

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 123/46/2011

FATTO E DIRITTO

1 - Con tempestivo ricorso Ca. Eb., esercente attività di medico pediatra, adiva la Commissione Tributaria Provinciale di Pavia chiedendo il rimborso della somma di complessivi euro 2.840,86 oltre interessi, versata a titolo di IRAP per gli anni 2005 e 2006, già vanamente richiesta con istanza diretta all'Agenzia delle Entrate di Pavia in data 11.7.2007, invocando l'interpretazione della normativa IRAP (D.Lgs. 15.12.1997 n. 446) di cui alla sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 10-21 maggio 2001 nella parte in cui aveva ritenuto inapplicabile l'imposta, per mancanza del presupposto impositivo di cui all'art. 2 del D.Lgs. citato, nel caso di attività professionale svolta in assenza di elementi di organizzazione.

Sotto il profilo fattuale la ricorrente evidenziava di svolgere la propria attività in assenza di organizzazione di capitali o di lavoro altrui non avvalendosi di alcun dipendente (di cui era conferma la totale mancanza di libri matricola e paga) né di beni strumentali particolarmente specifici e costosi così come risultava dal registro dei beni ammortizzabili.

Evidenziava altresì di avere visto accolti i precedenti, analoghi, ricorsi presentati per gli anni 1998, 1999 e 2000 con sentenze confermate in sede di appello e così parimenti il ricorso presentato per l'anno 2003 con sentenza di primo grado depositata in data 12.10.2004.

L'Agenzia delle Entrate, ritualmente costituitasi, evidenziava che il presupposto applicativo dell'IRAP prescinde dalla natura imprenditoriale o professionale dell'attività svolta essendo ravvisabile nell'abitudine ed autonomia laddove l'applicazione dell'imposta non poteva escludersi nel caso dell'attività svolta dalla contribuente che presentava elementi di organizzazione.

Concludeva per il rigetto del ricorso.

2 - La Commissione adita, con sentenza n. 187 del 14.5.2009, accoglieva il ricorso a spese compensate.

La Commissione, premesse le considerazioni in diritto sul presupposto dell'IRAP e sulla portata della sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale, rilevava che dall'esame del libro cespiti risultava che la contribuente disponeva di beni strumentali (autovetture) di modesto valore e non si era mai avvalsa della collaborazione di dipendenti come era confermato dall'assenza di libri matricola o paga sicché ne risultava un quadro non idoneo ad evidenziare un quadro di autonoma organizzazione ad ausilio della contribuente nello svolgimento della propria attività con conseguente non assoggettabilità ad Irap.

3 - Ha proposto appello l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Pavia, chiedendo la riforma della sentenza con conseguente rigetto dell'istanza di rimborso e con vittoria di spese.

L'appellante contesta il convincimento espresso nella sentenza impugnata lamentando la mancata considerazione di alcuni elementi già evidenziati in sede di controdeduzioni.

Premessa la nozione di autonoma organizzazione che si ricava dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione e premesso che incombe al contribuente l'onere di provare la sussistenza dei requisiti necessari per ottenere il rimborso dell'IRAP, l'appellante deduce che la contribuente svolge contemporaneamente l'attività di medico convenzionato ASL (studio di San Martino Siccomario di 55 mq.) e quella libero professionale (studio di

Pavia) di cui solamente la prima risulta dichiarata. L'esercizio delle due attività, ad avviso dell'appellante, si desumerebbe dalle spese per affitto dei locali (euro 5.833 nel 2006), dalla stipulazione nel 2005 di un contratto di locazione per un immobile in Pavia (risolto nel gennaio 2006), dai contratti stipulati dalla contribuente per le utenze, dalle notevoli spese generali sostenute per il mantenimento dello studio di 55 mq (euro 2.217 per consumi nel 2005 ed euro 2.426 per la stessa voce nel 2006), dalla voce "altre spese" di cui al rigo G06 di cui la contribuente non fornisce spiegazioni (euro 17.109 nel 2005 ed euro 22.890 nel 2006), dalle quote di ammortamento e spese per acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro 516,46 di cui non viene fornita documentazione (euro 2.072 nel 2005 ed euro 8.372 nel 2006), dal valore dei beni strumentali (euro 17.709 nel 2005 ed euro 30.900 nel 2006).

La contribuente non si è costituita nel grado.

All'odierna udienza l'appello è stato posto in decisione.

4 - Tanto esposto reputa questa Commissione che la sentenza di primo grado debba trovare conferma.

Invero, come è noto, l'IRAP è un'imposta reale che ha come presupposto l'esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi e come base imponibile il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

Con riferimento al presupposto dell'imposta l'art. 2 del D.Lgs. 446/1997 stabilisce che esso "è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" aggiungendo che l'attività esercitata dalle società e dagli enti costituisce in ogni caso presupposto di imposta.

Con sentenza 156/2001 la Corte Costituzionale, nel dichiarare infondate ovvero inammissibili le questioni di illegittimità costituzionale sollevate relativamente alle disposizioni di cui al D.Lgs. 446/1997 con riferimento agli artt. 3, 53, 23, 35, 76 Cost., ha riconosciuto che mentre l'elemento organizzativo è connotato al concetto di impresa, per le attività di lavoro autonomo, quantunque svolte con carattere di abitualità, è possibile ipotizzare lo svolgimento di attività professionale senza organizzazione di capitali o di lavoro altrui. Detta ultima situazione (attività professionale svolta in assenza di elementi di organizzazione), da accertare in fatto da parte del giudice, se provata è tale, ad avviso dei giudici delle leggi, da escludere il presupposto stesso del tributo con conseguente inapplicabilità dell'imposta. La Suprema Corte di Cassazione (vedi sentenze della sezione tributaria n. 3678, 3676, 3677, 3680 tutte del 16.2.2007 e conformi sentenze successive), pronunciandosi in fattispecie analoga a quella qui in esame, ha più di recente affermato che l'IRAP colpisce una capacità produttiva impersonale ed aggiuntiva rispetto a quella del professionista sicché laddove non sia segnalata la presenza di dipendenti e/o di 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 della professione che, secondo una valutazione di natura non soltanto logica ma anche socio economica, induca a riscontrare l'assenza di organizzazione produttiva tassabile ai fini IRAP. La medesima Suprema Corte ha quindi affermato il principio che "il requisito dell'autonoma organizzazione dell'attività di lavoro autonomo il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, sussiste tutte le volte in cui il contribuente che eserciti l'attività di lavoro autonomo: 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 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 oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui" (Cass. sez. tributaria n. 3678 del 16.2.2007).

Con riferimento al caso di specie l'attività esercitata dalla contribuente (medico pediatra) in assenza di collaboratori o di dipendenti e con utilizzazione di modesti beni strumentali deve ritenersi imprescindibilmente legata alla persona della titolare e deve pertanto escludersi la sussistenza di una struttura organizzativa esterna suscettibile di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività personale esercitata attraverso gli strumenti indispensabili e necessari per l'attività medesima. Le dichiarazioni fiscali in atti relative alle annualità in contestazione (2005 e 2006) costituiscono a tale fine elementi di valutazione idonei.

Invero in primo luogo è pacifico che la contribuente ha svolto la propria attività professionale senza avvalersi dell'opera di dipendenti o di collaboratori. Quanto ai rilievi dell'appellante Agenzia delle Entrate va osservato che nel presente grado viene introdotto un argomento di novità (esercizio di attività professionale non dichiarata ed ulteriore rispetto a quella di medico convenzionato ASL) che non trova riscontro nella documentazione allegata.

Quanto sopra non appare infatti desumibile dal dato dell'Anagrafe Tributaria relativo alla registrazione in data 9.3.2005 di contratto "locazione non finanziaria di costruzione commerciale" risolto nel gennaio 2006 in mancanza di elementi significativi dell'esistenza di ulteriore svolgimento di attività professionale oltre a quella esercitata come medico convenzionato ASL.

Non è in particolare significativo il fatto che sia stata attivata in data 28.2.2005 un'utenza idrica in Pavia, via Roma 108, ed in data 28.2.2005 un'utenza idrica in Pavia, via Roma 198 B, non solo perché si tratta di due indirizzi diversi ma anche perché l'utenza idrica è indispensabile per l'utilizzo di locali a qualsiasi uso effettivamente destinati ed altresì perché dall'elenco delle utenze del gas non risulta che il contratto di utenza per gli indirizzi suddetti sia ad uso commerciale. Conseguentemente sulla menzionata deduzione dell'appellante non vi sono pregnanti elementi di riscontro tenuto conto che la locazione di cui trattasi non conduce a ritenere che la contribuente abbia avviato uno secondo studio per l'esercizio di attività professionale potendo essere i locali utilizzati per diverse finalità. Quanto al resto si osserva in primo luogo che la disponibilità di locali ad uso ufficio, tenuto conto dell'ordinaria realtà socio economica, non si ritiene costituire un fattore ulteriore rispetto alla normale dotazione del professionista. Inoltre gli importi relativi alle spese sono del tutto compatibili con quelli di rientranti nella normalità per la produzione del reddito professionale e per l'utilizzo dei locali. Infine dall'elenco dei beni ammortizzabili prodotto in primo grado dalla contribuente risulta che vi è una dotazione di valore contenuto.

In forza delle suesposte considerazioni la sentenza impugnata va pertanto confermata. In considerazione della natura della controversia ed avuto riguardo alle oscillazioni interpretative in ordine alla normativa IRAP si ritiene che sussistano giusti motivi per disporre la compensazione delle spese processuali.

P.Q.M.

La Commissione, respinge l'appello dell'Ufficio Finanziario e per l'effetto conferma la sentenza impugnata.

Spese compensate.