7371/16

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Irap - Società ed enti

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

R.G.N. 23330/2013

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Cron. 7371

Dott. LUIGI ANTONIO ROVELLI - Primo Pres.te f.f. - Rep.

Dott. MARIO CICALA - Presidente Sezione - Ud. 06/10/2015

Dott. GIOVANNI AMOROSO - Presidente Sezione - PU

Dott. VITTORIO RAGONESI - Consigliere - CI

Dott. AURELIO CAPPABIANCA - Consigliere -

Dott. MARIA MARGHERITA CHIARINI - Consigliere -

Dott. ADELAIDE AMENDOLA - Consigliere - AA

Dott. CAMILLA DI IASI - Consigliere -

Dott. ANTONIO GRECO - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 23330-2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-

2015

390

tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

in persona del socio pro-tempore, elettivamente domiciliata in ROMA,

presso lo studio dell'avvocato

che la rappresenta e difende, per delega a margine del controricorso;

- ***controricorrente*** -

avverso la sentenza n. della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di BOLOGNA, depositata il 09/07/2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 06/10/2015 dal Consigliere Dott.

uditi gli avvocati dell'Avvocatura Generale dello Stato, per delega

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott.

che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, con due motivi, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna che, accogliendone solo parzialmente l'appello, ha riconosciuto il diritto della società semplice svolgente attività di amministratore condominiale, al rimborso dell'imposta regionale sulle attività produttive versata per gli anni dal 1998 al 2002, e non anche per il 2003, il cui importo di euro 609 era stato portato in compensazione l'anno successivo.

Il giudice d'appello, infatti, premesso che l'art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, stabilisce al primo periodo che "presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni, ovvero alla prestazione di servizi", e rilevato che ai sensi del secondo periodo "l'attività esercitata dalle società e dagli enti è da considerare in ogni caso presupposto d'imposta", ha ritenuto che nella specie "la sussistenza delle circostanze che legittimano l'applicazione del tributo deve essere riscontrata attraverso un'analisi economica e qualitativa dell'attività esercitata, potendo esistere attività autonome svolte in assenza di organizzazione di capitali e lavoro altrui, che a parere di questa Commissione sussiste in questo caso, in quanto il contribuente ha sufficientemente provato e documentato nel ricorso introduttivo tale assenza, avendo esercitato la propria attività autonoma in via quasi esclusivamente personale, senza l'ausilio di personale dipendente e/o di ingenti cespiti", sicché "manca il presupposto impositivo previsto dall'art. 2 del d.lgs. 446/97".

La società contribuente resiste con controricorso.

Con il primo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, in relazione all'art. 360, n. 3, cod. proc. civ., l'amministrazione ricorrente censura la decisione per aver ravvisato l'insussistenza dell'autonoma organizzazione in presenza di un'attività svolta in forma associata/societaria, come ammesso dalla stessa contribuente, laddove non solo l'attività svolta in forma associata rientrerebbe nella fattispecie impositiva, ma in ogni

caso la struttura tipica degli studi associati renderebbe evidente l'esistenza di un'organizzazione di mezzi e persone volta al raggiungimento di uno scopo, e quindi la piena assoggettabilità alla norma; con il secondo motivo, formulato in via subordinata, denuncia insufficiente e contraddittoria motivazione, in relazione all'art. 360 cod. proc. civ., per avere la sentenza impugnata omesso di considerare, e non aver motivato la ragione di tale omissione, il fatto decisivo che la contribuente svolgesse attività in forma societaria/associata.

Fissato per la discussione, a seguito di ordinanza interlocutoria della sesta sezione civile, nell'articolazione della quinta sezione - tributaria (ord. 3870/2015), il ricorso è stato rimesso a queste Sezioni unite per l'esame di questione di massima di particolare importanza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Viene rimessa alle Sezioni unite di questa Corte la questione "se, in applicazione del combinato disposto degli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 446 del 1997, debba essere sottoposto ad IRAP il "valore aggiunto prodotto nel territorio regionale" da attività di tipo professionale espletate nella veste giuridica societaria, ed in particolare di società semplice, anche quando il giudice valuti non sussistente una "autonoma organizzazione" dei fattori produttivi".

Osserva il Collegio che il d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'imposta regionale sulle attività produttive, stabilisce all'art. 2, primo periodo, 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.

A tenore del secondo periodo dell'art. 2 "costituisce *in ogni caso* presupposto d'imposta l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato".

Il requisito della autonoma organizzazione dell'attività non è quindi richiesto in relazione all'attività delle società e degli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, in quanto l'attività esercitata da tali soggetti, a mente del

secondo periodo dello stesso art. 2, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta.

Il successivo art. 3, rendendo esplicito il catalogo dei soggetti passivi dell'imposta - che "sono coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'art. 2" -, in particolare individua espressamente, alla lett. *c*) del comma 1, le società semplici esercenti arti e professioni e quelle ad esse equiparate a norma ("ai fini delle imposte sui redditi...") dell'art. 5, comma 3, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, vale a dire "le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni" di cui al successivo art. 49 (*Redditi di lavoro autonomo*), nella vecchia numerazione, dello stesso d.P.R. n. 917 del 1996.

In questo senso la sezione tributaria si è espressa con Cass. n. 16784 del 2010, in relazione all'esercizio in forma associata della professione di dottore commercialista, individuando la *ratio* della previsione in esame nel fatto che "l'attività esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce pertanto *ex lege* presupposto d'imposta"; con Cass. n. 25313 del 2014, in relazione all'esercizio in forma associata della professione forense; con Cass. n. 25315 del 2014, che chiaramente afferma che l'esercizio in forma associata, per il tramite di una società in nome collettivo, dell'attività di agente di commercio "esclude la necessità di accertare la sussistenza di un'autonoma organizzazione".

Ad analoghe conclusioni giungeva la sezione con il più risalente orientamento rappresentato da Cass. n. 13570 del 2007, n. 17136 del 2008, n. 24058 del 2009 e n. 1575 del 2014 che, pur a fronte della drastica formula impiegata dal legislatore - "... costituisce in ogni caso presupposto d'imposta" -, tuttavia è andata pronunciandosi nel senso che l'esercizio in forma associata di una professione liberale era "circostanza di per sé *idonea a far presumere* l'esistenza di una autonoma organizzazione di struttura e mezzi...". Un siffatto indirizzo non sembra dare adeguato rilievo al fatto che la "prova contraria" può avere qui ad oggetto non l'insussistenza dell'autonoma organizzazione nell'esercizio in forma associata dell'attività, ma piuttosto

l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa.

Dall'accertamento in concreto dell'autonoma organizzazione non si è ritenuta dispensata Cass. n. 21326 del 2013 - richiamata nell'ordinanza interlocutoria -, che, pur consapevole che "solo l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta, in base alla seconda parte" del detto art. 2, ha nondimeno ritenuto applicabile l'imposta a numerosi tassisti "organizzati in società cooperativa, in ragione delle specifiche modalità di esercizio dell'attività, integrata dall'apporto qualificante della predetta stabile struttura societaria, che assicura al singolo tassista, in via tipica e costante, continuità di lavoro, migliori condizioni economico-professionali, centralizzazione della raccolta pubblicitaria, assistenza amministrativa e fiscale": ma ciò, sembra di capire, in ragione della formulazione dei motivi del ricorso, uno dei quali "non aveva dato conto della descritta sussistenza, in capo ai tassisti, di una posizione contrattuale ed organizzativa collegata in modo essenziale - già ai fini di censirne l'intrinseca modalità di effettuazione - con i plurimi servizi della cooperativa di cui essi sono soci, dunque in una funzione collaborativa ben censita come contributo determinante per la produzione globale lorda del reddito dei contribuenti".

Alla luce delle considerazioni che precedono, può affermarsi pertanto il seguente principio di diritto:

"presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizi; ma quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma dell'art. 3 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 - comprese quindi le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni - essa, in quanto esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce *ex lege*, in ogni caso, presupposto d'imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di

ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione".

La decisione impugnata si pone in contrasto il principio di diritto enunciato.

Il primo motivo del ricorso deve essere perciò accolto, assorbito l'esame del secondo motivo, la sentenza impugnata deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto del ricorso introduttivo della contribuente.

La non univocità dei precedenti giurisprudenziali sul punto giustifica la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

Non sussistono i presupposti, ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13.

P.Q.M.

La Corte di cassazione, a sezioni unite, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente.

Dichiara compensate fra le parti le spese dell'intero giudizio.

Non sussistono i presupposti, ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13.

Così deciso in Roma, il 6 ottobre 2015

Il consigliere estensore

(Antonio Greco)

Il Presidente

(Luigi Antonio Rovelli)

IL CANCELLIERE
Paola Francesca CAMPOLI

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
14 APR. 2016
IL CANCELLIERE
Paola Francesca CAMPOLI