

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 23 maggio 2023 n. 14193

Svolgimento del processo

1. X.X., esercente la professione di commercialista, propose ricorso per cassazione, affidato a 4 motivi, contro la sentenza resa dalla CTR della Lombardia che, in accoglimento dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, aveva ritenuto la legittimità del diniego di rimborso opposto al contribuente per l'Irap relativa agli anni 2006 e 2007, riformando la decisione di primo grado.

Con il primo motivo il contribuente prospettò la violazione del principio di non contestazione.

Con il secondo motivo denunciò il vizio di omessa o insufficiente motivazione della sentenza, in relazione al n. 5 dell'art. 360 c.p.c., comma 1.

Con il terzo motivo, in relazione al n. 3 dell'art. 360 c.p.c., comma 1, censurò la sussistenza del presupposto dell'imposizione a titolo di Irap, ovvero l'autonoma organizzazione.

Con l'ordinanza n. 22595 del 2016 questa Corte rigettò il primo motivo, dichiarò inammissibile il secondo ed accolse il terzo, rinviando al giudice d'appello.

Nella motivazione, l'ordinanza così argomentò a proposito del mezzo accolto: " Il terzo motivo di ricorso è fondato nei termini di cui in seguito specificati.

Giova ricordare che è soggetto passivo dell'IRAP colui che si avvalga, nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo, di una struttura organizzata in un complesso di fattori che, per numero, importanza e valore economico, sono suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how, potendosi escludere il presupposto di imposta quando il risultato economico trovi ragione esclusivamente nell'autoorganizzazione del professionista o, comunque, quando l'organizzazione da lui predisposta abbia un'incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento. Nel giudizio instaurato per il rimborso dell'imposta, che si assume indebitamente pagata, grava sul contribuente l'onere dimostrativo del fatto costitutivo della sua pretesa, e cioè dalla mancanza del presupposto alla base del prelievo fiscale, spettando al giudice del merito ricercare gli opposti dati di riscontro (del presupposto impositivo) attraverso l'esame della dichiarazione del contribuente, in particolare, soffermandosi sul dettaglio riportato nelle pertinenti sezioni del quadro RE (riguardante la determinazione del reddito di lavoro autonomo ai fini Irpef), che specifica la composizione dei costi-cfr.Cass.n. 27213/2013-.

Orbene, la CTR, per individuare il requisito dell'autonoma organizzazione, ha valorizzato i costi sostenuti dal contribuente nelle diverse annualità, i ricavi percepiti dal contribuente e le spese per l'utilizzo di servizi di terzi unitamente ai canoni locatizi relativi all'anno 2006. Orbene, sicuramente erroneo risulta il rilievo offerto ai ricavi che non giocano alcun ruolo ai fini dell'anzidetto requisito-v., ex plurimis, Cass.n. 10026-2012. Anche il riferimento alla pluralità delle linee telefoniche appare irrilevante, se non correlato all'esistenza di una struttura organizzativa di supporto che possa fare desumere da siffatto elemento l'esistenza di una complessa organizzazione alle Spa Ile del professionista che, per parte sua, aveva dedotto l'esigenza di mantenere i numeri di



vecchie utenze per non disperdere la clientela, correlato all'esiguo importo dei costi per le medesime.

Non corretto, nei termini esposti in motivazione, risulta poi il riferimento ai costi per prestazioni a terzi. Il giudice di merito avrebbe, infatti, dovuto mettere in evidenza la tipologia delle spese per verificarne l'effettiva incidenza in ordine al requisito dell'autonoma organizzazione, potendo detti costi anche ricollegarsi all'esercizio dell'attività professionale senza alcuna effettiva organizzazione di capitali e lavoro altrui: si pensi ai costi sostenuti dal professionista per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi (Cass.n. 27000/2014 ove si è escluso che, ai fini della ricorrenza del presupposto dell'autonoma organizzazione del contribuente di cui al D.Lgs. n. 446197, art. 2, possano assumere rilevanza i compensi corrisposti al commercialista non dipendente per la tenuta della contabilità, in quanto l'attività remunerata dal professionista per attività diversa da quella nella quale opera non può incidere sul requisito dell'autonoma organizzazione, semmai qualificandosi come necessaria alla gestione minimale di qualunque attività professionale). E' dunque evidente che le spese per difese processuali del contribuente in giudizio innanzi all'autorità giudiziaria non possono integrare il requisito anzidetto.

Sulla base di tali considerazioni, in accoglimento del terzo motivo, rigettati gli altri, la sentenza impugnata va cassata con rinvio ad altra sezione della CTR della Lombardia anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità."

2. Riassunto il giudizio, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza qui impugnata, ha accolto l'appello erariale e, in riforma della sentenza appellata, ha rigettato il ricorso del contribuente.

3. Avverso tale sentenza il contribuente propone ricorso, affidato a cinque motivi e supportato da successiva memoria.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

## Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si denuncia l'illegittimità della sentenza, ex art. 360, comma 1, n. 4, per violazione dell'art. 384, comma 2, c.p.c., ed in specie del dovere del giudice del rinvio di pronunciare in ossequio al principio di diritto espresso nella decisione di cassazione con rinvio e fermi restando i fatti accertati sulla base dei quali è stata pronunciata la decisione di cassazione. Rileva infatti il ricorrente che, con l'ordinanza n. 22595 del 2016 questa Corte ha statuito che spetta "al giudice del merito ricercare gli opposti dati di riscontro (del presupposto impositivo) attraverso l'esame della dichiarazione del contribuente, in particolare, soffermandosi sul dettaglio riportato nelle pertinenti sezioni del quadro RE (riguardante la determinazione del reddito di lavoro autonomo ai fini Irpef) che specifica la composizione dei costi". Al contrario, secondo il ricorrente il giudice del rinvio non ha esaminato il quadro RE delle dichiarazioni dei redditi del contribuente prodotte in giudizio sin dal primo grado, violando l'art. 384 c.p.c., in quanto avrebbe dovuto uniformarsi non solo alla regola enunciata, ma anche alle premesse logico-giuridiche della decisione pratica, attenendosi agli accertamenti già enunciati in quest'ultima.

2. Con il secondo motivo di ricorso, si denuncia, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. e, in generale, dei principi che presiedono alla formazione delle prove presuntive. Assume il ricorrente che la CTR, in base ad un solo elemento ritenuto erroneamente indiziario - e cioè la superficie dello



studio del professionista- ha considerato provata in via presuntiva la presenza di una moltitudine di collaboratori nello studio del Dott. X.X., sebbene:

- la superficie dell'immobile adibito a studio professionale è un fatto noto dal quale non può logicamente inferirsi la presenza, in tale immobile, di più persone oltre il contribuente;

- anche ammettendo, per ipotesi, che dalla superficie di un immobile sia legittimo presumere la presenza, in tale immobile, di più soggetti, resta fermo che dalla ipotizzata presenza di tali soggetti non è presumibile che essi prestino attività, non già meramente esecutiva o di segreteria (che sarebbe non rilevante ai fini dell'integrazione del presupposto dell'IRAP), bensì di collaborazione professionale nell'attività di lavoro autonomo svolta da colui che ha la disponibilità di tale immobile;

- il "riconosciuto prestigio del professionista" che svolge "un'attività di così elevato livello quale quella rivendicata" (pag. 3, sentenza impugnata) è un fatto noto dal quale non si può logicamente inferire che detto professionista svolga tale attività necessariamente con l'ausilio di collaboratori.

- emergevano contro-indizi, allegati e provati dal contribuente (con il quadro RE delle dichiarazioni dei redditi del 2006 e del 2007 e con l'estratto del registro incassi e pagamenti per il 2006 e per il 2007), rappresentati:

- a) dall'assenza di spese sostenute dal contribuente per ipotetici collaboratori o dipendenti;
- b) dalla disponibilità, da parte del contribuente, di beni strumentali minimi;
- c) dal sostenimento di spese minime per consumi.

3. Con il terzo motivo ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.lgs. n. 446 del 1997, art. 2, per avere la CTR dichiarato sussistente l'esercizio di un'attività autonomamente organizzata in ragione della disponibilità, per un libero professionista (dottore commercialista), di un'unità immobiliare adibita a studio professionale e della qualità (di "così elevato livello") dell'attività intellettuale in cui si estrinseca l'opera professionale del contribuente, che secondo il giudice del rinvio "imporrebbero" necessariamente l'ausilio di collaboratori.

Rileva il contribuente che non è sintomatica dell'esistenza dell'autonoma organizzazione l'entità della superficie dell'ufficio, i cui locali costituiscono la sede per lo svolgimento dell'attività professionale, non un fattore produttivo in grado di incrementare l'attività professionale.

4. Con il quarto motivo, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., là dove, nonostante l'avvenuta produzione in giudizio del quadro RE della dichiarazione dei redditi del contribuente, il giudice ha dichiarato persistente su quest'ultimo l'onere di prova del fatto negativo rappresentato dalla insussistenza di una autonoma organizzazione dell'attività, malgrado l'ordinanza rescindente di questa Corte avesse giudicato il quadro RE della dichiarazione dei redditi del contribuente elemento sufficiente a provare l'esistenza o l'insussistenza dell'esercizio di un'attività autonomamente organizzata, e attraverso il quale, dunque, il lavoratore autonomo può assolvere l'onere della prova.

5. Con il quinto motivo, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, si denuncia l'omesso esame di fatti decisivi oggetto di discussione tra le parti, costituiti dalle risultanze del quadro RE delle dichiarazioni in atti, dalle quali risulta che il contribuente:



non ha erogato compensi nè a collaboratori nè a dipendenti; ha impiegato beni strumentali minimi e sostenuto costi per consumi del tutto modesti; sono state sostenute minime spese per consumi; non ha sostenuto spese (canoni) per locazione finanziaria e non finanziaria; ha sostenuto spese per la locazione di immobili coerenti con le esigenze esclusivamente di "rappresentanza"; le "altre spese documentate" indicate nel rigo RE19 sono spese legali che ha sostenuto per la propria difesa in giudizio e per il recupero dei propri crediti.

6. Appare opportuno trattare congiuntamente tutti i motivi di ricorso, per la loro connessione oggettiva e per la loro sostanziale sovrapposibilità, tutti sostenendo, nelle varie declinazioni di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, l'avvenuta dimostrazione in giudizio, da parte del contribuente, dell'insussistenza dell'autonoma organizzazione dell'attività professionale di quest'ultimo, presupposto dell'imposizione Irap. Giova, innanzitutto, rilevare l'ammissibilità dei motivi tutti, in quanto il ricorrente non rimette affatto in discussione i presupposti fattuali sui quali si innesta il principio di diritto evincibile dalla sentenza di cassazione con rinvio de qua, che anzi rivendica, specie con il primo motivo, quali limiti alla pronuncia del giudice del rinvio. Il ricorrente lamenta invece l'accertamento ulteriore effettuato, nell'ambito di quanto demandatogli dalla Corte, dal giudice a quo in ordine alla rilevanza della disponibilità e delle dimensioni del locale utilizzato dal professionista contribuente quale studio professionale, dato che la CTR ha preso in considerazione quale elemento sintomatico dell'autonoma organizzazione. Nè, peraltro, può ritenersi inammissibile la censura del ragionamento inferenziale esposto dalla CTR muovendo dal dato fattuale della disponibilità dello studio in questione e dalle dimensioni dei relativi locali, in quanto, in tema di presunzioni, qualora il giudice di merito sussuma erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione (gravità, precisione, concordanza) fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti, il relativo ragionamento è censurabile in base all'art. 360 c.p.c., n. 3 (e non già alla stregua del n. 5 dello stesso art. 360), competendo alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione di nomofilachia, controllare se la norma dell'art. 2729 c.c., oltre ad essere applicata esattamente a livello di declamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo dell'applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta (ex plurimis Cass. 16/11/2018, n. 29635; cfr. Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053, in motivazione, punti da 14.8 a 14.8.3).

7. Tanto premesso, i motivi sono fondati.

Infatti, quanto alla rilevanza sintomatica del locale (e delle dimensioni dello stesso) utilizzato come studio dal professionista, sulla quale la CTR fonda l'accertamento indiziario di potenziamento della redditività dell'attività professionale, che parifica apoditticamente alla sussistenza dell'autonoma organizzazione, questa Corte ha già avuto modo di chiarire, in tema di Irap, che: non ricorre il necessario presupposto della autonoma organizzazione ove il contribuente (nel caso di specie medico convenzionato) abbia nella propria disponibilità due studi professionali per lo svolgimento dell'attività, atteso che questi ultimi non costituiscono indice rappresentativo di un'autonoma organizzazione, ma solo uno strumento per il migliore (e più comodo per il pubblico) esercizio dell'attività professionale (Cass. 09/02/2021, n. 3099);

la locazione di uno studio (nel caso di specie da parte di un ragioniere) non costituisce, di per sè, elemento idoneo a configurare la sussistenza dei presupposti impositivi, trattandosi di bene strumentale usualmente necessario all'esercizio della professione (Cass. 28/06/2017, n. 16072);



la circostanza che il professionista operi presso due o più strutture materiali non è sufficiente a configurare un'autonoma organizzazione, se tali strutture siano semplicemente strumentali ad un migliore e più comodo esercizio dell'attività professionale (Cass. 22/12/2016, n. 26651);

la locazione di uno studio (da parte di un avvocato), l'utilizzazione di software per il collegamento ad una banca dati, la formazione di un archivio, non costituiscono elementi idonei a configurare la sussistenza dei presupposti impositivi, poichè detti elementi, quali che siano il loro valore o le loro caratteristiche, rientrano nelle attrezzature usuali, o che dovrebbero essere usuali, per il suddetto professionista (Cass. 28/12/2012, n. 24117; Cass. 26/09/2018, n. 22969).

Quanto poi alla rilevanza indiziaria che la CTR pare voler attribuire alle dimensioni del locale utilizzato dal contribuente a titolo di studio, per desumerne "la presenza di più persone all'interno del medesimo studio professionale", deve rilevarsi che il mero dato della capienza dei locali non è di per sè necessariamente significativo ai fini dell'accertamento della sussistenza dell'autonoma organizzazione, rispetto alla quale non rileva la mera potenziale capacità di ospitare "più persone". Rileva, piuttosto (a prescindere dalle mere dimensioni dello studio) l'effettiva utilizzazione di personale dipendente con funzioni esecutive (in numero superiore ad una sola unità: cfr. Cass., Sez. U., 10/05/2016, n. 9451); e/o l'utilizzo di collaboratori, rispetto ai quali questa Corte ha già ritenuto che non è sufficiente verificare che siano stati corrisposti compensi, ma occorre considerare "la natura di tali compensi, se cioè essi fossero relativi ad una collaborazione di carattere continuativo ovvero a prestazioni meramente occasionali, e se fossero strettamente afferenti all'esercizio in modo organizzato della propria attività professionale o se fossero (e in che misura) riconducibili a prestazioni strettamente connesse all'esercizio della professione" (cfr. Cass. 08/11/2016, n. 22695). Pertanto, riguardo alle prestazioni di terzi collaboratori del professionista, ed ai relativi costi, la verifica del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione richiede un esame del concreto apporto di tali prestazioni all'effettivo svolgimento dell'attività del contribuente, al fine di verificare se il coinvolgimento di tali professionalità sia o meno estraneo al bagaglio professionale del contribuente (Cass., 17/04/2018, n. 9431/2018; Cass. 24/01/2017, n. 1820).

Nel caso di specie, richiamando per autosufficienza i relativi quadri delle proprie dichiarazioni (e riassumendone in parte il contenuto), il contribuente ha dedotto di aver fornito la prova di non aver sostenuto alcuna spesa per prestazioni di lavoro dipendente ed assimilato; nonchè di non aver affrontato e dichiarato spese per compensi a terzi per prestazioni afferenti alla propria attività professionale, ma solo per recuperare propri crediti e per la difesa in giudizio. Tale circostanza - e la conseguente inidoneità dei compensi ai terzi dichiarati, in quanto relativi a difese processuali del contribuente in giudizio - era stata invero già posta espressamente a fondamento del principio di diritto ricavabile dall'ordinanza di cassazione con rinvio, e lo stesso giudice del rinvio, nelle premesse della sentenza ora impugnata, ne ha riconosciuto l'effetto vincolante, nel senso di dover escludere ogni rilevanza al dato dei relativi costi.

Del resto, la stessa controricorrente non deduce, neppure incidentalmente, che le dichiarazioni del contribuente non corrispondessero al vero in parte qua.



Nella sostanza, quindi, la delimitazione dell'oggetto dell'accertamento demandato al giudice del rinvio dalla precedente ordinanza di cassazione; la violazione dell'art. 2729 c.c. (censurata nei limiti già rilevati di ammissibilità) e delle norme e dei principi giurisprudenziali che delineano il presupposto dell'autonoma organizzazione rilevante ai fini Irap e, di conseguenza, l'oggetto della prova di cui è gravato il contribuente; la specifica rilevanza attribuita dalla stessa ordinanza di cassazione con rinvio all'esame della dichiarazione del contribuente (ed in particolare del dettaglio che, nelle pertinenti sezioni, specifica la composizione dei costi), al fine di ricercare dati di riscontro del presupposto impositivo; costituiscono tutti elementi che conducono all'accoglimento del ricorso ed alla cassazione della sentenza impugnata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, va accolto il ricorso introduttivo del contribuente.

8. Le spese del merito si compensano per gli esiti alterni dei giudizi, quelle di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente; compensa le spese dei gradi di merito e condanna la controricorrente al pagamento, in favore del ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00, ed agli accessori di legge.

