

Civile Sent. Sez. 5 Num. 1857 Anno 2024

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: LUME FEDERICO

Data pubblicazione: 17/01/2024

IRAP- AUTONOMA
ORGANIZZAZIONE-
SOCIO DI SOCIETÀ DI
CONSULENZA

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 25254/2022 R.G. proposto da:

contro

GOBBO FABIANO, rappresentato e difeso, in forza di procura alla lite rilasciata su foglio separato allegato al ricorso, dall'avv. Francesco Salerno e dall'avv. Francesco Mattarelli;

- ricorrente -

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Presidente *pro tempore*, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza n. 2310/2022 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 1/06/2022, notificata il 22/07/2022;

udita la relazione della causa nella pubblica udienza del 27/10/2023 tenuta dal consigliere dott. Federico Lume;

udito il Pubblico Ministero, nella persona del sostituto Procuratore generale, dott. Alessandro Pepe, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

uditi gli avv.ti Francesco Mattarelli e Francesco Salerno, che hanno concluso per l'accoglimento del ricorso;

udito l'avv. De Nuntis per l'Avvocatura dello Stato, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. Fabiano Gobbo, esercente la professione di consulente aziendale, presentava due istanze di rimborso IRAP per gli anni di imposta 2014, acconto, e 2014-2017, sul presupposto di non possedere un'autonoma struttura organizzativa suscettibile di creare valore aggiunto, svolgendo unicamente attività di consulenza per la società KPMG Advisory s.p.a. (facente parte del network multinazionale KPMG), di cui era socio, tra circa cento.

2. La Commissione tributaria provinciale di Milano rigettava i ricorsi separatamente proposti contro il silenzio rifiuto opposto dall'amministrazione su entrambe le istanze.

3. La Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava gli appelli proposti dal contribuente contro le due sentenze di primo grado, previa loro riunione.

In particolare, la CTR riteneva che il ricorrente, socio della società, per contratto svolgeva anche funzioni gestionali interne su base rotativa, con ruoli di coordinamento e responsabilità, con la conseguenza che la struttura organizzativa della società non poteva

considerarsi a lui esterna e non aveva dimostrato che l'organizzazione societaria non determinasse vantaggi anche alla sua attività professionale. Tale motivazione rendeva peraltro superfluo l'esame dell'ulteriore eccezione riguardante il cd. salto di imposta, motivazione pure posta dalla CTP a fondamento della correttezza dell'operato dell'ufficio.

4. Contro tale decisione propone ricorso per cassazione il contribuente, sulla base di due motivi, illustrati da successiva memoria.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Il giudizio è stato fissato per l'udienza pubblica del 27/10/2023, per la quale il PM ha fatto pervenire conclusioni scritte, per l'accoglimento del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo d'impugnazione, proposto in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3) cod. proc. civ., la parte contribuente denuncia la violazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 446/1997, per averne la CTR stabilito la soggezione ad IRAP, violando i canoni fissati per l'accertamento della <<autonoma organizzazione>>; premesso in fatto di svolgere, anche per statuto, la sua attività esclusivamente in favore della società e di non percepire ulteriori compensi, il ricorrente evidenzia che, in tema d'IRAP, l'esercizio di un'attività professionale nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di cui il professionista è socio non realizza il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione; ciò in quanto l'organizzazione rileva solo se ed in quanto il lavoratore autonomo ne sia il <<responsabile>> e ne tragga direttamente un vantaggio in termini di incremento del proprio valore della produzione, poiché la *ratio* del tributo è quella di colpire i proventi che derivano dalla somma del valore creato dall'organizzazione e quello prodotto dal lavoro personale del professionista, laddove l'organizzazione sia *ex se* in grado di creare un

valore aggiunto autonomo. La CTR avrebbe quindi erroneamente ommesso di tener conto del fatto che l'organizzazione societaria non era utilizzata dalla parte contribuente ai propri fini, ma solo al fine di produrre i servizi erogati da KPMG Advisory s.p.a. a favore dei clienti di quest'ultima e per generare il valore della produzione della società stessa (pacificamente soggetta ad IRAP).

Con il secondo motivo, proposto in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4) cod. proc. civ., il ricorrente deduce violazione dell'art. 115 cod. proc. civ. e dell'art. 36 d.lgs. n. 546/1992 per avere la sentenza disconosciuto – ancorché implicitamente e senza alcuna argomentazione - una circostanza pacifica in causa, costituita dal fatto che egli percepisse la quasi totalità dei suoi compensi dalla società. Espressamente egli evidenzia che il motivo è alternativo al primo e si rende necessario poiché alcune espressioni contenute nella sentenza lascerebbero il dubbio che la Commissione abbia completamente obliterato la fondamentale circostanza di fatto sopra descritta.

2. Il primo motivo è fondato.

2.1. L'art. 2 del d.lgs. n. 446/1997 stabilisce che il presupposto dell'IRAP, già definita dall'art. 1 come imposta a carattere reale, è «l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.». La Corte costituzionale, con la sentenza n. 156 del 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, e ha rilevato che mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui, con la conseguente inapplicabilità

dell'imposta, per difetto del suo necessario presupposto, l'autonoma organizzazione, il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto, rimessa pertanto al giudice di merito.

Cass., Sez. U., n. 9451/2016 (in continuità con Cass., Sez. U., n. 12108/2009, ma specificando ulteriormente i requisiti dell'impiego del lavoro altrui) ha chiarito i parametri alla cui stregua la questione di fatto deve essere valutata: «con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione - previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15/09/1997, n. 446 -, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre 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 che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive».

Si deve appena precisare che l'accertamento deve essere compiuto con riferimento ai singoli anni d'imposta controversi, in ordine ai quali è stato chiesto il rimborso dell'IRAP, atteso che il possesso di tale autonoma organizzazione può variare nel tempo essendo libero il professionista di svolgere la propria opera attraverso l'ausilio di essa oppure svolgerla personalmente e senza l'aiuto di una particolare organizzazione.

Ove si verta in tema di rimborso l'onere di dare la prova di tali elementi fattuali grava unicamente sul contribuente.

2.2. Questa Corte, poi, con specifico riguardo alla fattispecie nella quale l'attività dell'eventuale soggetto passivo dell'imposizione viene

espletata a favore di un soggetto terzo già dotato di una propria struttura organizzativa e deve coordinarsi con quest'ultima, ha elaborato il principio generale in forza del quale non è sufficiente che il lavoratore si avvalga di una struttura organizzata, ma è anche necessario che questa struttura sia <<autonoma>>, cioè faccia capo al lavoratore stesso, non solo ai fini operativi, bensì anche sotto i profili organizzativi; non sono, pertanto, soggetti ad IRAP i proventi che un lavoratore autonomo percepisca come compenso per le attività svolte all'interno di una struttura da altri organizzata e di cui non sia responsabile (tra le tante Cass. n. 9692/2012, con riferimento al medico che lavori presso una clinica privata diretta e organizzata da altri; analogamente Cass. n. 9071/2021 per il medico radiologo socio di società avente quale oggetto esami diagnostici).

2.3. Tale principio ha trovato plurime attuazioni in tema di professionisti che svolgano, in tutto o in parte, la propria attività per società di revisione e di consulenza, in casi del tutto analoghi a quello oggetto del presente giudizio, ove il professionista svolge un'attività di consulenza per una società, di cui è socio, peraltro in misura ridotta (Cass. n. 15746/2010; Cass. 17566/2016; Cass. n. 11140/2021; Cass. n. 19397/2022; di recente Cass. n. 11238/2023; Cass. n. 11284/2023; Cass. n. 11924/2023; Cass. n. 18260/2023; Cass. n. 22266/2023; di segno contrario unicamente Cass. n. 19766/2022 mentre Cass. n. 16552/2022 ha ritenuto inammissibili le doglianze in quanto rivolte contro un accertamento in fatto contenuto nella sentenza); in tali arresti è stato affermato il principio per cui l'esercizio di un'attività professionale nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di cui il professionista è socio (o dipendente) non realizza il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione.

Tale principio di diritto merita di essere ulteriormente ribadito anche alla luce delle successive considerazioni.

Cass. n. 18260/2023 in particolare ha evidenziato che «Peraltro, imputare direttamente al professionista l'organizzazione predisposta dalla società, di cui il primo si avvale nell'esercizio della sua attività a favore della seconda, ridurrebbe quest'ultima sistematicamente a mera interposta fittizia nell'erogazione dei servizi professionali, contrariamente al ruolo riconosciuto alle società quali soggetti di diritto, dotati di autonoma capacità decisionale ed operativa, ai quali è imputato l'esercizio di una impresa o, comunque, di un'attività economica organizzata in forma collettiva», facendone conseguire che nelle fattispecie come quella che qui viene in rilievo non è il professionista, ma la società, come ente giuridico distinto dalla persona fisica che presta per essa la sua attività lavorativa, ad integrare il presupposto oggettivo dell'autonoma organizzazione, rilevante ai fini IRAP, considerazione tanto più valida ove l'attività del professionista sia tutta svolta a favore della società.

In dottrina si è osservato che il termine «responsabile» indica una relazione di fatto con l'organizzazione che può essere precisata solo avendo riguardo alla *ratio* del tributo che è quella di colpire il valore che risulta dalla somma del valore che l'organizzazione aggiunge a quello prodotto dal lavoro personale del professionista. S'è quindi sostenuto che il responsabile dell'organizzazione, ai fini IRAP, è colui che guida un'organizzazione che, sul piano economico, è idonea a generare un valore aggiuntivo rispetto al valore generato dal proprio lavoro personale, concludendo che il «responsabile» dell'organizzazione è, invero, l'organizzatore dei fattori produttivi eccedenti quelli strettamente riferibili al lavoro personale, organizzatore perché dotato di «potere di comando» su beni e servizi economicamente valutabili.

Tali considerazioni valgono tanto più ove venga in rilievo l'attività professionale svolta dal socio svolta esclusivamente a vantaggio della

società e quindi in definitiva sia servente all'attività di impresa di quest'ultima.

Le suddette argomentazioni inducono peraltro a ritenere irrilevante il ruolo formale del socio all'interno della società (avendo l'Agenzia evidenziato la previsione statutaria di svolgimento di ruoli di gestione a rotazione); Cass. n. 18260/2023 ha esplicitamente ritenuto irrilevante la circostanza che il contribuente rivestisse la carica di presidente della società, carica che di per sé non valeva a rendere chi la ricopriva *dominus* della società fino al punto da fare di quest'ultima un mero schermo nell'esercizio dell'attività professionale.

3. La sentenza della CTR non si è attenuta ai suddetti principi; pacifico in fatto che venisse in rilievo un'attività svolta dal professionista unicamente in favore della società e cioè che il presupposto impositivo non fosse stato imputato al contribuente in ragione dello svolgimento di attività professionale al di fuori di quella esercitata nell'ambito della società di consulenza e servendosi della struttura organizzativa di quest'ultima, hanno errato i giudici di appello laddove hanno irragionevolmente tratto un argomento a favore della sussistenza di un'autonoma organizzazione dalla circostanza che il contribuente era socio della società e si avvaleva della struttura di quest'ultima.

4. Va quindi affermato il seguente principio di diritto: <<l'esercizio di un'attività professionale esclusivamente nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di capitali di cui il professionista è socio o collaboratore continuativo non realizza di per sé il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione rilevante ai fini IRAP>>.

L'accoglimento del primo motivo determina l'assorbimento del secondo.

5. Di conseguenza, va accolto il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; la sentenza impugnata va cassata e, alla luce della presenza di ulteriori questioni in fatto, tra cui il *quantum* del rimborso, oggetto di contestazione, la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e alla quale è demandato di provvedere sulle spese del processo di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata, rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e alla quale demanda di provvedere sulle spese del processo di legittimità.

Così deciso in Roma, il 27 ottobre 2023.