifica da  
parte dell'Agenzia delle Entrate - direzione provinciale di  
- dell'avviso di accertamento n. relativo ad

IRAP per l'anno di imposta 2007, a seguito dell'omessa presentazione dei Quadri della dichiarazione dei redditi relativi all'IRAP. In particolare, si accertava una maggiore imposta dovuta pari ad € 3.843,00. La contribuente, titolare di uno studio professionale ed esercente l'attività di servizi forniti da ragionieri e periti commerciali, risultava anche socia con il coniuge di altro studio commerciale associato; l'Ufficio, pertanto, riteneva sussistente in capo alla detta contribuente il requisito dell'autonoma organizzazione quale presupposto impositivo. Si instaurava un procedimento con adesione, conclusosi negativamente.

2. Avverso l'avviso di accertamento la contribuente proponeva ricorso dinanzi la C.t.p. di .....; resisteva l'ufficio con controdeduzioni.

3. La C.t.p. di ..... con sentenza n. .... del ..... 1, accoglieva il ricorso della contribuente, reputando insussistente il presupposto dell'autonoma organizzazione.

4. Contro la sentenza proponeva appello l'Ufficio dinanzi la C.t.r. delle ..... e resisteva la contribuente con controdeduzioni.

5. Con sentenza n. .... depositata in data 14 luglio 2021, la C.t.r. adita respingeva il gravame.

6. Avverso la sentenza della C.t.r. delle ..... , l'Ufficio ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

La contribuente ha resistito con controricorso.

La causa è stata trattata nella camera di consiglio del 24 ottobre 2023.

**Considerato che:**

1. Con il primo motivo di ricorso, così rubricato: «Nullità della sentenza e del procedimento per violazione e falsa applicazione degli artt. 132 cod. proc. civ. e 36 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.» l'Agenzia lamenta l'*error in procedendo* nella parte in cui, nella

sentenza impugnata, la C.t.r. ha reso una motivazione apparente, limitandosi a richiamare la motivazione del primo giudice, senza compiere alcuna autonoma valutazione degli atti di causa e, soprattutto, omettendo di valutare i motivi di gravame proposti dall'ufficio.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso, così rubricato: «Nullità della sentenza e del procedimento per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.» l'Agenzia lamenta *l'error in procedendo* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r., rendendo una motivazione apparente e omettendo la pronuncia sui motivi di gravame proposti dall'ufficio, ha violato l'art. 112 cod. proc. civ.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione degli artt. 2 e 3 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, 5, comma terzo, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, 2727 e 2729 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.» l'Agenzia lamenta *l'error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. non ha considerato tutti gli elementi indiziari acquisiti in giudizio ed allegati dall'Ufficio, così omettendo la valutazione complessiva della loro portata probatoria.

2. Tanto premesso, i motivi, da esaminare congiuntamente perché connessi, sono fondati e vanno accolti.

2.1. Costituisce principio giurisprudenziale pacifico (Cass., Sez. U., n. 9451/2016 in continuità con Cass., Sez. U., n. 12108/2009 e da ultimo Cass. Cass 12/4/2023, n. 9774) quello secondo cui, «con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione - previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15/09/1997, n. 446 - , il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, 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 mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive». Occorre precisare che l'accertamento deve essere compiuto con riferimento ai singoli anni d'imposta controversi, in ordine ai quali è stato chiesto il rimborso dell'IRAP, atteso che il possesso di tale autonoma organizzazione può variare nel tempo, essendo libero il professionista di svolgere la propria opera attraverso l'ausilio di essa oppure svolgerla personalmente e senza l'aiuto di una particolare organizzazione. Ove si verta in tema di rimborso, l'onere di dare la prova di tali elementi fattuali grava unicamente sul contribuente.

2.2. In generale, 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; ove il professionista sia inserito in uno studio associato, secondo *l'id quod plerumque accidit*, sebbene svolga anche una distinta e separata attività professionale (diversa da quella svolta in forma associata), egli deve dimostrare di non fruire dei benefici organizzativi recati proprio dalla sua adesione alla detta associazione, che, proprio in ragione della sua forma collettiva, normalmente fa conseguire ai suoi aderenti utilità altre e aggiuntive, che non si esauriscono in quelle della separata attività collettiva, in quanto, solitamente, comportano anche altri vantaggi organizzativi.

2.3. Per questa Corte, in tema di Irap, il combinato disposto di tali norme, facendo riferimento, per la determinazione della base imponibile, alla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e quello dei costi sostenuti inerenti alle attività di cui all'art. 49, comma 1, T.U.I.R., senza menzionare quelle di cui al comma 2,

lettera a), della medesima disposizione, esclude l'assoggettabilità ad imposizione di quella parte di reddito che un lavoratore autonomo, esercente abitualmente l'attività professionale intellettuale di dottore commercialista, abbia prodotto in qualità di presidente del consiglio di amministrazione di una banca, senza utilizzare la propria autonoma organizzazione (Cass. n. 10594/2007); - tale principio resta valido anche dopo le modifiche apportate al T.U.I.R. dall'art. 34 della l. n. 342 del 2000, n. 342, che ha introdotto l'art. 50, comma 1, lettera c-bis, con l'inclusione tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente dei redditi derivanti dalle collaborazioni coordinate e continuative che, in precedenza, erano qualificati come altri redditi di lavoro autonomo dall'art. 49, comma 2, lett. a (Cass. n. 26473/2022); - il dottore commercialista che svolga anche attività di sindaco e revisore di società non soggiace ad IRAP per il reddito netto di tali attività, in quanto soggetta ad imposizione è unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata, ma va tenuto fermo l'onere del contribuente di provare la separatezza dei redditi di cui predica lo scorporo (Cass. n. 12052/2018; Cass. n. 17987/2019); - in tema d'IRAP, non realizza il presupposto impositivo l'esercizio dell'attività di sindaco e di componente di organi di amministrazione e controllo di enti di categoria, che avvenga in modo individuale e separato rispetto ad ulteriori attività espletate all'interno di un'associazione professionale, senza ricorrere ad un'autonoma organizzazione (Cass. n. 19327/2016; Cass. n. 16372/2017); - è però legittimo il diniego del rimborso di imposta al dottore commercialista che, in presenza di autonoma organizzazione ed espletando congiuntamente anche gli incarichi connessi di sindaco, amministratore di società e consulente tecnico, svolga sostanzialmente un'attività unitaria, nella quale siano coinvolte conoscenze tecniche direttamente collegate all'esercizio della professione nel suo complesso, allorché non sia possibile

scorporare le diverse categorie di compensi eventualmente conseguiti e verificare l'esistenza dei requisiti impositivi per ciascuno dei settori in esame, stante il mancato assolvimento dell'onere probatorio gravante sul contribuente (Cass. n. 3434/2012; Cass. n. 6418/2014; Cass. n. 1712/2017; Cass. n. 19327/2016; Cass. n. 12495/2019).

2.4. Nella fattispecie in esame, il giudice d'appello ha completamente obliterato l'obbligo di motivare con proprio convincimento, in relazione ai fatti dedotti ed alle prove allegare in giudizio, la decisione resa sicchè la motivazione non consente di verificare l'iter argomentativo seguito dal giudice per addivenire al rigetto del gravame dell'ente erariale. Vieppiù che è stata obliterata ogni valutazione del compendio indiziario rappresentato dal fatto che la contribuente era socia al 50% insieme al collega e coniuge Lauro Francesco di alcune società, cui risultavano intestate le fatture relative alle attività di servizi forniti da ragionieri e periti commerciali, e che a tali società la contribuente aveva affidato la gestione contabile della propria clientela.

3. In conclusione, il ricorso va accolto, la sentenza impugnata va cassata ed il giudizio va rinviato alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle  affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda sulle spese anche del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle  affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda sulle spese anche del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 24 ottobre 2023.