



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

IRAP
RIMBORSO

Lucio Napolitano - Presidente -

Roberta Crucitti - Consigliere -

Antonio Francesco Esposito - Consigliere rel. -

Maria Luisa De Rosa - Consigliere -

Alberto Crivelli - Consigliere -

R.G.N. 9653/2021

CC - 20/09/2023

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

SCURATI ANTONIO, rappresentato e difeso dall'Avv. Carmine Farace ed elettivamente domiciliato in Roma, Via degli Scipioni n. 110, presso lo studio dell'Avv. Marco Machetta;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 2195/21/2020 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 6 ottobre 2020;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 20 settembre 2023 dal Consigliere Antonio Francesco Esposito.

Rilevato che:



Con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava l'appello proposto da Antonio Scurati avverso la decisione della Commissione tributaria provinciale di Milano che aveva respinto il ricorso proposto dal contribuente contro il silenzio rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso dell'IRAP versata per gli anni 2005, 2006 e 2007.

Avverso la sentenza della CTR il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Il ricorrente ha depositato memoria.

Considerato che:

1. Con il primo motivo il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 3 d.lgs. n. 446/1997, dell'art. 51 d.P.R. n. 917/1986 e dell'art. 2195 cod. civ. Censura la sentenza impugnata per non avere considerato che l'attività professionale di scrittore-conferenziere e pubblicita svolta dal ricorrente, con prevalenza assoluta dell'apporto di lavoro proprio, non poteva integrare il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, sia per la esiguità dei beni strumentali, sia per assenza di dipendenti o collaboratori stabili.

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione delle norme di diritto in punto di travisamento della prova, non avendo la CTR rilevato l'esiguità dei compensi corrisposti a terzi.

3. I due motivi, esaminabili congiuntamente per connessione, sono fondati.

3.1. Giova rammentare che l'art. 2 del d.lgs. n. 446/1997 prevede quale presupposto per l'applicazione dell'IRAP «l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla



produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi». La Corte costituzionale, con sentenza n. 156 del 2001, ha ritenuto legittima l'imposta in quanto non colpisce il lavoro autonomo in sé, ma la capacità produttiva che deriva dalla «autonoma organizzazione», non coincidente con l'autorganizzazione ma intesa come elemento impersonale ed aggiuntivo rispetto all'apporto del professionista. Alla luce della pronuncia della Consulta, nella giurisprudenza di questa Corte si è consolidato il principio secondo cui il requisito dell'autonoma organizzazione, 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. Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell'assenza delle predette condizioni (Cass., Sez. U., n. 12108 del 2009 e successive conformi pronunce). La nozione di autonoma organizzazione si definisce, secondo l'orientamento giurisprudenziale in materia, come «contesto organizzativo esterno», diverso ed ulteriore rispetto al mero ausilio dell'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.

Questa Corte ha poi precisato che il valore assoluto dei compensi e dei costi, ed il loro reciproco rapporto percentuale, non costituiscono elementi utili per desumere il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione di un professionista, atteso che, da un lato, i compensi



elevati possono essere sintomo del mero valore ponderale specifico dell'attività esercitata, e, dall'altro, le spese consistenti possono derivare da costi strettamente afferenti all'aspetto personale, rappresentando, così, un mero elemento passivo dell'attività professionale, non funzionale allo sviluppo della produttività e non correlato all'implementazione dell'aspetto organizzativo (cfr. Cass. n. 7652 del 2020, Cass. n. 23557 del 2016).

Si è inoltre rilevato che l'attività artistica o sportiva costituisce elemento presuntivo idoneo a sorreggere l'apprezzamento secondo cui il contribuente conti solo sulle proprie capacità professionali, nonostante la produzione di un reddito cospicuo, non potendosi desumere l'esistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione dal solo fatto che l'esercente si avvalga di un agente, di una società organizzatrice di spettacoli o di uno sponsor, senza estendere l'accertamento alla natura, ossia alla struttura ed alla funzione, del rapporto giuridico al fine di escludere una mera agevolazione delle modalità di svolgimento dell'attività professionale (Cass. n. 15453 del 2017; in senso conforme, Cass. n. 12027 del 2018, Cass. n. 2614 del 2022). Con specifico riferimento all'attività di scrittore, questa Corte ha rilevato che tale attività costituisce un elemento presuntivo idoneo a sorreggere l'apprezzamento del giudice tributario secondo cui il contribuente risulta contare esclusivamente sull'opera del proprio ingegno, con conseguente assenza di elementi di organizzazione anche minima (Cass. n. 3679 del 2007).

3.2. La CTR ha ritenuto che il rapporto proporzionale tra redditi dichiarati e spese sostenute (pari ad un quarto o un terzo a seconda delle annualità) evidenziasse l'utilizzo abituale di beni strumentali ammortizzabili sintomo di autonoma organizzazione. Ha osservato, inoltre, che la circostanza che il contribuente si fosse avvalso della collaborazione di terzi, attribuendo compensi – in due dei tre anni



d'imposta - ad un collega scrittore e a un proprio agente letterario, confermava che l'apparato organizzativo oltrepassava il personale apporto all'attività creativa, ampliando gli ambiti di profitto in modo significativo.

La sentenza impugnata non si è uniformata ai principi sopra enunciati. Essa, anzitutto, ha attribuito rilievo ad un dato - il rapporto proporzionale tra redditi dichiarati e spese sostenute - che risulta eccentrico rispetto al fondamento normativo dell'imposizione. Inoltre, ha valorizzato i compensi (di cui non è indicata in sentenza l'entità) corrisposti - peraltro solo per due dei tre anni d'imposta - dal ricorrente ad un collega scrittore e al proprio agente letterario, senza in alcun modo valutare, con riferimento al primo, l'occasionalità delle prestazioni e, riguardo al secondo, la natura e struttura del rapporto di collaborazione, onde verificare se esso integrasse un apporto organizzativo esterno diverso ed ulteriore rispetto ad una mera agevolazione alle modalità di svolgimento dell'attività professionale.

4. Il ricorso va dunque accolto e la sentenza impugnata cassata, con rinvio per un nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, la quale provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 20 settembre 2023.

Il Presidente

Lucio Napolitano

