



19766/22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. MAURO MOCCI - Presidente -
- Dott. MAURA CAPRIOLI - Consigliere -
- Dott. MARIA ENZA LA TORRE - Rel. Consigliere -
- Dott. ANTONIO MONDINI - Consigliere -
- Dott. MARCELLO MARIA FRACANZANI - Consigliere -

Oggetto

IRAP RIMBORSO

Ud. 13/04/2022 - CC

R.G.N. 29043/2020

Rep.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 29043-2020 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis)), in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- ricorrente -

contro

(omissis) , elettivamente domiciliato in (omissis)
(omissis) , presso lo studio dell'avvocato
(omissis) , rappresentato e difeso dall'avvocato
(omissis) ;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 1668/5/2020 della COMMISSIONE
TRIBUTARIA REGIONALE della LOMBARDIA, depositata il
20/07/2020;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non
partecipata del 13/04/2022 dal Consigliere Relatore Dott. MARIA
ENZA LA TORRE.

29043/2020 Agenzia delle entrate c/ (omissis)

Ritenuto che:

L'Agenzia delle entrate ricorre per la cassazione della sentenza della CTR della Lombardia, in controversia su impugnazione del silenzio rifiuto dell'istanza di rimborso dell'Irap anni 2006/2015, da parte di (omissis), svolgente attività di revisore legale dei conti inserito in struttura organizzativa terza ((omissis) spa, unico cliente che ha per oggetto la stessa attività del contribuente e dal quale ha ricevuto ingenti compensi), che ha respinto l'appello dell'Ufficio. La CTR ha ritenuto che non sussistessero "elementi sufficienti per ritenere che il contribuente si sia avvalso dell'organizzazione della società committente e che quest'ultima sia stata determinante per accrescere la sua capacità produttiva", in quanto "è convinzione di questo Collegio che l'onere della prova della sussistenza del quid pluris ... gravi sull'Ufficio".

Resiste con controricorso il contribuente, eccependo l'inammissibilità e l'infondatezza dei motivi dedotti dalla ricorrente e deposita successiva memoria.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 3, cod. proc. civ., violazione di norme di diritto con riferimento agli artt. 2 e 3 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'IRAP; Lamenta infatti la ricorrente che il giudice a quo, nel ritenere insussistente l'autonomia organizzativa, non abbia valutato ed argomentato congruamente con riferimento alla specifica natura delle attività del contribuente, ed in particolare con l'esercizio della funzione revisore contabile che opera per il tramite di una società

2. Il motivo va accolto per quanto di ragione.

2.1. Giova premettere alla trattazione del primo motivo del ricorso la sintetica ricostruzione degli elementi costitutivi del presupposto

d'imposta dell' IRAP, come dettati dal legislatore ed interpretati dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità, in particolar modo con riferimento a fattispecie, come quella *sub iudice*, 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.

2.2. Cass., Sez. U., 10/05/2016, n. 9451, ha chiarito i parametri alla cui stregua la questione di fatto deve essere valutata: «con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione - previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 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».

2.3. Questa Corte, infine, 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, ed in particolare con riferimento all'ipotesi del commercialista che operi quale sindaco o come amministratore di società, ha elaborato i seguenti principi (già richiamati in parte anche da Cass. 17/2/2016, n. 4246 e da Cass. 19/7/2016, n. 19327):

«Non ha diritto al rimborso dell'IRAP il commercialista che, nello svolgimento dell'attività di sindaco, utilizza beni strumentali in misura eccedente il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività

professionale» (Cass. 19/7/2011, n. 15803/11, in motivazione); «il libero professionista, che opera come amministratore di società o presidente del consiglio di amministrazione, non va soggetto all'IRAP per la parte di ricavo netto che risulta da quelle attività, soltanto se adempie alla funzione senza ricorrere ad un'autonoma struttura organizzativa» (Cass. 29/1/2009, n. 4959, in motivazione);

«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. 29/09/2016, n. 19327);

«In tema di IRAP, il commercialista che sia anche amministratore, revisore e sindaco di una società, non soggiace all'imposta per il reddito netto di tali attività, in quanto è soggetta ad imposizione fiscale unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata; «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 (Cass. 16372/2017 Rv. 644928), fermo l'onere del contribuente di provare la separatezza dei redditi di cui predica lo scorporo (Cass. 3434/2012 Rv. 621930)» (Cass. 14/3/2018, n. 12052, in motivazione).

3. Traendo le conclusioni da tali premesse, deve ritenersi che anche nell'ipotesi in cui il professionista eserciti la propria attività nell'ambito di strutture organizzative altrui, e in particolare quale organo di una compagine terza, la sussistenza, o meno, del presupposto dell'imposta sulle attività produttive dipende dall'accertamento, in fatto, dell'esistenza di un'autonoma struttura organizzativa, che faccia capo allo stesso professionista ed alla quale egli faccia ricorso per adempiere

a tale funzione. Non vi è, dunque, nessun necessario automatismo che, in conseguenza dell'esercizio dell'attività di titolare di cariche organiche di compagini terze, esoneri inevitabilmente dall'imposizione il professionista, sul quale grava invece, pacificamente (Cass. 11/04/2017, n. 9325), rispetto alla domanda di rimborso dell'i.r.a.p. già versata ed asseritamente non dovuta, l'onere di provare l'assenza del presupposto d'imposta, ovvero dell'autonoma organizzazione. (v. Cass. 4576/2019).

4. Venendo quindi all'esame del motivo del ricorso, deve ritenersi che la sentenza della CTR impugnata, in punto di diritto, si è discostata da tale orientamento, laddove ha ritenuto gravante sull'Ufficio l'onere di provare che il *quid pluris* dell'aumento della capacità produttiva del contribuente fosse imputabile alla società (omissis) spa, in quanto, trattandosi, come detto, di istanza di rimborso, era il contribuente - e non l'Ufficio - gravato dell'onere processuale di offrire prova idonea a consentire una tale più approfondita indagine. L'interpretazione qui accolta, è peraltro conforme ad altra ordinanza di questa Corte fra le spese parti (Cass. n. 11140/2021)

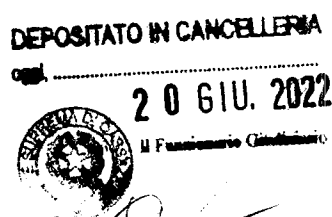
5. Il ricorso va dunque accolto per quanto di ragione e la sentenza cassata con rinvio alla CTR della Lombardia per un nuovo esame alla luce degli indicati principi, oltre a provvedere alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Lombardia.

Roma, 13 aprile 2022

Il Funzionario Giudiziario
Grazia LATROFA



Il Presidente

Dott. Mauro Mucci

