

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate ricorre contro la Dott.ssa G. A., medico pediatra convenzionato con il servizio Sanitario Nazionale, per la cassazione della sentenza con cui la Commissione Tributaria Regionale della Toscana ha negato che la contribuente fosse tenuta al versamento dell'IRAP per l'anno 2006, ritenendo che non ricorresse il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione.

Il ricorso si fonda su tre motivi: con il primo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2*, (art. 360 c.p.c., n. 3), censurandosi la sentenza gravata per aver escluso che nella specie ricorresse il presupposto impositivo IRAP, **nonostante che la contribuente si avvalesse, nell'esercizio della propria attività, di un inserviente part-time**, con il secondo ed il terzo motivo si censura - rispettivamente, come insufficiente e contraddittoria motivazione ex *art. 360 c.p.c.*, n. 5, vecchio testo (anteriore alla novella recata dal decreto L. n. 83 del 2012) e come omesso esame di un fatto decisivo ai sensi *dell'art. 360 c.p.c.*, n. 5, nuovo testo - il vizio motivazionale relativo alla circostanza che la contribuente aveva un lavoratore alle sue dipendenze.

La contribuente si è costituita tardivamente ai soli fini della discussione orale. La causa è stata discussa alla pubblica udienza del 4 dicembre 2014, nella quale sono comparsi i difensori di entrambe le parti.

Motivi della decisione

E' opportuno premettere che, in tema di IRAP, l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, presupposto dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata.

Il significato della nozione di autonoma organizzazione - introdotta nella disciplina dell'IRAP dalla modifica del *D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2*, recata dal *D.Lgs. n. 137 del 1998, art. 1*, - è stato individuato dalla Sezione Tributaria di questa Corte, a partire dalle sentenze n. 3672, 3673, 3674, 3675, 36736, 73677, 3678, 3679 e 3680 del 16 febbraio 2007, secondo un duplice approccio. **In primo luogo, di tale nozione è stata fornita una definizione astratta, secondo formule variamente modulate, di cui conviene qui riportare quelle più significative:**

- "organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente"; non, quindi, "un mero ausilio della attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dalla applicazione dell'IRAP" (sent. 3672/07);

"un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui" (sent. 3673/07);

- "un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo" vale a dire, una "struttura

riferibile alla combinazione di fattori produttivi, funzionale all'attività del titolare" (sent. 3675/07);

- "uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità"..... "ovverosia un quid pluris che secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista" (sent. 3676/07);

- "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". (3678/07);

In secondo luogo, le suddette formule astratte sono state riempite di significato concreto con un approccio empirico-induttivo, vale a dire mediante l'indicazione di talune circostanze di fatto valutate come di per se stesse idonee a manifestare la sussistenza del requisito impositivo dell'autonoma organizzazione. Tali circostanze sono state individuate, in numerosissime pronunce della Sezione Tributaria, confermate anche dalle Sezioni Unite (sentt. 12108 e 12111 del 26.5.09), nel fatto che il contribuente non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse (sia, cioè, il responsabile dell'organizzazione) e nel fatto che il contribuente impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo l'"id quod plerumque accidit", costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione, o, alternativamente, si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Nelle citate sentenze del 16 febbraio 2007 si è peraltro precisato che l'accertamento in concreto del requisito dell'autonoma organizzazione spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato.

Così sintetizzati gli approdi ermeneutici raggiunti da questa Corte, può osservarsi che - mentre la definizione astratta della nozione normativa di autonoma organizzazione costituisce il risultato dell'individuazione del significato precettivo del *D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2*, offerto dalla Corte nell'esercizio della propria funzione nomofilattica - l'enumerazione dei "fatti indice" sopra menzionati si risolve nella definizione di criteri empirici volti ad orientare un accertamento in fatto che comunque pertiene al giudice di merito. Infatti, come precisato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 156/01, l'accertamento degli elementi di organizzazione "in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto".

Tanto premesso, ritiene il Collegio che, ferma restando la definizione normativa di autonoma organizzazione scolpita nelle formulazioni sopra riportate, il "fatto indice" costituito dall'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui non possa essere considerato di per se solo - secondo un giudizio aprioristico che prescindendo da qualunque valutazione di contesto e da qualunque apprezzamento di fatto in ordine al contenuto ed alle concrete modalità di svolgimento della prestazione lavorativa - manifestazione indefettibile della sussistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione.

Proprio dalla natura reale, e non personale, dell'imposta - sottolineata nella sentenza C. cost. n. 156/01, laddove si evidenzia che la stessa "colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate" - discende infatti che la nozione di autonoma organizzazione si definisce, come emerge dagli stralci giurisprudenziali sopra trascritti, in termini di "contesto organizzativo esterno", diverso ed ulteriore rispetto al "mero ausilio

della attività personale" e costitutivo di un "quid pluris che secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista". In questa prospettiva, è allora necessario verificare se la prestazione lavorativa sia effettivamente idonea ad integrare, in concorso con altri fattori, "un contesto organizzativo esterno" rispetto all'operato del professionista (ossia, per il suo contenuto, o anche soltanto per la sua rilevanza quantitativa, fornisca al medesimo un apporto ulteriore rispetto alla di lui personale attività), oppure costituisca un mero ausilio di tale attività, vale a dire una mera agevolazione delle relative modalità di svolgimento. Tale verifica, deve aggiungersi, deve essere condotta alla stregua del medesimo criterio già formalizzato dalla Corte con riferimento all'impiego di beni strumentali, ossia il criterio dell'eccedenza rispetto al minimo indispensabile secondo l'id quod plerumque accidit. Si tratta, cioè, di accertare, caso per caso, se l'apporto del lavoro altrui ecceda l'ausilio minimo indispensabile, secondo l'id quod plerumque accidit, per lo svolgimento di una determinate attività professionale. Tale accertamento compete al giudice di merito e si risolve in una valutazione - censurabile in cassazione solo sotto il profilo del vizio motivazionale di cui *all'art. 360 c.p.c.*, n. 5, - di natura non soltanto logica, ma anche socio-economica, secondo il comune sentire, del quale, come persuasivamente sottolineato nella motivazione di Cass. n. 3677/07, proprio il giudice di merito è portatore ed interprete.

Svolte tali premesse, può quindi passarsi all'esame dei mezzi di ricorso dell'Agenzia delle entrate.

Quanto al primo mezzo, riferito al vizio di violazione di legge (*D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2*), si osserva che esso non può - alla stregua delle considerazioni che precedono - trovare accoglimento, non potendosi condividere l'assunto della difesa erariale secondo cui, per un medico, la collaborazione di un "inserviente part-time" sarebbe di per se stessa sufficiente, a prescindere dal concreto contenuto qualitativo e quantitativo delle relative prestazioni, ad integrare il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione.

Come infatti questa Corte ha già avuto modo di precisare nella sentenza n. 22024/13, "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, tale da escludere che l'IRAP divenga una (probabilmente incostituzionale) tassa sui redditi di lavoro autonomo". Pertanto - premesso che, in linea astratta, non può affermarsi che l'apporto fornito all'attività di un professionista dall'utilizzo di ordinarie prestazioni ausiliarie (come quelle di un segretario o di un inserviente) costituisca di per se stesso, a prescindere da qualunque analisi qualitativa e quantitativa di tali prestazioni, un indice indefettibile della presenza di un'autonoma organizzazione, dovendosi al contrario ritenere che l'apporto di un collaboratore che apra la porta o risponda al telefono mentre il medico visita il paziente o l'avvocato riceve il cliente, o che tenga i ferri mentre il dentista opera, rientri, secondo l'id quod plerumque accidit, nel minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale - compete al giudice di merito apprezzare, con un giudizio di fatto censurabile solo sotto il profilo del vizio di motivazione, se nel caso concreto, per le specifiche modalità qualitative e quantitative delle prestazioni lavorative di cui il professionista si avvale, le stesse debbano giudicarsi eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale.

Quanto al secondo motivo di ricorso, lo stesso va disatteso, in quanto la sentenza gravata risulta depositata in data 10.5.13 e, pertanto, nel presente procedimento si applica il testo dell'art. 360 c.p.c. , n. 5, risultante dalle modifiche di cui al *D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 1, lett. b)*, convertito con la *L. n. 134 del 2012* , giusta il disposto del terzo comma di tale articolo.

Quanto al terzo motivo di ricorso, lo stesso va dichiarato inammissibile per carenza del requisito della decisività del fatto ("la presenza del lavoratore", pag. 1, rigo 15, del ricorso) in ordine al quale si lamenta l'omesso esame da parte del giudice territoriale. Come già rilevato a proposito del primo mezzo di ricorso, infatti, la mera sussistenza di un rapporto di lavoro dipendente non costituisce di per se stessa, a prescindere da qualunque analisi qualitativa e quantitativa del contenuto delle prestazioni lavorative, indice indefettibile della presenza di un'autonoma organizzazione; "fatto decisivo" poteva dunque essere, ai fini che ci occupano, il contenuto concreto della prestazione lavorativa offerta dall'inserviente in questione, tale da caratterizzare il suo apporto all'attività della professionista come eccedente il minimo indispensabile secondo l'id quod plerumque accidit; ma di tale contenuto concreto non si fa alcun cenno nel mezzo di ricorso in esame. In definitiva il ricorso va rigettato. Le spese si compensano.

Non vi è luogo alla declaratoria di cui al *D.P.R. n. 115 del 2002, art. 11, comma 1 quater*, essendo ricorrente l'Agenzia delle entrate (Cass. SSUU 9938/14).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 4 dicembre 2014.

Depositato in Cancelleria il 27 gennaio 2015