

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI MOLISE
SECONDA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:
DI LORENZO CARMELA - Presidente e Relatore
DISCENZA GIUSEPPE - Giudice
SESSA SABATO - Giudice
ha emesso la seguente

SENTENZA

-sull'appello n. 24/2014
depositato il 15/01/2014
-avverso la pronuncia sentenza n. 94/2013 Sez:2 emessa dalla Commissione Tributari
Provinciale di ISERNIA
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI ISERNIA
proposto dall'appellante:
S.C.
C. C. 166 86079 V. I.
difeso da:
NEGRO GIUSEPPINA
VIA (omissis...) ISERNIA IS
Atti impugnati:
DINIEGO RIMBORSO n. (omissis...) IRAP 2003
DINIEGO RIMBORSO n. (omissis...) IRAP 2004
DINIEGO RIMBORSO n. (omissis...) IRAP 2005
DINIEGO RIMBORSO n. (omissis...) IRAP 2006

Fatto

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

S.C. rappresentata e difesa dall'Avv. Negro Giuseppina presso il cui studio eleggeva domicilio, proponeva ricorso avverso il silenzio-rifiuto seguito ad istanza di rimborso, prodotta il 29 luglio 2008, dei versamenti effettuati per l'imposta IRAP afferente le annualità dal 2003 al 2006 ammontanti ad € 16.338,00.

Il Difensore rilevava che la propria assistita svolgente attività di avvocato in Venafro non era tenuta al pagamento dell'imposta anzidetta difettandone il presupposto impositivo così come richiesto dal D.Lgs. n. 446 del 1997 nella considerazione che trattasi di attività ove non è ravvisabile l'autonoma organizzazione, precisando che, nell'esercizio di tale attività, si avvale unicamente della collaborazione di una segretaria svolgente attività pratico-manuale (fissazione appuntamenti, fotocopie atti e collazione fascicoli) e, quindi, meramente esecutive.

Nella fattispecie, non ricorrono i presupposti richiesti dall'art. 2 del D.Lgs. n. 446 del 1997 e neppure dalla sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale in quanto la ricorrente svolge l'attività professionale impiegando solo beni strumentali minimi ed indispensabili per l'esercizio della stessa. Non è ravvisabile quell'autonoma organizzazione richiesta per il tributo in questione che, per ammissione della giurisprudenza di legittimità, "colpisce una capacità produttiva impersonale ed aggiuntiva rispetto a quella propria del professionista" (Cass. n. 3678/2007).

A corredo delle ragioni esposte indicava altra giurisprudenza di legittimità ed allegava documentazione atta a sostenere la bontà di quanto richiesto.

Concludeva il Difensore con richiesta di restituzione di quanto indebitamente versato con salvezza delle spese di lite.

L'Ufficio si costituiva in giudizio, ai sensi dell'art. 23 del D.Lgs. n. 546 del 1992, con deposito di note nelle quali chiedeva, preliminarmente, dichiarazione di decadenza dal diritto al rimborso per € 3.162,83 relativo ai periodi prescritti e, nel merito, il rigetto del ricorso unitamente alla condanna alle spese processuali in capo alla controparte.

Sosteneva, nel merito la piena spettanza del tributo richiesto in quanto ai fini della imposizione è sufficiente che l'esercente arte o professione svolga l'attività in maniera auto-determinata, dovendosi prescindere dalla quantità e qualità dei fattori produttivi organizzati.

E dalle prodotte dichiarazioni dei redditi degli anni in questione emergeva che erano stati dichiarati anche compensi per lavoro dipendente, compensi a terzi, spese per acquisti mobili e quote di ammortamento il che fa presumere che insiste il requisito dell'autonoma organizzazione con consequenziale debenza del tributo richiesto in restituzione citando, a tal proposito, giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Il giudizio di primo grado, con sentenza n. 94/2/13 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Isernia si concludeva con rigetto del ricorso e condanna al pagamento delle spese di giudizio per € 400.00.

Avverso la stessa la ricorrente produceva appello a mezzo del medesimo Difensore di primo grado che, preliminarmente, fatta acquiescenza sulla rilevata decadenza del diritto al rimborso dei versamenti effettuati prima del 29 luglio 2004 insisteva sulla restituzione delle somme versate fino all'annualità 2006.

Esponendo, il Difensore, doglianze sul convincimento dei primi Giudici fondato, esclusivamente, sulla presenza di un dipendente all'interno dello studio della ricorrente, presenza che, a suo dire, integra automaticamente, ma a torto, il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione in richiamo di giurisprudenza di legittimità non compatibile, però, con la fattispecie in atti per le espresse motivazioni.

Contrariamente al sostenuto rilevava ancora il Difensore che giurisprudenza di legittimità più recente, sostiene che la presenza di un dipendente non determina un automatico assoggettamento all'IRAP dovendosi valutare nello specifico rapporto arrecato all'attività. In ipotesi, come nella fattispecie, di presenza di dipendente svolgente funzioni meramente esecutive la sua presenza non determina quel quid pluris legittimante il pagamento del tributo in questione (Cass. n. 27034 del 2/12/2013).

Concludeva, il Difensore, con richiesta di riforma dell'impugnata sentenza in accoglimento del ricorso e rimborso della somma non dovuta pari ad € 13.175,17 unitamente a condanna alle spese del doppio grado di giudizio.

Costituitosi l'Ufficio chiedeva il rigetto dell'appello per infondatezza nel merito in conferma della sentenza di primo grado con vittoria delle spese.

Nel prendere atto della diminuita richiesta di rimborso per acquiescenza di quanto non spettante rilevava che neppure l'importo residuo pari ad € 13.175,17 era da rimborsare nella rilevata ipotesi che l'autonoma organizzazione recitata dall'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 137 del 1998, modificativo dell'art. 2 del D.Lgs. n. 446 del 1997 è da intendersi nel senso che è organizzata l'attività che suppone un minimo di assetto organizzativo che, di per sé, è sufficiente a concretizzare il presupposto impositivo.

Insisteva, pertanto, nella debenza del tributo in quanto tra i requisiti caratterizzanti le prestazioni professionali devono ritenersi emergenti, l'impiego della cultura professionale in misura prevalente rispetto al lavoro manuale nonché l'attività oggetto della prestazione (che si compie indipendentemente dal risultato) che impone il risultato medesimo in termini di reddito prodotto.

L'odierna udienza di discussione, viene celebrata, dinanzi a questa Commissione Tributaria Regionale, pubblicamente, per produzione della richiesta di cui al comma 1 dell'art. 33 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

La causa viene assegnata a sentenza.

Diritto

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione esaminati gli atti processuali, ritiene accogliere l'appello, e di conseguenza riforma la sentenza opposta.

Preliminarmente, occorre rilevare che il quantum richiesto in restituzione è pari ad € 13.175,17 somma inferiore alla originaria di € 16.338,00 per acquiescenza fatta sul rilievo di decadenza opposto dall'Ufficio per i ratei versati ante 29 luglio 2004.

Oggetto del contendere concerne la restituzione di somme relative ad IRAP versate dalla ricorrente che esercita l'attività di avvocato sulla rilevata inesistenza del presupposto impositivo. Questo Collegio, uniformandosi a quanto deciso in ipotesi simili, ritiene accogliere la pretesa restitutoria limitatamente a quanto rilevato in questa sede.

Deve rilevarsi che il presupposto dell'imposta IRAP, ai sensi dell'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997 è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Premesso che l'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni individua un concetto di attività prevalentemente imprenditoriale e quella diretta alla prestazione di servizi ne individua uno di attività prevalentemente professionale (artistica, tecnica, etc), bisogna individuare le ulteriori caratteristiche dell'attività "de qua" per inquadrarla correttamente come fonte di applicazione dell'imposta di che trattasi.

Vale la pena ricordare che la primitiva stesura del citato art. 2 non conteneva l'espressione "autonomamente organizzata", tale inciso venne aggiunto con l'art. I del D.Lgs. n. 137 del 1998, verosimilmente perché, più che per rimarcare l'elemento organizzativo già connotato con i concetti d'impresa e di attività professionale, era necessario affermare in maniera inequivocabile che fosse da considerare sottratta alla tassazione in questione qualsivoglia attività eterodiretta, la qual cosa conferma, per altra via, innanzitutto che l'elemento "organizzazione", come presupposto era del tutto estraneo all'originario dettato normativo; conferma, poi che il Legislatore si esprime in modo tale da non incentrare l'attenzione dell'interprete su di una

attività "organizzata tout court" ma di polarizzarne l'interesse interpretativo sulla locuzione "autonomamente organizzata".

Né va dimenticato, come detto che, l'organizzazione è già elemento costituito ed essenziale del concetto d'impresa; il codice civile anche se non definisce l'impresa, definisce, tuttavia, l'imprenditore commerciale, che, per l'art. 2082 è "...chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata ai fini della produzione o dello scambio di beni e di servizi".

Analogamente se ne potrebbe dedurre la definizione di artista o di professionista che è colui che esercita professionalmente un'attività economica abituale organizzata al fine della prestazione di servizi.

Tale è la tesi della Corte Costituzionale che ha testualmente motivato che "...l'assoggettamento ad IRAP dei soli soggetti che svolgono un'attività di lavoro autonomo per professione abituale, ancorché non esclusiva, trova fondamento in una non irragionevole presunzione circa la mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione nelle diverse ipotesi, previste dai commi 2 e 3 dell'art. 49 del D.P.R. n. 917 del 1986, di lavoro autonomo occasionale o, comunque, non abituale".

"A contrariis", quindi, sarebbe ragionevole o, comunque, non irragionevole presumere che il concetto di attività organizzata è già insito in quello di esercizio di professione abituale.

Pertanto, tra la nozione codicistica di attività d'impresa e la nozione giurisprudenziale di attività professionale abituale da un lato e la individuazione dell'attività imponibile ai fini IRAP, dall'altra, il "quid pluris" caratterizzante, con riferimento all'attività considerata, non è dato dall'aggettivo "organizzata" ma dall'avverbio "autonomamente" che, dunque, rappresenta il vero elemento di novità della fattispecie.

Apparirebbe del tutto strano, oltre che inconferente, quindi, in un simile contesto, dare rilevanza o pretendere di verificare l'esistenza, o l'assenza di un elemento, o, meglio di un requisito indispensabile, presente "per tabulas" nella fattispecie normativa, almeno nella misura sufficiente al fine.

La Corte di Costituzionale, con la richiamata sentenza n. 156 del 21/5/2001. appuntando il proprio interesse sul concetto di organizzazione, ha rimesso al giudice del merito il compito di verificare in concreto, caso per caso, l'esistenza o la carenza di elementi di organizzazione nell'esercizio dell'attività autonoma, lasciando intendere che nel campo di applicazione dell'IRAP ricada qualunque attività, del tipo dinanzi enucleato, che si svolga attraverso un'articolazione organizzativa, quand'anche di esigua entità, rammentandone, evidentemente, l'ineffabile presenza.

Ora, a parere di questo Giudice, se è vero che l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per il lavoro autonomo, ancorché svolto con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui.

Nel caso di specie, siamo in presenza di un'attività professionale, quella di avvocato svolta, in assenza di elementi di organizzazione con un corredo strumentale limitato alle attrezzature indispensabili e senza cui il lavoro in questione, secondo le aspettative più elementari, non potrebbe essere esercitato.

Inconferente l'ipotesi della debenza del tributo sostenuta dall'Ufficio per la presenza di un collaboratore alla luce della recente sentenza di legittimità.

Invero, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 9451/2016 hanno statuito che non è obbligato a pagare l'IRAP il professionista, l'artista o l'imprenditore individuale che

impiega un solo collaboratore che espliciti mansioni di segreteria o meramente esecutive, come nella fattispecie.

L'apporto recato all'attività del professionista dalle suddette risorse materiali e umane integra il requisito dell'autonoma organizzazione solo ove esso ecceda, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale, requisito non sussistente nella fattispecie alla luce della prodotta documentazione ove si rinviene unicamente una indispensabile strumentazione a corredo dello svolgimento dell'attività lavorativa. Invero, dal libro dei cespiti ammortizzabili risulta la dotazione di computer, fax, stampante e programma applicativo.

Trattasi, quindi, di attività che esula dall'applicazione dell'IRAP.

Risulta provato che non è individuabile una autonoma organizzazione di capitali o di lavoro altrui e che, pertanto, il reddito dichiarato ai fini di altre imposte è l'unico valore ricavabile dall'attività esercitata dalla contribuente, non essendo possibile ravvisare quel valore aggiunto tassabile voluto dalla normativa di riferimento.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo.

PQM

P.Q.M.

La Commissione accoglie l'appello in riforma della sentenza di primo grado. Condanna l'Ufficio al pagamento delle spese liquidate in € 300,00 oltre accessori se dovuti.

Così deciso in Campobasso il 16 ottobre 2017.

Forum Juris