

Corte di Cassazione Sentenza 24 ottobre 2014, n. 22674

Ritenuto in fatto

S.R., esercente attività di dottore commercialista, propone ricorso per cassazione, in unico motivo, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate (che resiste con controricorso), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto n. 44/06/2009, depositata in data 4/05/2009, con la quale, in una controversia concernente l'impugnazione di una cartella di pagamento, emessa, a seguito di controllo automatizzato, ex art. 36 bis DPR 600/1973, della dichiarazione dei redditi, in relazione all'omesso versamento dell'IRAP dovuta per l'anno d'imposta 2004, è stata riformata la decisione di primo grado, che aveva accolto il ricorso del contribuente.

In particolare, i giudici d'appello hanno sostenuto, in generale, che il professionista, che trae "utilità organizzativa da una struttura terza", attraverso servizi vari quali "utilizzo di strumenti informatici, computers, banche dati, riviste, attrezzatura varia, servizio di segreteria, etc...", non può essere, al pari del professionista che faccia parte di uno studio associato, escluso "dall'assoggettamento ad IRAP" e, nello specifico, che lo stesso S. aveva "indicato che la società di servizi D.P." aveva svolto "per suo conto la prestazione di servizi per lo svolgimento dell'attività di dottore commercialista", dietro compenso, pari ad € 80.690,00, il che costituiva indice dell'esistenza di un'autonoma organizzazione.

Il ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Considerato in diritto

1. Il ricorrente lamenta, con unico motivo, la violazione, ex art. 360 n. 3 c.p.c., degli artt. 2697 c.c. e 2 e ss. d.lgs. 446/1997, avendo i giudici, da un lato, ritenuto di addossare sul contribuente, pur in assenza di un'azione di rimborso, l'onere della prova del presupposto della pretesa impositiva, azionata dall'Amministrazione finanziaria con la cartella esattoriale, e, dall'altro lato, ritenuto di equiparare l'ipotesi dell'associazione professionale con quella del professionista che si avvalga di società terza di servizi, nonché l'omessa ed insufficiente motivazione della sentenza su fatto decisivo e controverso, vale a dire la natura non continuativa dei servizi prestati dalla suddetta società terza, ex art. 360 n. 5 c.p.c.

2. Le censure sono entrambe infondate.

2.a. Deve qui ribadirsi che, a norma del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, primo periodo, e art. 3, comma 1/ lett. c), l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 49, comma 1, è escluso dall'applicazione dell'IRAP solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata ed il requisito della autonoma organizzazione - il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità solo se congruamente motivato - ricorre quando il contribuente, per quanto qui interessa, 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 (cfr., sull'ausilio di una segretaria a part-time, Cass. n. 8265 del 2009; v. anche Cass.

nn. 3673, 3676, 3678, 3680 e 5011 del 2007; v. S. U. n. 12109 del 2009, in generale, e Cass. n. 14693 del 2009, sull'ausilio di un dipendente part-time all'attività d'avvocato; cfr., da ultimo, Cass. nn. 23370 del 2010 e 16628 del 2011).

2.b. Con riguardo specifico all'impiego non occasionale di lavoro altrui, costituente una delle possibili condizioni che configurano l'esistenza di un'autonoma organizzazione, questa Corte (Cass. 23761/2010) ha già affermato che è soggetto ad Irap il professionista che, per prestazioni afferenti l'esercizio della propria attività, eroga elevati compensi a terzi, a nulla rilevando il mancato impiego da parte del contribuente di personale dipendente.

La decisione impugnata appare in linea con i principi affermati dalle ricordate pronunce, avendo esaminato la realtà fattuale ed avendo valutato che, nel caso in specie, il reddito era stato conseguito mediante l'impiego, non occasionale, di una organizzazione costituita da una società di servizi retribuita a percentuale, tanto da risultare erogati alla stessa, dal professionista, compensi pari, complessivamente, ad oltre € 80.000,00, per l'anno che interessa.

Tra le attività espletate dal professionista vi era infatti la consulenza fiscale e societaria e l'attività affidata alla società di servizi riguardava la "tenuta della contabilità dei propri clienti" (come confermato dallo stesso ricorrente), strettamente connessa a quella oggetto della professione dal primo svolta.

I Giudici di appello, hanno quindi correttamente, argomentato che ciò che rileva, agli effetti impositivi Irap, e che risulta idoneo a ricondurre la fattispecie alle affermazioni desumibili dalle richiamate pronunce, "è la sussistenza di una organizzazione imprenditoriale", restando indifferente il mezzo giuridico col quale quest'ultima è attuata (dipendenti ovvero società di servizi ovvero associazione professionale) e che rende possibile lo svolgimento (complesso) della attività (complessa) dei professionisti (cfr. anche Cass.n. 12078 e 12079/2009).

2.c. In relazione poi al profilo dell'onere della prova, se è vero che, a differenza dell'ipotesi in cui il contribuente aziona un diritto al rimborso dell'imposta indebitamente versata, impugnando il diniego da parte dell'Ufficio dell'istanza presentata, nell'ipotesi di impugnazione di un atto di natura impositiva (quale cartella esattoriale, emessa, in sede di controllo delle dichiarazioni dei redditi, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis), l'Amministrazione Finanziaria deve dar prova della pretesa azionata, giova tuttavia rammentare che detta prova può essere fornita anche in via presuntiva ed, assolto tale onere da parte dell'Ufficio erariale, spetterà comunque al contribuente fornire idonea prova contraria, al fine di confutare il presupposto della cartella di pagamento emessa per l'IRAP non versata (cfr., da ultimo, Cass. 3473/2014).

Anche relativamente a tale profilo, la motivazione della sentenza impugnata risulta pertanto corretta ed esaustiva, avendo i giudici d'appello ribadito che la sussistenza del presupposto impositivo emergeva dalla stessa dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente (l'affidamento a terzi, dietro compenso di €"80.690,00" annuali, di servizi correlati allo svolgimento dell'attività professionale di dottore commercialista).

3. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso deve essere respinto.

Le spese processuali, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al rimborso delle spese processuali del presente giudizio di legittimità, liquidate in complessivi €1.500,00, a titolo di compensi, oltre eventuali spese prenotate a debito.