

Commissione Tributaria regionale Toscana, sez. XXII, sent. 28 maggio 2003, n. 15

Fatto

Con sentenza n. 9 del 24 gennaio 2002, depositata il 6 marzo 2002, la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze accoglieva il ricorso proposto dal contribuente S.S., esercente l'attività di dottore commercialista, avverso il rifiuto tacito, dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Toscana, di restituzione dell'imposta IRAP versata per gli anni 1998 e 1999 dallo stesso contribuente.

Con la citata sentenza, i Giudici di prima istanza, nel riconoscere l'insussistenza del presupposto impositivo dell'imposta IRAP in capo al ricorrente S.S., dichiaravano l'illegittimità del rifiuto di rimborso e condannavano l'Ufficio al pagamento della somma di L. 3.189.000 corrispondente all'imposta IRAP versata per gli anni 1998 e 1999, oltre gli interessi legali dalla data della domanda al saldo. Condannavano, altresì, l'Ufficio al pagamento delle spese processuali liquidate in euro 454,00.

Con appello depositato presso la Commissione Tributaria Regionale in data 2 luglio 2002, l'Agenzia delle Entrate - Ufficio locale di Empoli nel criticare l'impugnata sentenza, ha indicato, a questo Giudice, quale motivo di doglianza, quanto segue:

- 1) Le considerazioni contenute nella sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale, richiamata dai Giudici della C.T.P. di Firenze, "non hanno alcuna giuridica rilevanza né sull'interpretazione delle norme esaminate, né tantomeno sulla loro legittimità costituzionale, essendo rimaste circoscritte al momento argomentativo del Giudice costituzionale";
- 2) "Le argomentazioni esposte dalla Corte costituzionale nel paragrafo 9.2 della citata sentenza, oltre a non rivestire alcuna rilevanza precettiva, sono altresì infondate sul piano giuridico-interpretativo, in quanto scaturenti ... su un fraintendimento ermeneutico circa le norme contenute nell'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 446/1997";
- 3) Presupposto dell'IRAP è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Il requisito dell'autonoma organizzazione è una connotazione tipica del lavoro autonomo. Le attività professionali, svolte in assenza di una pur minima organizzazione, sono unicamente quelle rese in via occasionale e quelle rese dai collaboratori coordinati e continuativi.

L'attività professionale, propriamente detta, invece, anche se esercitata nella propria abitazione, senza l'impiego di beni strumentali e senza l'ausilio di collaboratori e dipendenti implica comunque e sempre una attività professionale autonomamente organizzata che realizza, in ogni caso, il presupposto per l'applicazione dell'IRAP.

Conclude, l'appellante, chiedendo a questo Giudice l'annullamento della impugnata sentenza e la declaratoria di legittimità della propria azione accertatrice, con condanna della controparte alla rifusione delle spese di giudizio.

Il Dott. S.S., costituitosi in giudizio con atto di controdeduzioni depositato in data 15 luglio 2002 ha eccepito la infondatezza dell'appello prodotto dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio locale di Empoli ed ha chiesto la conferma della sentenza dei Giudici della C.T.P. di Firenze.

In particolare ha ribadito la rilevanza giuridica del chiarimento offerto dalla Corte Costituzionale con la più volte ricordata sentenza.

Ha, inoltre, evidenziato che l'appellante, avanti i Giudici di 1^a istanza, non aveva affatto criticata l'interpretazione data dalla Corte Costituzionale. Ha precisato, invece, che parte resistente aveva avallato le motivazioni contenute nella sentenza della Consulta, cercando, unicamente, di provare con dati desunti dalle dichiarazioni fiscali, che il ricorrente svolgeva la propria attività professionale in presenza di una autonoma organizzazione.

Lamenta, altresì, l'appellato che l'appellante così facendo ha, sostanzialmente, introdotto nuovi motivi contravvenendo al disposto dell'art. 57, 2° comma del D.Lgs. 546/92.

In relazione al concetto di autonoma organizzazione ha richiamato il principio enunciato dalla Corte Costituzionale in forza del quale l'accertamento della sussistenza o meno delle condizioni proprie di una autonoma organizzazione costituisce questione di mero fatto da sottoporsi di volta in volta al giudizio delle Commissioni Tributarie.

Conclude, infine, ribadendo che la C.T.P. di Firenze in linea con quanto sostenuto dalla Consulta si è occupata di accertare l'assenza del suddetto presupposto con argomentazioni che non sono state contestate da parte appellante.

Chiede, infine, che il presente appello sia discusso in pubblica udienza.

Diritto

L'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997 (presupposto dell'imposta IRAP), nel testo in vigore dal 26 maggio 1998, testualmente, dispone che: "Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta".

In tale contesto normativo si è pronunciata, a seguito della promozione di numerose questioni di legittimità costituzionale, la Corte Costituzionale con sentenza n. 156, del 21 maggio 2001.

La Corte nel rigettare le questioni proposte, ha, però, sancito un importante principio: "E' tuttavia vero 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 lavori altrui. Ma è evidente che nel caso in cui un'attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto, risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2 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".

Secondo la Corte, dunque, solo determinate attività professionali richiedono una autonoma organizzazione, mentre altre prescindono dall'esistenza della stessa. Ne consegue, così come affermato dalla Corte Costituzionale con la richiamata sentenza, che occorrerà, di volta in volta, verificare la presenza o meno di una struttura autonomamente organizzata.

In relazione al concetto di autonoma organizzazione questo Giudice ritiene che la stessa per assumere rilevanza ai fini della soggettività IRAP non può essere considerata con riferimento alla semplice sussistenza o meno di strumenti materiali e personali utilizzati dal professionista che rende personalmente la propria opera. Ritiene, invece, che l'autonoma organizzazione debba essere fatta anche di persone idonee, sia di fatto che per legge, a rendere in tutto o in parte, quella stessa prestazione per cui ci si rivolge al lavoratore autonomo.

L'Organizzazione può, quindi, essere qualificata come autonoma allorquando sia in grado non solamente di amplificare l'opera del lavoratore autonomo, ma anche di sganciare, almeno potenzialmente, l'attività dell'organizzazione in sé considerata dall'attività dell'organizzatore.

Il semplice impiego di strumenti materiali e personali, non integrano il presupposto dell'IRAP. I beni strumentali e personali, per quanto complessi e costosi, hanno una funzione meramente servile, così come l'ausilio di un dipendente che li faccia semplicemente funzionare. Il know-how professionale del lavoratore autonomo e nel caso di specie del dottore commercialista consiste nella capacità di saper leggere i dati forniti dai beni strumentali e personali utilizzati per poi poter desumere e dare una risposta al quesito o, comunque, per poter completare la prestazione di servizio richiesta dal cliente.

La questione assume, però, una diversa rilevanza qualora il dottore commercialista si avvalga della collaborazione di altri colleghi per la lettura dei dati e/o per fare consulenza, poiché solo in questo

caso si potrebbe parlare di un'organizzazione di soggetti idonei, per legge e di fatto, a rendere la prestazione professionale autonomamente ed in assenza dello stesso dottore commercialista.

In una parola questo Giudice ritiene che si avrà autonoma organizzazione ogni qualvolta la medesima si svilupperà e potrà essere esercitata in assenza del lavoratore autonomo. In buona sostanza, non potrà esserci alcun presupposto di assoggettabilità ad IRAP, per il lavoratore autonomo che da solo svolge la propria attività, che solo lui può svolgere e che in sua assenza non può essere espletata.

Per giustificare l'imposizione IRAP che colpisce, come è noto, il valore aggiunto prodotto è necessario che l'organizzazione abbia la capacità, in maniera autonoma, di remunerare, organizzare ed utilizzare, per il conseguimento dei fini propri, fattori della produzione altrui. Occorrerà cioè che l'organizzazione, in quanto effettivamente autonoma, sia in grado di sganciare l'adempimento della prestazione del lavoratore autonomo che organizza l'attività.

Ciò significa che l'organizzazione è autonoma non perché è quantitativamente importante ma perché è in grado di spersonalizzare l'attività svolta e quindi di generare ricchezza completando l'attività generatrice del valore aggiunto prodotto senza che l'apporto dell'organizzatore sia determinante.

Correttamente, quindi, i Giudici di 1^a istanza hanno negato l'esistenza del presupposto impositivo IRAP in quanto "l'attività professionale di specie risulta imperniata esclusivamente sulla persona del professionista, e che lui solo e non altri, ha effettivamente svolto, talché nel caso di una eventuale assenza la stessa attività professionale non avrebbe potuto avere alcun sviluppo. Questi elementi sono sufficienti per poter affermare che il S. non si è avvalso con carattere di abitualità, di una organizzazione di capitali e lavoro altrui".

L'appellato, infine, lamenta che l'appellante in sede di appello ha illegittimamente introdotto nuovi motivi poiché ha radicalmente modificato le ragioni poste a difesa del suo operato. Avanti la C.T.P., infatti, in linea con l'interpretazione della Consulta, ha cercato di provare l'esistenza, in capo al lavoratore autonomo, di una autonoma organizzazione idonea a giustificare l'assoggettabilità ad IRAP dello stesso contribuente. In sede di appello, invece, ha criticato in maniera evidente quanto affermato dalla Corte Costituzionale sostenendo che il requisito dell'autonoma organizzazione è una connotazione tipica e naturale del lavoro autonomo.

Anche tale doglianza è fondata.

L'art. 57 del D.Lgs. 546/92 dispone l'improbabilità di domande nuove.

La modifica della causa petendi fa cambiare il titolo in base al quale è posta la domanda e va ad incidere sulla configurazione data in precedenza alle situazioni giuridiche contemplate dalla controversia, cosicché si introduce nel processo di appello un nuovo argomento di indagine da ritenersi inammissibile.

P.q.m.

Conferma la sentenza appellata.

Dispone a carico della parte soccombente la rifusione delle spese del presente grado di giudizio che liquida in complessivi Euro 500,00 (eurocinquecento/00) oltre IVA e contributi previdenziali se ed in quanto dovuti.