CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 05– 02 – 2014 N° 2589

IRAP – autonoma organizzazione – necessità – medico convenzionato con il SSN

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE QUINTA

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

2589 14

REPUBBLICA ITALIANA
In nome del popolo italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto: medico -IRAP – autonoma organizzazione

Sezione Quinta Tributaria

Composta dagli Ill.mi Signori Magistrati

R.G.N. 22465/2009
Cron. 2589
Rep.
Ud. 6.12.2013

Dott. Camilla Di Iasi	Presidente
Dott. Biagio Virgilio	Consigliere
Dott. Antonio Greco	Consigliere
Dott. Massimo Ferro	Consigliere relatore
Dott. Giulia Iofrida	Consigliere

Ha pronunciato la seguente

3506/13

SENTENZA

Sul ricorso proposto da:

Francesco SALICETI, rappr. e dif. dall'avv. Alberto Comelli, con elezione di domicilio presso il relativo studio in Roma, via Quintino Sella, n.23, come da procura a margine dell'atto

-ricorrente -

Contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore p.t., rappr. e dif. dall'Avvocatura Generale dello Stato, elett. dom. nei relativi uffici, in Roma, via dei Portoghesi n.12

-controricorrente-

estensore cons. m. ferro

per la cassazione della sentenza Comm. Tribut. Regionale di Roma 14.7.2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 6 dicembre 2013 dal Consigliere relatore dott. Massimo Ferro;

udito l'avvocato Alberto Comelli per il ricorrente;

udito il P.M. in persona del sostituto procuratore generale dott. Paola Mastroberardino, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

IL PROCESSO

Francesco Saliceti impugna la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Roma 14.7.2008, che, in riforma della sentenza C.T.P. di Roma n. 261/25/2007, ebbe ad accogliere l'appello dell'Ufficio, così riconoscendo la legittimità dei plurimi atti di silenzio-rifiuto opposti dall'amministrazione al contribuente che, per gli anni dal 1998 al 2002, aveva chiesto il rimborso dell'IRAP, sul presupposto – già ed invece ritenuto dalla C.T.P. – del difetto dei requisiti perché l'attività professionale espletata (medico convenzionato con il S.S.N.) fosse assoggettabile all'imposta.

Ritenne in particolare la C.T.R. che la sentenza riformata aveva trascurato i risultati della verifica condotta in concreto sull'attività del contribuente, svolta con un'*organizzazione non indifferente*, per via di fattori quali il valore dei beni strumentali, le spese per acquisto di immobili, i compensi a terzi, le spese per lavoro dipendente ed i beni ammortizzabili.

Il ricorso è affidato a tre motivi, cui resiste con controricorso Agenzia delle Entrate. Il ricorrente ha depositato memoria.

I FATTI RILEVANTI DELLA CAUSA E LE RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il *primo motivo*, si deduce la violazione di legge quanto agli artt.2 e 3 d.lgs. n. 446/1997 e 62, co.1, d.lgs. n.546/1992, in relazione all'art.360 n.3 cod.proc.civ., avendo erroneamente la C.T.R. omesso di valutare che l'organizzazione del medico contribuente era del tutto coerente con i parametri imposti secondo la convenzione con il S.S.N. e comunque si trattava di elementi non indizianti di un apporto di beni strumentali eccedenti il minimo, mentre l'apporto di terzi era limitato alle sostituzioni per turno.

Con il *secondo motivo*, si censura il vizio di illogicità della ricostruzione effettuata dalla C.T.R. in relazione all'art.360 n.5 cod.proc.civ., avendo la sentenza affermato la riferibilità al contribuente di un modesto impiego di capitali e mezzi finanziari e pur tuttavia ascritto al medesimo la sussistenza dei presupposti di organizzazione autonoma e rilevante ai fini IRAP.

Con il *terzo motivo*, si deduce la violazione degli artt.112 cod.proc.civ., 62 co.2 d.lgs. n.546/1992 e 24 co.1 Cost., in relazione all'art.360 n.4 cod.proc.civ., avendo omesso la C.T.R. di dar conto dell'eccezione per cui il contribuente, inserito per via della convenzione con il S.S.N. in un sistema di regole organizzative pubbliche precise della sua attività, non potendo non conformarvisi, ha finito con il configurare un'attività

professionale ad autonomia assolutamente ridotta, assimilabile a quella del lavoratore dipendente.

1. I *primi due motivi*, avvinti da connessione, vanno trattati congiuntamente e sono *infondati*, accomunati peraltro dall'omessa considerazione puntuale della *ratio decidendi* della pronuncia, incentrata su un coordinamento di rilevanza tra il requisito dell'autonoma organizzazione e i molteplici elementi puntualmente elencati dalla C.T.R. a sostegno di una ricostruzione dell'attività imperniata su costi sostenuti dal professionista per beni strumentali, spese relative ad immobili e beni ammortizzabili, cui occorre aggiungere sia compensi a terzi (per prestazioni afferenti l'attività esercitata e per altre prestazioni) sia spese per lavoro dipendente (nell'anno d'imposta 2000), sulle quali ultime il ricorrente nulla ha dedotto.

Il nucleo essenziale del principio di diritto applicato dal giudice di merito consiste nell'aver individuato, nell'art.2 del d.lgs. n.446 del 1997, una fattispecie astratta per la quale la nozione tributaria di *autonoma organizzazione,* riferibile all'esercente lavoro autonomo, integra il presupposto impositivo dell'IRAP allorchè si declini mediante l'impiego di capitali e mezzi finanziari, la cui qualificazione siccome *modesti* (pag. 6 sentenza) non esprime peraltro, va premesso, un dato di contraddizione del quadro giustificativo generale, bensì la differenziazione organizzativa dell'attività del medico-contribuente quale assunta proprio attraverso le risorse materiali e contrattuali emerse dalle dichiarazioni dei redditi e dai modelli presentati negli anni in esame.

2. Osserva il Collegio che, anche alla stregua dell'interpretazione costituzionalmente orientata fornita da Corte cost. n. 156/2001, l'assoggettamento ad IRAP dell'attività dei lavoratori autonomi e dei professionisti postula una valutazione complessiva di detta attività, da effettuarsi sulla scorta di tutti gli elementi fattuali che connotano la fattispecie concreta. Ha chiarito il Giudice delle leggi che l'imposizione ha riguardo al valore aggiunto prodotto, cioè la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori. L'imposta colpisce perciò, con carattere di realità, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione. Nel caso, poi, di un'attività professionale che sia svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in difetto di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà dunque mancante – per gli stessi giudici costituzionali - il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2 del d.lgs. n.446 del 1997, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa. Poiché inoltre solo *l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta,*

estensore cons. m.ferro

in base alla seconda parte del citato articolo, si dà per ogni altra figura la doverosità di un'analisi caso per caso, con istruttoria concreta e non condotta per tipologie di contribuente.

3. L'esistenza di un'*autonoma organizzazione*, che costituisce il presupposto per l'assoggettamento ad imposizione dei soggetti esercenti arti o professioni indicati dall'art. 49, comma primo, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, esclusi i casi di soggetti inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse (come non è il contribuente Saliceti, non essendo di per sé né sufficiente il convenzionamento con il S.S.N., né accertata la circostanza, stante l'utilizzazione del lavoro di terzi), non dev'essere intesa in senso soggettivo, come auto-organizzazione creata e gestita dal professionista senza vincoli di subordinazione, ma in senso oggettivo, come esistenza di un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui (Cass. 3673/2007). Significativamente, tali indirizzi sono confluiti nell'importante arresto delle Sezioni Unite (12111/2009), per le quali l'esercizio dell'attività (nella specie, di promotore finanziario di cui all'art. 31, co. 2, del d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58) è escluso dall'applicazione dell'imposta qualora si tratti di iniziativa complessiva non autonomamente organizzata. Ed effettivamente tale requisito, il cui accertamento si ribadisce spettare al giudice di merito, resta insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorrendo in generale 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'i*d 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. Costituisce tuttavia onere del contribuente, che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza delle predette condizioni (Cass. 4490/2012; 8556/2011; 3678/2007).

4. Nel caso di specie, la Corte ritiene che il sopra descritto accertamento, invero, sia stato correttamente espletato dal giudice di merito, in adesione ad un principio assorbente e per il quale, in una lettura conforme a quella consolidata in sede di legittimità della disciplina dell'IRAP, non erroneamente si è ritenuto che gli utilizzi delle spese di lavoro-terzo autonomo complessivamente affrontate dal professionista (almeno nel 1998 e nel 2001) e di quelle di lavoro dipendente altrui (nel 2000), per la loro modestia ed il solo fatto di non trovare destinazione in un'attività diversa da quella protetta, non per questo esplicherebbero valenza accessoria rispetto a quella primaria e caratteristica, alla stregua di elementi insindacabili dell'organizzazione. Tale indirizzo permette così, anche con riguardo alla vicenda in esame, di superare – proprio perché non attinente alla fattispecie – l'orientamento esonerativo dall'IRAP riservato dalla giurisprudenza di legittimità ai medici di medicina generale convenzionati con il Servizio sanitario nazionale e con uno studio, avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate nell'art. 22 dell'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, reso esecutivo con d.P.R. 28 luglio 2000, n. 270, rientrando esso nell'ambito del "minimo

indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale, ed essendo obbligatorio ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale (Cass. 10240/2010), non integrando tale circostanza il requisito dell'autonoma organizzazione, ai fini del presupposto impositivo, ma solo in assenza di personale dipendente. Va allora ricordato che, come detto, non compete all'Amministrazione l'onere di dare la dimostrazione del citato requisito di autonomia dell'organizzazione, trascurandosi altrimenti che oggetto del giudizio non era – anche nella specie - un atto accertativo della P.A., bensì una richiesta di rimborso da parte del contribuente, dunque onerato della piena prova proprio del difetto del presupposto impositivo, cioè *l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.* Occorre infatti precisare che ove la controversia tributaria abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo avanzata dal contribuente, quest'ultimo riveste la qualità di attore in senso non solo formale - come nei giudizi di impugnazione di un atto impositivo - ma anche sostanziale, con la duplice conseguenza che grava su di lui l'onere di allegare e provare i fatti ai quali la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato nella domanda e che le argomentazioni con le quali l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita dal contribuente, costituiscono mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale, salvo la formazione del giudicato interno o - dove in concreto ne ricorrono i presupposti - l'applicazione del principio di non contestazione (Cass. 29613/2011). Il quadro istruttorio emerso se da un lato conferma pertanto il principio per cui *costituisce onere del contribuente, che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza delle predette condizioni* (oltre alle citate, Cass. s.u.. 12108/2009; 13095/2012), dall'altro enuncia il limite di una diversa interpretazione ove fondata su un'inammissibile presunzione di non appartenenza alla organizzazione autonoma, di cui all'art.2 del d.lgs. n.446 del 1997, anche dell'attività del professionista che si sia avvalso di lavoro dipendente (oltre che di lavoro autonomo di terzi cd. inerente), così incrementando le sue opportunità competitive ed infine pone in evidenza che non è affatto necessario che la struttura organizzata sia in grado di funzionare in assenza del titolare, non assumendo rilievo, ai fini dell'esclusione di tale presupposto, la circostanza che l'apporto del titolare sia insostituibile per ragioni giuridiche o che la clientela si rivolga alla struttura in considerazione delle sue particolari capacità, ovvero che vi sia prevalenza dell'opera del professionista su altri fattori produttivi (Cass. 26157/2011).

5. Il *terzo motivo* presenta un'autonoma ragione di inammissibilità, avendo evitato parte ricorrente di riportare, con puntualità e negli esatti termini di originaria deduzione, il motivo di appello che assume pretermesso dalla C.T.R. Tale insufficienza descrittiva contraddice il principio, cui questo Collegio intende dare continuità, per cui *"affinché possa utilmente dedursi in sede di legittimità un vizio di omessa pronuncia, è necessario, da un lato, che al giudice di merito fossero state rivolte una domanda o un'eccezione autonomamente apprezzabili e, dall'altro, che tali domande o eccezioni siano state riportate puntualmente, nei loro esatti termini, nel ricorso per cassazione, per il principio dell'autosufficienza, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo o del verbale di udienza nei quali le une o le altre erano state proposte, onde*

estensore consigliere

consentire al giudice di verificarne, in primo luogo, la ritualità e la tempestività e, in secondo luogo, la decisività." (Cass. 5344/2013).

Il ricorso va dunque rigettato, ai sensi di cui in motivazione e con condanna alle spese, che seguono il criterio della soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente alle spese del giudizio di legittimità, liquidate in Euro 1.500, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 6 dicembre 2013.

il consigliere estensore
dott. Massimo Ferro

il Presidente
dott. Camilla Di Iasi

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL -5 FEB 2014

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Gargano

estensore cons. m.ferro