La significativa (e cioè non trascurabile) organizzazione di mezzi o di uomini, in grado di ampliare i risultati profittevoli della personale preparazione professionale e del personale lavoro autonomo è il presupposto d'applicazione dell'IRAP. Gli avvocati-part-time devono valutare attentamente nell'imminente autotassazione se ricorra o meno tale presupposto d'imposta e nel far ciò potranno considerare anche le istruzioni che l'Agenzia delle Entrate sta predisponendo per gli uffici con riguardo alla gestione del contenzioso in materia. Secondo indiscrezioni su una circolare che sarebbe in fase di definizione (nell'attesa dell'auspicato intervento legislativo), in base alle decisioni recenti della Cassazione, le sedi dell'Agenzia delle Entrate dovrebbero essere invitate a non insistere necessariamente nella lite col contribuente e a valutare, invece, i prevedibili esiti del giudizio innanzi al giudice tributario ed alla Cassazione nel singolo caso. **Le ggi, comunque, di seguito la sentenza della Cassazione n. 3678 dell'8/16 febbraio 2007 ...**

C

ORTE DI CASSAZIONE - SEZIONE TRIBUTARIA

Sent. 8 -16 febbraio 2007, num. 3678

(Presidente Prestipino - Relatore Scuffi)

---------- Svolgimento del processo
Avverso silenzio-rifiuto su istanze di rimborso Irap per le annualità 1998, 1999, 2000 proponeva ricorso F. B. allegando di esercitare la professione di avvocato nella sua abitazione senza dipendenti o collaboratori, utilizzando beni strumentali di uso comune indispensabili per la sua attività e senza investimento di capitali.
Il ricorso veniva rigettato dalla Ctp di Modena con sentenza confermata dalla Ctr di Bologna che respingeva l'appello della contribuente nonostante costei ribadisse di difettare di autonoma organizzazione con conseguente diritto al rimborso dell'Irap anche alla luce dei criteri indicati dalla Corte costituzionale nella sentenza 156/01.
I giudici di secondo grado, peraltro, ritenevano che con l'utilizzo del concetto di autonoma organizzazione il legislatore avesse inteso escludere dall'ambito di applicazione dell'Irap solo quelle attività svolte con coordinamento e controllo da parte di terzi quali le collaborazioni coordinate e continuative ed i lavori occasionali nel mentre nel caso dell'avvocato l'attività prestata a favore dei clienti veniva posta in essere con regolarità, stabilità, sistematicità, ripetitività di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo in tal modo realizzandosi il requisito della autonoma organizzazione.
Ricorre per la cassazione della sentenza la contribuente denunziando – con motivo unico-violazione dell'articolo 2 (presupposto di imposta) e 3 (soggetti passivi) del D.Lgs 446/97 relativamente alla ritenuta soggettività passiva ai fini Irap della ricorrente, titolare di reddito autonomo ed esercente la professione di avvocato senza avvalersi né di lavoro né di capitale altrui.
Assume – innanzitutto – l'errata impostazione della sentenza nel delineare l'ambito soggettivo di operatività dell'imposta posto che chi esercitava attività lavorativa indirizzata, controllata e coordinata da altri non era fiscalmente un lavoratore autonomo ma un titolare di reddito di lavoro dipendente (articolo 49 Tuir) da sempre escluso dall'assoggettamento al tributo.
Rileva che l'oggetto dell'Irap è costituito dal valore aggiunto costituito dalla differenza tra potenzialità produttiva del lavoratore autonomo che poteva contare solo su se stesso e

potenzialità produttiva del lavoratore autonomo coadiuvato da prestazioni lavorative e/o disponibilità finanziarie altrui, occorrendo separare la capacità produttiva del singolo professionista dalla capacità produttiva della struttura (intesa come combinazione di uomini, macchine, materiali).
Richiama la sentenza della Corte costituzionale (156/01) che aveva ipotizzato la possibilità di un'attività professionale svolta – ancorché con abitualità – in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui rimettendone la verifica al giudice del merito e mette in luce l'equivoco in cui era caduta la risoluzione 32/E/2002 dell'agenzia centrale delle Entrate la quale aveva malamente interpretato la pronunzia della Consulta ritenendo che il giudice delle leggi avesse inteso esonerare dall'IRAP solo i collaboratori coordinati e continuativi e le prestazioni di lavoro occasionali
Ribadisce che l'imposta colpisce tenzialmente non il reddito personale del contribuente ma quello realizzato con l'impiego di prestazioni lavorative e lo capitali altrui cioè il VAP prodotto dall'autonoma organizzazione che nel caso di specie era completamente assente.
Resiste con controricorso l'Amministrazione finanziaria replicando che il fatto che il contribuente prestasse la propria attività avvalendosi di beni strumentali minimi e/o non utilizzando l'opera di dipendenti o terzi collaboratori non escludeva il presupposto impositivo sussistente per la sola "autonomia" nell'organizzare tempi e modalità di svolgimento della propria attività.
----------Motivi della decisione
Il ricorso è fondato in tutte le sue articolazioni per le ragioni di seguito esposte che debbono prendere le mosse dalla sentenza della Corte costituzionale 156/01.
1. Tale pronunzia-come è noto- ha affermato la conformità dell'IRAP ai principio di capacità contributiva (articolo 53 Costituzione) riconoscendo la non irragionevolezza della scelta del legislatore nell'individuare quale indice rilevatore di ricchezza tassabile il valore aggiunto prodotto(VAP) dalle attività autonomamente organizzate cioè la ricchezza novella creata dalla singola unità produttiva sia essa di carattere imprenditoriale che professionale.
2. La Consulta -nel respingere tutte le prospettate questioni di illegittimità costituzionale della normativa IRAP (D.Lgs 446/97) ha peraltro precisato che mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla one stessa d impresa altrettanto non poteva dirsi per l'attività di lavoro autonomo, ancorchè svolta con carattere di abitualità potendosi ipotizzare una attività professionale esercitata in assenza di organizzazione di capitale o lavoro altrui. Ha così concluso che laddove difettassero tali elementi (accertamento questo di mero fatto rimesso al giudice del merito)veniva a mancare il presupposto stesso dell'imposta derivandone la sua inapplicabilità.
3. Il passo della sentenza si riferisce alle attività di lavoro autonomo svolte dai soggetti passivi che, a sensi dell'articolo 49 comma 1 Dpr 917/86, esercitano l'attività per professione abituale ancorchè non esclusiva essendo esentati dall'imposizione -alla luce dell'articolo 3 lettera c) del D.Lgs 446/97 che non ne fa menzione – i produttori di redditi che ricadono nel comma 2 e 3 dell'articolo 49, in particolare coloro che si impegnano in attività di lavoro autonomo occasionale o saituario ovvero che si inquadrano in rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.
4. Il circoscrivere l'esenzione dall'IRAP solo a queste ultime categorie - come vorrebbe l'Amministrazione finanziaria- non è dunque esatto, perché è lo stesso legislatore ad aver espressamente escluso tali attività dal raggio di azione del tributo e dunque ad esse non certo poteva alludere la pronunzia costituzionale quando ha rimesso al giudice del merito la verifica fattuale del contenuto organizzativo delle attività di lavoro autonomo evidentemente da ricollegare a quello unico o preso in considerazione dall'articolo 49 comma 1 comma Dpr

917/86.
5. L' inciso di motivazione con cui la Corte condiziona la applicabilità dell'IRAP -per i lavoratori autonomi – alla ricorrenza degli elementi organizzativi di cui all'art 2 del D.Lgs 446/97 ha una propria valenza ermeneutica ancorché non sia propriamente contenuto in una sentenza interpretativa di rigetto (la quale postula la reiezione della questione in conseguenza dell'attribuzione di un certo significato alla disposizione di legge censurata come il solo conforme ai principi della carta fondamentale).
6. La Corte costituzionale non può infatti, effettuare una lettura della norma non coerente con i principi costituzionali che entrano in gioco nella sua delibazione così come di fronte alla possibili interpretazioni della disposizione legislativa, l'operatore giuridico è sempre tenuto a far prevalere quella che consente di adeguare la norma primaria alla regola costituzionale che ne rappresenta il parametro di validità.
7. Vero è che l'interpretazione che, di una norma sottoposta a scrutinio di costituzionalità, offre la Corte costituzionale in una sentenza di non fondatezza non costituisce un vincolo per il giudice successivamente chiamato ad applicare quella norma; ma è altrettanto vero che quella interpretazione, se non altro per l'autorevolezza della fonte da cui proviene, rappresenta un fondamentale contributo ermeneutico che non deve essere disconosciuto senza l'esistenza di una valida ragione Infatti qualora una determinata materia venga sottoposta al vaglio sia della Corte costituzionale che della Corte di cassazione, «il fondamento comune delle due distinte attività, finalisticamente diverse, esige che, al fine dell'utile risultato della certezza del diritto oggettivo, le interpretazioni non vengano a divergere se non quando sussistano elementi sicuri per attribuire prevalenza alla tesi contraria a quella in precedenza affermata» (Cassazione Su, 2175/99, 22601/04).
8. Che l'organizzazione autonoma sia requisito indefettibile per l'assoggettamento del reddito così prodotto all'IRAP si evince ancora dall'inserimento postumo della corrispondente dizione nell'originario dettato normativo che in allora richiamava tra i soggetti passivi del tributo gli esercenti le professioni intellettuali che a sensi dell'articolo 49 comma 1 del TUIR possedessero il requisito della abitualità senza operare alcuna distinzione tra attività non organizzata ed attività organizzata. Il concetto di autonomia organizzativa è stato infatti introdotto con le disposizioni correttive ed integrative contenute nel D.Lgs 137/98 che -nell'intento di assicurare maggior chiarezza ai contribuenti nella fase di prima applicazione del tributo ed al contempo, meglio precisarne la portata in rispondenza al criteri indicati dal legislatore con la legge di delega (662/96) prevedenti la tassazione solo in relazione "all'esercizio di una attività organizzata perla produzione di beni o servizi"(ivi comma 144) -ha inserito nel testo la specificazione che la attività doveva essere "autonomamente organizzata".
9. Va segnalato che la relazione illustrativa al decreto correttivo rispondendo alle osservazioni formulate nel parere della Commissione parlamentare faceva rilevare che le modifiche apportate agli articoli 2 e 3 del D.Lgs 446/97, riguardanti il presupposto e i soggetti passivi IRAP, intendevano rafforzare, dal punto di vista sistematico, la costruzione del tributo chiarendo che il presupposto andava ricercato nell'esercizio di attività produttive "autonomamente organizzate" derivandone un più stretto e organico collegamento con l'individuazione dei soggetti passivi, che pur restava quella già formulata nell'articolo 3.
Veniva altresì spiegato che il motivo dell'esclusione, dai soggetti Passivi, dei collaboratori che svolgevano attività coordinata e continuativa assimilabile a quella del lavoratore autonomo era spiegabile nel fatto che il prodotto di tale loro attività era si da ricomprendere nella base imponibile, ma non in capo a loro, bensì in capo al soggetto che si avvaleva della loro opera e

"organizzava" la loro attività.
10. Stante la natura di questi chiarimenti rivenienti la foro fonte nella legge delega e diretti a fornire maggior aderenza delle disposizioni delegate a tale ratio non v'ha dubbio che la suddetta interpolazione abbia voluto corroborare autenticamente la correlazione della tassazione IRAP a quel connotato oggettivo ed autonomo che deve comunque coesistere con la figura del soggetto passivo per la produzione di materia imponibile.
11. Anche sotto questo aspetto perde così valore la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 31 gennaio 2002 32/E il cui contenuto-ripreso dalla C.M. 141/E del 4 giugno 1998 e spesso trasfuso negli scritti difensivi dell'Amministrazione avanti ai giudici tributari (come nel caso di specie)- intenderebbe ravvisare il presupposto impositivo in tutte le attività di lavoro autonomo esercitate a sensi dell'articolo 49 comma 1 del TUIR (cioè con abitualità) con esclusione delle sole fattispecie assimilate che si inquadrano nell'organizzazione altrui,cioè i rapporti collaborativi (articolo 49 comma 2 lettera a))ovvero il lavoro occasionale,cioè quello non esercitato abitualmente (articolo 81 comma 1 lettera l)).

Inoltre,come ' già si è detto, l'assumere che l'assenza del requisito dell'autonoma organizzazione coincida solo con quella "mancanza di impiego di mezzi organizzati" cui allude il testo del TUIR nel riferirsi alle attività professionali espletate a favore di terzi nell'ambito di un rapporto unitario e continuativo con retribuzione periodica prestabilita, significa ridurre la portata dell'espressione indicata nell'articolo 2 del D.Lgs 446/97 a mera evocazione di un principio già dal legislatore specificato per quella tipologia.

12. Il criterio dell'autonomia organizzativa deve invece costituire regola generale da adottare al cospetto di ogni ipotesi di lavoro autonomo-professionale non esercitato in forma di impresa (poiché anche il professionista intellettuale o l'artista può diventare imprenditore a sensi e nei limiti indicati dall'articolo 2238 Cc) posto che - in coloro che quelle attività abitualmente svolgono e gestiscono - il fattore organizzativo non è connaturato -come nell'impresa- alla persona fisica.

13. La Corte costituzionale sul concetto di autonoma organizzazione - presupposto impositivo degradato a questione di fatto rimessa alla verifica del giudice del merito - non ha indicato cosa si debba realmente intendere con tale locuzione,in particolare nulla esprimendo sulla relazione che deve intercorrere con l'organizzatore e rinviando puramente alla nozione obbiettiva di un "coinvolgimento coordinato" di capitale o lavoro altrui da accertare di volta in volta nelle singole fattispecie.

14. Le Commissioni tributarie provinciali e regionali, investite di un contenzioso imponente sull'interpretazione di questo dato suscettibile -secondo il suo atteggiarsi-di legittimare o negare la pretesa fiscale, hanno sul punto creato un vero e proprio diritto vivente ancorché non del tutto omogeneo.

Va premesso che la giurisprudenza elaborata negli ultimi anni dai giudici di secondo grado ha determinato una drastica contrazione dell'area di inapplicabilità dell'IRAP nei primi tempi estesa dalle giurisdizioni di primo grado anche a categorie ontologicamente estraneee a quelle di lavoro autonomo uniche incise dal dictum della Consulta quali gli agenti di commercio (rientranti nel paradigma dell'articolo 2195 Cc richiamato dall'articolo 51 del TUIR) e le società di persone

minime coinvolti nella diversa vicenda inerente l'ILOR che aveva portato a Corte Costituzionale(sent. 86/1986)e quindi il legislatore (legge 408/90)ad escludere dalla tassazione i relativi redditi di impresa ove assimilabili a quelli di lavoro autonomo per prevalenza della componente lavoro(o familiare) su quella patrimoniale.

15. Invero per le imprese (nelle quali vanno fiscalmente inquadrati anche i soggetti che operano in contabilità semplificata redigendo il quadro G della dichiarazione dei redditi)il requisito della autonoma organizzazione è intrinseco alla natura stessa dell'attività svolta (articolo 2082 Cc)e dunque sussiste sempre il presupposto impositivo idoneo a produrre VAP tassabile.

A maggior ragione per le società per le quali l'attività esercitata è dalla legge presunta iuris et de iure costituire presupposto di imposta(articolo 2 D.Lgs 446/97).

Del resto la stessa Corte costituzionale, nella citata sentenza del 2001, non ha affatto ricollegato tale requisito alla sola realizzazione di ricchezza tramite una organizzazione in forma imprenditoriale ma anzi ha riconosciuto - rispetto all'attività di lavoro autonomo in cui la prestazione personale del contribuente è di norma essenziale - la possibile ricorrenza del requisito organizzativo in termini propri e distinti da quelli caratterizzanti l'impresa.

16. Tre sono gli orientamenti principali che -pur con qualche sfumatura-si fronteggiano nel panorama giurisprudenziale italiano.

A) Un primo orientamento -per così dire massimalista - ritiene che l'IRAP sia sempre dovuta dal lavoratore autonomo (salvo nelle ipotesi espressamente escluse dal legislatore) perché l'autonomia dell'organizzazione si identifica con l'abitualità stessa della professione che non può prescindere dalla stabilità e programmazione nel tempo delle energie intellettuali impiegate per acquisire clientela, ottenere credito, competere sul mercato con legittime iniziative frutto di una personale organizzazione che non può mai mancare.

B) Un secondo orientamento – minimalista - esclude la assogettabilità ad IRAP per i professionisti esercenti una professione "protetta" che esige la iscrizione all'albo e non può mai spersonalizzarsi per il rapporto fiduciario (intuitus personae) che lega il prestatore al cliente ed impedisce che la predisposta struttura di risorse umane e materiali sia in grado di funzionare indipendentemente ed autonomamente dal suo intervento.

Per quanto valore e consistenza possa rivestire l'organizzazione dello studio nel potenziamento del lavoro professionale e dei profitti che ne conseguono la prestazione d'opera intellettuale resterebbe -secondo questo indirizzo-infungibile ed insostituibile: dunque non si potrebbe mai parlare di autonomia organizzativa distinta dalla prestazione personale.

) erzo orientamento – intermedio – ritiene che l'IRAP vada applicata nei casi in cui il lavoro autonomo - professionale - quale esso sia - si avvalga di una significativa o non trascurabile organizzazione di mezzi od uomini in grado di ampliarne i risultati profittevoli atteggiandosi come contesto potenzialmente autonomo rispetto all'apporto personale rivolto ad un ruolo di indirizzo, coordinamento e controllo.

Lo svolgimento di una libera professione come quella di medico,avvocato, commercialista ragioniere geometra, consulente etc. - secondo questa tesi - si collocherebbe al di fuori dell'area di applicazione dell'IRAP a condizione che il professionista operi con un minimo di mezzi materiali ma senza l'ausilio di dipendenti, collaboratori e procuratori di ogni tipo, esterni od interni e consistenti beni strumentali..

17. Ritiene la Corte che sia quest'ultimo in realtà l'indirizzo che più si attaglia alle ratio impositiva alla luce del ricordato intervento costituzionale.

Non la tesi della auto-organizzazione (A) fatta propria dall'Amministrazione finanziaria ed espressa nelle richiamate circolari e risoluzioni confutate nei precedenti paragrafi che vorrebbe assoggettabili ad IRAP praticamente tutti i titolari di partita IVA ad esclusione delle collaborazioni coordinate e continuative e dei lavoratori occasionali.

Neppure la tesi (B)che si basa su di un concetto "qualitativo" di autonoma organizzazione che prescinde dalla dimensione e natura del supporto strumentale del professionista incapace di funzionare autonomamente e di "sganciarsi» dalla sua figura ed intuitus personale:dal ché deriverebbe una generalizzata esclusione dall'IRAP per tutte le categorie professionali "protette",dotate o meno di organizzazione.

Invero la Consulta - con la più volte citata sentenza 156/01 - non ha affatto negato la sussistenza del presupposto impositivo in capo ai lavoratori autonomi ed ai professionisti per la presenza di un prevalente aspetto di intuitus personae o di rilevanza primaria della prestazione personale svolta ma ha semplicemente affermato che il risultato produttivo di un professionista può essere o meno influenzato dalla quantità e dalla qualità dei fattori (capitale e lavoro) che impiega a quello scopo.

18. Va invece condivisa la tesi (C) che legittima l'imposizione solo al cospetto di una struttura organizzativa "esterna" del lavoro autonomo e cioè quel complesso di fattori dei quali il professionista si avvale e che per numero ed importanza sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabile di corredo al suo know-how.

La ricchezza prodotta dall'impiego coordinato delle proprie facoltà mentali,attitudini e spirito di iniziativa costituisce profitto esclusivamente derivante dalla capacità del professionista che come tale non può, essere ritassato dopo aver scontato l'IRPEF quale reddito di lavoro autonomo.

È invece il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista nelle incombenze ordinarie ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale.

È questo il "differenziale" che rimanda ad una organizzazione di capitali o lavoro altrui affiancata al lavoratore autonomo ma da lui distinta (sia sostituibile o meno) che interagisce nella produzione del profitto riconducibile all'organizzazione in quanto tale e non al singolo suo

componente.

Il presupposto impositivo avvince così con carattere di realità un fatto economico diverso dal reddito comunque espresso dalla capacità di contribuzione in capo a chi è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta dai vari elementi che -in varia misura-concorrono alla sua formazione.

Il tributo - in altre parole - colpisce una capacità produttiva impersonale ed aggiuntiva" rispetto a quella propria del professionista perché, se è innegabile che l'esercente una professione intellettuale concepisce il proprio lavoro con il contributo determinante della propria ura e -preparazione professionale, producendo in tal modo la maggior parte del reddito di lavoro autonomo,è altresì vero che quel reddito complessivo spesso scaturisce anche dalla parte aggiuntiva di profitto che deriva dal lavoro dei collaboratori e dipendenti,dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici dalle prestazioni di terzi da forme di finanziamento diretto ed indiretto etc..

Come del resto precisato, nella Relazione sul progetto di federalismo fiscale del marzo 1995 (richiamante al riguardo le fondamentali teorie economiche di Studenski)che ha preceduto la relazione al decreto legislativo sull'IRAP del 1997 la potenzialità economica è espressa dal coordinamento organizzazione e disponibilità dei fattori di produzione, sintomatica di una capacità contributiva. associata al business e dunque "separata ed autonoma" rispetto alla capacità contributiva personale del businessman.

Tanto è vero che le componenti passive della base imponibile sono computate nel calcolo del volume di affari assoggettato ad IRPEF mentre restano irrilevanti quei costi (interessi passivi e spese per il personale dipendente ex articolo 8 D.Lgs 446/97)in relazione all'IRAP quale naturale conseguenza della scelta di un indice di commisurazione della capacità contributiva (VAP) diversificato da quello utilizzato per la determinazione del reddito.

19. Circa l'individuazione degli elementi destinati ad assumere in concreto rilevanza nella definizione del contesto organizzativo ai fini dell'imposizione IRAP essi andranno per lo più rinvenuti in negativo escludendosi il requisito occorrente a far scattare la soggettività passiva di imposta quando il risultato economico trovi ragione esclusivamente nella auto-organizzazione del professionista o comunque l'organizzazione da lui predisposta abbia incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento (in genere pochi mobili d'ufficio fotocopiatrice,fax, computer, cellulare, materiale di cancelleria vettura

Esemplificativamente il giudice del merito potrà ricercare i dati di riscontro del presupposto impositivo attraverso l'auto dichiarazione del contribuente ovvero la certificazione dell'anagrafe tributaria in possesso dell'A.F,soffermandosi sul dettaglio riportato nelle pertinenti sezioni del quadro RE (riguardante la determinazione del reddito di lavoro autonomo ai fini IRPEF)che specifica la composizione dei costi (rigo da 6 a 18)riportando - tra gli altri - le quote di ammortamento dei beni strumentali (con tipologia ricavabile dal registro dei cespiti ammortizzabili o dai registro dei pagamenti) i canoni di locazione finanziaria e non,le spese relative agli immobili le spese per prestazioni di lavoro dipendente, per le collaborazioni ed i compensi comunque elargiti a terzi,gli interessi passivi. Si tratta di regola empirica che facilita

l’onere probatorio in un processo caratterizzato da limitazioni istruttorie, quale quello tributario., sostanzialmente incentrato sulle produzioni documentali e sugli eventuali poteri acquisitori riservati in via integrativa ai giudice tributario (comma 1 dell’articolo 7 D.Lgs 546/92).

Fermo restando che graverà sul contribuente che proponga domanda di ripetizione di indebito (contro il silenzio- rifiuto od il diniego espresso di rimborso)dimostrare il fatto costitutivo della sua pretesa, cioè la mancanza della causa (autonoma organizzazione)che giustifica il prelievo fiscale.

20. Di conseguenza,laddove non sia segnalata la presenza di dipendenti e/o 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 di esercizio della professione che - secondo una valutazione di natura non soltanto logica ma anche socio-economica-Induca a riscontrare l’assenza di una "organizzazione produttiva" tassabile ai fini IRAP.

21. Di questi criteri non sembra aver fatto buon governo la sentenza impugnata che senza indagare sulle modalità di esercizio della attività professionale del contribuente(avvocato privo di dipendenti, utilizzante una porzione, a quanto sembra esigua, della propria abitazione come studio professionale, non avvalentesi di collaboratori esterni per mansioni professionali ed esecutive possedente beni strumentali di struttura semplice di uso comune e strettamente necessarie all’esercizio personale della professione quali telefono, fax, computer e libri),l’ha ritenuta comunque assoggettabile ad RAP sui rilievo-del tutto astratto ed inconferente anche sul piano motivazionale -che una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati ad uno scopo economico bastasse a realizzare il presupposto impositivo voluto dalla legge.

22. Sul punto dunque la decisione andrà cassata e la causa rinviata - anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio- ad altra sezione della CTR dell’Emilia Romagna che si atterrà per le conseguenti determinazioni ai seguente principio di diritto:

"L’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall’impresa commerciale costituisce - secondo l’interpretazione costituzionalmente orientata elaborata dalla Corte costituzionale -presupposto dell’IRAP qualora si tratti di attività «autonomamente organizzata».

Il requisito dell’«autonoma organizzazione» dell’attività di lavorò 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.

Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell’imposta asseritamente non dovuta

allegare la prova dell’assenza delle condizioni sopraelencate."

23. Il ricorso va pertanto in questi termini accolto e le spese - considerate la natura della lite - possono compensarsi per giusti motivi

---------- P.Q.M.

La Suprema corte accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata e rinvia - anche per le spese - ad altra sezione della Ctr dell’Emilia Romagna.