

Civile Sent. Sez. 5 Num. 3632 Anno 2024

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: LENOCI VALENTINO

Data pubblicazione: 08/02/2024

DINIEGO RIMBORSO -
IRAP 2015-2016-2017

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 1918/2023 R.G. proposto da:

ZATTARIN STEFANO, elettivamente domiciliato presso lo studio del prof. avv. Francesco Salerno e dell'avv. Francesco Mattarelli dai quali è rappresentato e difeso in virtù di procura speciale in calce al ricorso,

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ex lege*,

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 2707/17/2022, depositata il 24 giugno 2022;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 27 ottobre 2023 dal Consigliere dott. Valentino Lenoci;
dato atto che il Pubblico Ministero, in persona del sost. proc. gen. dott. Alessandro Pepe, ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso;

FATTI DI CAUSA

1. Il dott. Stefano Zattarin presentava presso l'Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale II di Milano, istanza di rimborso dell'IRAP versata per i periodi d'imposta 2015, 2016 e 2017, per un importo complessivo pari ad € 32.910,00.

Nell'istanza in questione il contribuente deduceva di avere svolto, negli anni in questione, la propria attività professionale di consulente nell'ambito della più ampia struttura organizzativa costituita dalla società di revisione KPMG Advisory s.p.a. (facente parte del network mondiale KPMG) di cui era socio; che KPMG Advisory s.p.a. era il suo unico committente, e pertanto tutto il reddito professionale da lui dichiarato proveniva dalla suddetta attività; che nell'espletamento degli incarichi che gli venivano assegnati svolgeva l'attività in assenza di una propria autonoma organizzazione; che pertanto non sussisteva il presupposto impositivo di cui all'art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

2. Formatosi il silenzio-rifiuto da parte dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano, la quale, con sentenza n. 1922/01/2021, pronunciata in data 20 aprile 2021 e depositata in segreteria il 30 aprile 2021, lo rigettava.

3. Interposto gravame dal contribuente, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 2707/17/2022, pronunciata il 15 giugno 2022 e depositata in

segreteria il 24 giugno 2022, rigettava l'appello, compensando integralmente le spese di lite.

4. Avverso tale ultima sentenza propone ricorso per cassazione Zattarin Stefano, sulla base di due motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

5. All'udienza pubblica del 27 ottobre 2023 il consigliere relatore ha svolto la propria relazione, ed i procuratori delle parti hanno rassegnato le conclusioni di cui al verbale in atti.

Il Pubblico Ministero ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Il ricorrente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso in oggetto, come si è detto, è affidato a due motivi.

1.1. Con il primo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 446/1997, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, il ricorrente che erroneamente la C.T.R. aveva attribuito rilievo, ai fini della verifica della sussistenza del requisito dell'"autonoma organizzazione", non già alle dotazioni di personale e capitale facenti capo al ricorrente (sostanzialmente nulle), bensì al personale ed alle strutture organizzative riferibili alla KPMG Advisory s.p.a., ossia il committente dei servizi del dott. Zattarin e dal quale quest'ultimo traeva tutti i suoi compensi professionali.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso il contribuente eccepisce violazione degli artt. 115 cod. proc. civ. e 36 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, il contribuente che, ove la sentenza impugnata avesse posto a fondamento l'esistenza di una sua propria autonoma organizzazione, tale circostanza sarebbe stata invece esclusa pacificamente, in quanto l'utilizzo di strutture e dell'organizzazione della committente KPMG Advisory s.p.a. non era oggetto di contestazione da parte dell'Ufficio, ed era pacifico che egli non avesse svolto attività di consulenza aziendali nei confronti di clienti suoi propri.

2. Così delineati i motivi di ricorso, la Corte osserva quanto segue.

2.1. Il primo motivo è fondato.

Ed invero, come affermato dalle Sezioni Unite civili di questa Corte (Cass. 10 maggio 2016, n. 9451), il requisito dell'"autonoma organizzazione" di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 446/1997, quale presupposto impositivo dell'IRAP, 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 di segreteria ovvero meramente esecutive (v. anche Cass. 25 maggio 2019, n. 12111; Cass. 19 aprile 2018, n. 9786).

Orbene, affinché un lavoratore autonomo sia assoggettato ad IRAP, è necessario non solo che egli sia inserito in una autonoma organizzazione, ma che egli sia anche titolare di questa organizzazione, e ne sia dunque responsabile (Cass. 16 giugno 2022, n. 19397).

Nella fattispecie in esame è incontroverso che il contribuente, pur essendo un lavoratore autonomo, non occupasse alcun collaboratore alle proprie dipendenze e, quanto ai beni strumentali, non disponesse di una propria organizzazione, ma era invece inserito stabilmente in una organizzazione facente capo ad un distinto soggetto giuridico, e cioè la società di consulenza KPMPG Advisory s.p.a., che ne è l'unica responsabile organizzativa.

A nulla rileva, pertanto, che il contribuente si avvalesse di tale organizzazione, in quanto ciò che rileva, ai fini dell'assoggettabilità all'IRAP, è che il contribuente sia il titolare ed il responsabile di tale organizzazione. Peraltro, non essendo il ricorrente a sostenere i costi per i collaboratori e dipendenti, non si vede come egli avrebbe potuto assumere decisione sulla gestione di tale personale, al di là delle singole e specifiche direttive impartite nell'ambito del singolo incarico di revisione di volta in volta svolto (sul punto, Cass 15 marzo 2018, n. 6439; Cass. 2 settembre 2016, n. 17566).

Questa Corte, 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, ha elaborato il principio generale in forza del quale 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; non sono, pertanto, soggetti ad IRAP i proventi che un lavoratore autonomo percepisca come compenso per le attività svolte all'interno di

una struttura da altri organizzata (v. Cass. 13 giugno 2012, n. 9692, con riferimento al medico che lavori presso una clinica privata diretta e organizzata da altri).

Tale principio ha trovato plurime attuazioni in tema di professionisti che svolgano, in tutto o in parte, la propria attività per società di revisione e di consulenza, in casi del tutto analoghi al presente, ove il professionista svolge un'attività di consulenza per una società, di cui è socio, peraltro in misura molto ridotta (Cass. 28 aprile 2023, n. 11238; Cass. 16 giugno 2022, n. 19397; Cass. 28 aprile 2021, n. 11140); in tali arresti è stato affermato il principio per cui l'esercizio di un'attività professionale nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di cui il professionista è socio (o dipendente), non realizza il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione (da ultimo, v. Cass. 25 luglio 2023, n. 22266; Cass. 5 maggio 2023, n. 11924).

Irrilevante è, poi, a tal fine, la circostanza che il contribuente detenesse all'epoca una quota di partecipazione nel capitale sociale della società di revisione: infatti, in ogni caso la titolarità e la responsabilità di tale autonoma organizzazione faceva comunque capo ad un soggetto (la KPMG Advisory s.p.a.) diverso dal contribuente (nello stesso senso, per fattispecie analoghe, v. Cass 15 marzo 2018, n. 6439; Cass. 2 settembre 2016, n. 17566).

2.2. Escluso il requisito dell'"autonoma organizzazione" ai fini IRAP, il secondo motivo è da ritenere assorbito

3. Consegua l'accoglimento del ricorso, con l'affermazione del seguente principio di diritto: «l'esercizio di un'attività professionale nell'ambito di una organizzazione costituita da

una società di cui il professionista è socio (o dipendente), non realizza il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione ai fini dell'IRAP, in quanto, a tali fini, 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; non sono, pertanto, soggetti ad IRAP i proventi che un lavoratore autonomo percepisca come compenso per le attività svolte all'interno di una struttura da altri organizzata».

La sentenza impugnata deve quindi essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamento di fatto, la causa può essere decisa nel merito, con l'accoglimento del ricorso originario proposto dal contribuente.

4. Le spese di giudizio seguono la soccombenza dell'Agenzia delle Entrate, secondo la liquidazione di cui al dispositivo.

Spese compensate per le fasi di merito.

P. Q. M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, e dichiara assorbito il secondo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario proposto da Zattarin Stefano.

Condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione, in favore del ricorrente, delle spese del presente grado di giudizio, che si liquida in € 3.000,00 per compensi ed € 1.036,00 per esborsi, oltre 15% per rimborso spese generali, C.A.P. ed I.V.A.

Spese compensate per le fasi di merito.

Così deciso in Roma, il 27 ottobre 2023.

