

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 9 febbraio 2021, n. 3099

Rilevato che

XXX ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 5287/40/2014, depositata il 21.08.2014 dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, sez. staccata di Latina.

Ha riferito di aver presentato istanza di rimborso dei versamenti eseguiti ai fini Irap per gli anni d'imposta 2004/2008 perchè, esercitando l'attività di medico pediatra convenzionato con il Sistema Sanitario Nazionale senza autonoma organizzazione, contestava i presupposti di assoggettamento all'imposta. Era seguito il silenzio della Agenzia, avverso il quale aveva presentato ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Frosinone, che con sentenza n. 69/02/2011 aveva accolto la domanda. L'Ufficio aveva adito la Commissione tributaria regionale del Lazio, che con la pronuncia ora impugnata aveva accolto l'appello. Il giudice regionale ha riconosciuto autonomia organizzativa nelle modalità di esercizio dell'attività medica da parte del XXX, apprezzando la disponibilità di due sedi destinate a studio professionale, in cui esercitare anche attività privatistica.

Il contribuente censura con due motivi la sentenza:

con il primo per violazione o falsa applicazione degli artt. 2 e 3 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., per l'erronea interpretazione della disciplina Irap, in rapporto ai presupposti di assoggettamento all'imposta e in particolare al concetto di "autonoma organizzazione";

con il secondo per omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione, nonché l'omesso esame di un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per non aver esaurientemente verificato l'effettiva esistenza dell'autonoma organizzazione.

Ha chiesto pertanto la cassazione della sentenza, con le conseguenti statuizioni.

L'Agenzia si è costituita al solo fine della partecipazione eventuale all'udienza di discussione.

Nell'adunanza camerale del 5 novembre 2020 la causa è stata trattata e decisa.

Il contribuente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 380 bis.1 cod. proc. civ.

Considerato che

Il primo motivo, con il quale è stato denunciato l'errore di diritto nell'interpretazione e applicazione della disciplina in materia di Irap, è fondato e trova pertanto accoglimento.

Presupposto per l'assoggettamento all'imposta è «l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla .... prestazione di servizi» (art. 2 del d.lgs. n. 446/1997), applicabile anche alle "persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, del predetto testo unico (ndr. d.P.R. n. 917/1986) esercenti arti e professioni, di cui all'art. 49 comma 1, del medesimo testo unico» (art. 3, lett. c, del d.lgs. n. 446/1997).

Quanto al significato di "autonoma organizzazione" già la Corte Costituzionale, con sentenza n. 156 del 2001, aveva puntualizzato che l'imposta incide su un fatto economico diverso dal reddito, cioè su quel quid pluris aggiunto dalla struttura organizzativa alla attività professionale, tale da costituire un indice di capacità contributiva idonea a giustificare l'assoggettamento al tributo, il che non implica alcun limite quantitativo, di prevalenza o meno rispetto al lavoro autonomo esercitato, bensì semplicemente un giudizio di valore sulla idoneità di quella organizzazione a potenziare le possibilità produttive del professionista. La Corte di legittimità ha esplicitato la nozione di autonoma organizzazione nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo, riconoscendola ai fini IRAP 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 (in tal senso già cfr. Cass., sent. 3676 del 2007; Cass., sent. n. 25311 del 2014). Nel perimetrare ulteriormente l'assoggettamento ad Irap del lavoratore autonomo le Sez. U, da ultimo intervenute, hanno affermato che il requisito dell'autonoma organizzazione, previsto quale presupposto dell'imposta dall'art. 2 cit., non ricorre quando il contribuente responsabile dell'organizzazione impieghi beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività e si avvalga di lavoro altrui non eccedente l'impiego di un dipendente con mansioni esecutive (Sez. U, 10/05/2016, n. 9451).

La Corte ha anche affermato che per la soggezione ad IRAP dei proventi del professionista autonomo è necessario che la struttura organizzata, di cui questi si avvalga, faccia capo allo stesso non solo ai fini operativi, ma anche sotto il profilo organizzativo, in conseguenza non riconoscendo ad esempio la soggettività passiva all'imposta dell'avvocato che, collaborando presso importanti studi professionali, ne aveva utilizzato la struttura organizzativa, traendone utilità (Cass., ord. n. 4080/2017, con riferimento all'attività di avvocato). Si è anche detto che il professionista che svolga l'attività all'interno di una struttura altrui, così difettando di autonomia organizzativa, non è assoggettato all'Irap (Cass., sent. n. 21150/2014).

Con specifico riferimento alla professione di medico generico convenzionato con il SSN si è affermato che la disponibilità di uno studio, avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate nell'art. 22 dell'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, reso esecutivo con d.P.R. n. 270 del 2000, rientrando nell'ambito del "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale, ed essendo obbligatoria ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra, di per sé, in assenza di personale dipendente, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo (Cass., 22027/2017; 13405/2016).

È stato anche chiarito, con orientamento ormai consolidato, che non ricorre il necessario presupposto della autonoma organizzazione ove il professionista si avvalga di un cd. assistente di sedia, ossia di un infermiere generico assunto part time, il quale si limiti a svolgere mansioni di carattere esecutivo, o di una segretaria, figure collaborative che anche per i tempi e le modalità di impiego non sono idonee ad accrescere le potenzialità professionali del medico (ex multis, Cass., 12084/2018; 9786/2018). Peraltro si è affermato che incombe sull'Ufficio l'onere di dimostrare le caratteristiche della strumentazione tecnica e la portata dell'eventuale attività di collaborazione, indicando gli elementi di fatto necessari ad integrare il presupposto d'imposta (Cass., 23999/2016).

L'accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato.

Questi gli approdi ermeneutici della giurisprudenza di legittimità, nel caso di specie il giudice tributario d'appello ha riconosciuto la sussistenza dei presupposti dell'imposta nei confronti del XXX considerando che il contribuente «...possiede in sostanza quantomeno due sedi con studio professionale, per cui la sua attività è destinata a prestazioni professionali di natura privatistica per le quali risulta evidente l'autonomia organizzativa». L'elemento assunto a sostegno della attribuzione della soggettività passiva al tributo è manifestamente inadeguato. Si pretende di valorizzare la disponibilità di due studi professionali, che, a prescindere dalle affermazioni del ricorrente, l'essere cioè ubicate nelle sedi a lui assegnate dal Sistema Sanitario Nazionale per lo svolgimento dell'attività in convenzione, non costituiscono un indice rappresentativo di autonoma organizzazione, ma solo «uno strumento per il migliore (e più comodo per il pubblico) esercizio della attività professionale autonoma.» (Cass., 14/02/2014, n. 2967; 23/11/2016, n. 23912).

Dunque la pronuncia del giudice regionale non fa corretta applicazione delle norme che regolano l'assoggettamento all'IRAP del professionista, alla luce della interpretazione resa dalla giurisprudenza di legittimità. L'accoglimento del primo motivo assorbe il secondo.



La sentenza va dunque cassata e il giudizio rinviato dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio, sez. staccata di Latina, in diversa composizione, per un nuovo esame sulla base dei principi enunciati e degli elementi probatori disponibili, oltre che per la decisione sulle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

