

### **Svolgimento del processo**

La controversia promossa da T.G. contro l'Agenzia delle Entrate ha ad oggetto l'impugnativa del silenzio rifiuto dell'Ufficio sull'istanza di rimborso dell'Irap versata, quale medico di base, per gli anni 2004-2008. Con la decisione in epigrafe, la CTR ha accolto l'appello proposto dal contribuente contro la sentenza della CTP di Livorno n. 51/6/2010 che ne aveva respinto il ricorso. Il giudice d'appello, premessi i principi a fondamento dell'Irap ed il concetto di "autonoma organizzazione", come delineato dalla sentenza della Corte Cost. 156/2001, riteneva che " la natura dell'attività esercitata dal T.....non può che essere svolta dal solo soggetto autorizzato" di talché "la presenza di un dipendente a tempo parziale difficilmente può svincolare l'attività dell'organizzazione da quella dell'organizzatore in modo tale da realizzare quel quid pluris dell'autonoma organizzazione". Dopo avere ricordato i principi affermati a riguardo da questa Corte con le sentenze n. 21203/2004, n. 18472/2008 e n. 3678/2007, rilevava che il T. aveva "dimostrato che la fonte dei propri ricavi è costituita dalla sola attività medica" e che "la minima dotazione strumentale registrata nel libro dei beni ammortizzabili e la presenza del dipendente a tempo parziale non svincola l'attività dell'organizzazione da quella dell'organizzatore. Il ricorso proposto si articola in unico motivo. Nessuna attività difensiva ha svolto il contribuente.

### **Motivi della decisione**

Assume la ricorrente la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3: "il fatto che il contribuente si sia avvalso in modo non occasionale delle prestazioni di lavoro dipendente dimostrerebbe l'esistenza di un' autonoma organizzazione".... "La presenza di lavoro altrui non occasionale si avrebbe anche nel caso di lavoratore dipendente part-time che occasionalmente non è, ed integra di per sé il requisito dell'autonoma organizzazione".

La censura è infondata. La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 156/2001, ha ribadito che l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività

autonomamente organizzate; la Corte non ha tuttavia indicato cosa si debba realmente intendere con la locuzione "autonoma organizzazione" - presupposto impositivo degradato a questione di fatto rimessa alla verifica del giudice del merito -, nulla esprimendo sulla relazione che deve intercorrere con l'organizzatore e rinviando puramente alla nozione obbiettiva di un "coinvolgimento coordinato" di capitale o lavoro altrui da accertare di volta in volta nelle singole fattispecie. Questa Corte, già con la sentenza n. 3678 del 2007 affermò "legittima l'imposizione solo a cospetto di una struttura organizzativa esterna del lavoro autonomo e cioè quel complesso di fattori dei quali il professionista si avvale e che per numero ed importanza sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how"; precisando:

"Circa l'individuazione degli elementi destinati ad assumere in concreto rilevanza nella definizione del contesto organizzativo ai fini dell'imposizione IRAP, essi andranno per lo più rinvenuti in negativo escludendosi il requisito occorrente a far scattare la soggettività passiva di imposta quando il risultato economico trovi ragione esclusivamente nella autoorganizzazione del professionista o comunque l'organizzazione da lui predisposta abbia incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento"; e concludendo che "laddove non sia segnalata la presenza di dipendenti e/o collaboratori o l'impiego di beni strumentali al di là di quelli indispensabili alla professione e di normale corredo del lavoratore autonomo, potrà essere ricavato dalla Commissione adita un quadro affidabile di esercizio della professione che - secondo una valutazione di natura non soltanto logica ma anche socio-economica - induca a riscontrare l'assenza di una "organizzazione produttiva" tassabile ai fini IRAP. Più recentemente, conformemente alla sent.n. 15754/2008, si è affermato (sent n. 19769/2013) che è il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista... ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o quidpluris, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale".

Circostanze significative della presenza di un'autonoma organizzazione, secondo alcune pronunce della Sezione Tributaria, confermate anche dalle Sezioni Unite (sentt. 12108 e 12111 del 26.5.09), sono state individuate nel mancato inserimento del contribuente in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, nell'impiego beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo l'"id quod plerumque accidit", costituiscono il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, nell'avvalersi, in modo non occasionale, di lavoro altrui.

Per quanto attiene la rilevanza della collaborazione di terzi, ai fini del riconoscimento della sussistenza di "autonoma organizzazione", il ricorso al lavoro altrui per la fornitura di tutti i necessari servizi (dalla telefonia al segretariato) in forma rilevante e non occasionale, ma continuativa, integrerebbe il presupposto dell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata (Sez. 5, Sent. 10151 del 28/04/2010). Decisioni

di contenuto analogo sono state adottate con riferimento alla presenza di una segretaria part-time (Cass. 8265/2009, 29128/2011, 2610/2014, 7609/2014), di un inserviente (n. 17598/2011, 24050/2014) o di un dipendente in genere (14693/2009).

Secondo un diverso indirizzo giurisprudenziale la sola presenza un dipendente non costituirebbe fattore di per sè solo decisivo ed insuperabile per determinare il riconoscimento della "stabile organizzazione" (Sentenza n. 5009/2007, Sentenza n. 8170/2007). Con sentenza n. 22020/2013, si è in tal senso affermato che "l'automatica sottoposizione ad IRAP del lavoratore autonomo che disponga di un dipendente, qualsiasi sia la natura del rapporto e qualsiasi siano le mansioni esercitate vanificherebbe l'affermazione di principio desunta dalla lettera della legge e dal testo costituzionale secondo cui il giudice deve accertare in concreto se la struttura organizzativa costituisca un elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito..... Vi sono....ipotesi in cui la disponibilità di un dipendente (magari part time o con funzioni meramente esecutive) non accresce la capacità produttiva del professionista, non costituisce un fattore "impersonale ed aggiuntivo" alla produttività del contribuente<sup>^</sup>.?^, considerazioni, riaffermate nella sentenza n. 22024/2013 e, più di recente, nelle ordinanze nn. 7153/2014, 6945/2014, 6940/2014, 6937/2014, 3755/2014, 958/2014, 955/2014, sono condivise dal collegio; ed invero l'avvalersi in Corte Suprema di Cassazione - V Sez. Civ. - R.G. n. 2441 n 3 Sentenza pag. 4 modo non occasionale di lavoro altrui e, in particolare, di un solo dipendente part-time non costituisce, di per sè, elemento comprovante la presenza di un'"organizzazione produttiva", nè, di per sè solo, è suscettibile di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al Know-how del professionista. La incidenza marginale dell'attività generalmente svolta da un collaboratore part-time non consente di affermare che la stessa determini l'esistenza dell'autonoma organizzazione. In definitiva, il giudice di merito, nell'accertare l'esistenza dei presupposti impositivi, dovrà valutare se tale prestazione lavorativa, unitamente alle attrezzature delle quali il professionista si avvale, sia idonea a creare quel valore aggiunto, rispetto alla mera attività intellettuale, presupposto dell'imposizione in parola.

A tali principi è conforme la decisione impugnata laddove, ha escluso la esistenza dei presupposti impositivi in considerazione dello svolgimento della sola attività medica, di una minima dotazione strumentale e della presenza di un dipendente a tempo parziale.

Va per quanto sopra rigettato il ricorso proposto dall'Agenzia. Nulla per le spese in assenza di attività difensiva.

**P.Q.M.**

la Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, il 4 dicembre 2014.

Depositato in Cancelleria il 19 dicembre 2014