

Cass. 18.7.2023 n. 20859

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14853/2020 R.G. proposto da:

G.E., elettivamente domiciliato in Roma, [Omissis], presso lo studio dell'Avv. [Omissis] che lo rappresenta e difende unitamente all'Avv. [Omissis],

- ricorrente -

Contro AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende,

- controricorrente -

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. EMILIA ROMAGNA, n. 1731/2019, depositata il 23.9.2019;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 23 maggio 2023 dal consigliere [Omissis].

Rilevato che:

1. E.G. ricorre, con due motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe. Con quest'ultima la C.t.r. ha accolto l'appello proposto dall'Ufficio avverso la sentenza con la quale la C.t.p. di Parma aveva accolto il ricorso avverso il silenzio rifiuto frapposto all'istanza di rimborso dell'Irap corrisposta per gli anni 2010, 2011, 2012.
2. Il ricorrente, negli anni oggetto dell'istanza, aveva svolto l'attività di medico convenzionato con il S.S.N. e con l'A.U.S.L. di Parma, oltre che la libera professione di medico del lavoro. Sul presupposto che detta ultima era stata esercitata con l'ausilio di beni strumentali «minimi ed indispensabili» ed avvalendosi della collaborazione di una sola impiegata, priva di qualifica specifica, deputata alla sola gestione dei pazienti, della clientela e della segreteria, in data 1° dicembre 2014, presentava istanza di rimborso dell'Irap corrisposta, assumendo l'insussistenza dei presupposti di cui all'art. 2 DLgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Con provvedimento espresso n. 56807 del 28 novembre 2016 l'Ufficio rigettava l'istanza rilevando che l'attività svolta da altro collaboratore, tecnico audiometrista, rilevava ai fini dell'autonoma organizzazione integrando il presupposto impositivo dell'Irap.

3. La C.t.p. accoglieva il ricorso rilevando che il tecnico audiometrista non era un collaboratore del ricorrente e svolgeva un'attività meramente esecutiva limitata alla messa a disposizione delle attrezzature necessarie per l'emissione di un tracciato audiometrico. In ragione delle caratteristiche della prestazione riconducibile a quest'ultimo escludeva, pertanto, il presupposto della «organizzazione di capitali e lavoro altrui».

La C.t.r., in riforma della sentenza di primo grado, riteneva che avesse valore dirimente la natura delle mansioni offerte dal collaboratore e che queste ultime non potessero considerarsi meramente esecutive in quanto non erano occasionali, avevano natura professionale, erano state rese da soggetto titolare di partita iva la cui attività concorreva con la professionalità del contribuente cui venivano sottoposti i tracciati audiometrici.

Considerato che:

1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., la violazione dell'art. 132, comma 1, n. 4, c.p.c. dell'art. 36 DLgs. 31 dicembre 1992, n. 546 per motivazione apparente.

Assume che la C.t.r. ha fondato la sua decisione sulle mansioni svolte dal tecnico audiometrista ed in ragione di presupposti inconsistenti e non conferenti, ovvero: 1) il carattere non meramente esecutivo delle prestazioni audiometriche in quanto non occasionali; 2) la natura professionale delle prestazioni del tecnico in quanto svolte da soggetto con partita iva; 3) il contributo delle prestazioni del tecnico all'attività del contribuente in quanto aventi ad oggetto tracciati audiometrici sottoposti al professionista.

2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2, comma 1, DLgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Censura la sentenza impugnata per non aver svolto l'attività di accertamento volta a verificare, in concreto, se il contributo reso dal collaboratore eccedesse o meno la semplice agevolazione dell'attività del professionista, potendosi considerare come meramente esecutivo e per aver fatto ricorso a presunzioni ed automatismi privi di supporto logico. Aggiunge che se la C.t.r. avesse svolto detto accertamento avrebbe verificato che il tecnico audiometrista aveva organizzazione autonoma ed indipendente; che le sue mansioni erano meramente esecutive; che i controlli audiometrici erano del tutto marginali all'interno dell'attività.

3. I motivi da esaminarsi congiuntamente in quanto connessi, sono fondati.

3.1. Ai sensi dell'art. 2, comma 1, DLgs. 15 dicembre 1997, n. 446, «presupposto per l'assoggettamento all'imposta è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata», per quanto rileva nella fattispecie in esame «diretta alla [...] prestazione di servizi». L'Irap, in ragione dell'art. 3, comma 1, let. c) DLgs. cit. è applicabile anche alle «persone fisiche, [...] esercenti arti e professioni» di cui all'art. 49 comma 1, t.u.i.r.

3.2. Quanto all'«autonoma organizzazione», la Corte Costituzionale ha 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; ha precisato che tanto non implica alcun limite quantitativo, di prevalenza o meno rispetto al lavoro autonomo esercitato, bensì semplicemente un giudizio di valore sull'idoneità di quell'organizzazione a potenziare le possibilità produttive del professionista. La Consulta 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 (Corte cost. 21.5.2001, n. 156. In tal senso cfr. Cass. 16.2.2007, nn. da 3672 a 3680; Cass. 28.11.2014, n. 25311).

Il perimetro entro il quale l'attività del lavoratore autonomo è assoggettabile ad Irap è stato ulteriormente delineato dalle Sezioni Unite della Corte precisando che il requisito dell'autonoma organizzazione 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 (Cass. Sez. U, 10.5.2016, n. 9451).

3.3. Con particolare riferimento al lavoratore autonomo che si avvale dell'opera altrui, la giurisprudenza successiva, con riguardo a varie categorie professionali, si è inserita nel binario tracciato dalla Corte costituzionale e poi dalle Sezioni unite.

Così, ad esempio, si è espressa in merito alla irrilevanza dei compensi corrisposti da un avvocato per le domiciliazioni presso colleghi al fine della identificazione del requisito dell'autonoma organizzazione, per trattarsi di prestazioni strettamente connesse all'esercizio della professione forense, che esulano dall'assetto organizzativo della relativa attività (Cass. 8.11.2016, n. 22695). Ugualmente, ha ritenuto irrilevante l'ausilio del collaboratore che espleti attività meramente esecutiva (Cass. 19.11.2019, n. 30085).

La Corte ha anche chiarito che per l'assoggettamento 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 (tra le più recenti Cass. 28.1.2022, n. 2614).

3.4. Ancora, con specifico riferimento ai beni strumentali, la Corte ha precisato che il valore dell'attrezzatura di cui il professionista si avvale non è un parametro, in sé, decisivo, dovendo essere valutato in termini relativi e non assoluti, in relazione alla specifica natura della branca medica considerata e delle attrezzature che essa necessariamente esige. (Cass. 14.6.2021, n. 16705 ove si è precisato che anche un'attrezzatura di rilevante impegno economico, non può ritenersi, per ciò solo, superiore al minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, se essa, in base all'id quo plerumque accidit è quella tipica della specializzazione considerata).

Va considerato, infatti, che gli strumenti medici di diagnosi rientrano tra quelli indispensabili per l'esercizio della professione medica e non sono, per ciò solo, indici di autonoma organizzazione essendo, piuttosto, di corredo al Know-how del professionista (cfr. Cass. 23.5.2023, n. 14193, Cass. 24.7.2012, n. 13048).

In tale ottica, si è precisato che una spesa consistente per l'acquisto di un macchinario indispensabile all'esercizio dell'attività medesima non è idonea a rivelare l'esistenza dell'autonoma organizzazione, ove il capitale investito non rappresenti un fattore aggiuntivo o moltiplicativo del valore costituito dall'attività intellettuale del professionista, ma sia ad essa asservito in modo da non poterne essere distinto (Cass. 18.11.2016, n. 23552).

3.5. In ragione di tale pregressa giurisprudenza deve escludersi che l'utilizzo da parte di un medico del lavoro della prestazione professionale di un audiometrista integri, di per sé, i presupposti per l'applicazione dell'Irap. Infatti, l'elaborato, ottenuto a mezzo dell'attività del tecnico, per le sue caratteristiche intrinseche, non integra la prestazione professionale del contribuente, ma è strumentale solo all'acquisizione di un indispensabile dato diagnostico, per di più, del tutto usuale con riferimento alla specializzazione in medicina del lavoro. La fattispecie in esame, pertanto, non si differenzia dal caso di utilizzo di beni strumentali indispensabili o di ausiliari con meri compiti esecutivi, caratterizzandosi, piuttosto, per la mera combinazione di detti due elementi, entrambi, in sé, irrilevanti.

Pertanto, può affermarsi il seguente principio di diritto "In tema di Irap, non ricorre il presupposto dell'autonoma organizzazione laddove il contribuente, nello svolgimento dell'attività di medico, si avvalga dell'ausilio di terzi al solo fine di acquisire indispensabili e strumentali dati diagnostici".

3.6. La C.t.r. non si è attenuta a questi principi in quanto ha ravvisato la sussistenza dei presupposti dell'Irap su elementi incongruenti rispetto a quanto esposto.

In particolare, la C.t.r. non ha tenuto conto che la prestazione svolta dall'audiometrista, in ragione delle sue caratteristiche intrinseche, non integra la prestazione professionale del medico, ma serve solo per acquisire un indispensabile dato diagnostico.

4. In conclusione il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata. Poiché gli elementi di fatto evidenziati nella sentenza rendono evidente come il ricorrente non disponesse di un'autonoma organizzazione e non essendovi ulteriori accertamenti in fatto da demandare al giudice del merito, la controversia può essere decisa nel merito con l'accoglimento del ricorso originario del contribuente ex art. 384 c.p.c.

5. In ragione dell'andamento del giudizio, vi sono giusti motivi di compensazione delle spese dei gradi di merito.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente.

Dichiara interamente compensate tra le parti le spese delle fasi di merito.

Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore del ricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 4.100,00 a titolo di compenso, oltre euro 200,00 per esborsi, 15 per cento spese generali, cap ed iva come per legge.