

12111/09



ESENTE REGISTRAZIONE - ESENTE BOLLI - ESENTE DIRITTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Vincenzo CARBONE - Primo Presidente -

Dott. Antonio VELLA - Pres. di sezione -

Dott. Roberto PREDEN - Pres. di sezione -

Dott. Guido VIDIRI - Consigliere -

Dott. Massimo ODDO - Consigliere -

Dott. Umberto GOLDONI - Consigliere -

Dott. Giuseppe SALME' - Consigliere -

Dott. Antonio SEGRETO - Consigliere -

Dott. Raffaele BOTTA - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

Oggetto
IRAP. Esercizio di attività ausiliarie ex art. 2195 c.c. Promotore finanziario. Autonomia organizzazione. Necessità.

R.G.N. 19889/07

24495/07

Cron. 12111

Rep.

Ud. 12/05/09

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

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 per legge;

- ricorrente -

contro

BORTOLOTTI CLAUDIO, elettivamente domiciliato in Roma, viale Paioli 54, presso l'avv. Paola Scrofana, rappresentato e difeso dall'avv. Antonio de Capoa delega a margine del presente atto;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna (Bologna), Sez. n. 19, n. 37/19/06 del 3 aprile 2006, depositata il 12 giugno 2006, non notificata;

Udito l'avv. Gianna Galluzzo per l'Avvocatura Generale dello Stato e l'avv. Paola Scrofana per delega dell'avv. Antonio de Capoa per il controricorrente

534
2009



e ricorrente incidentale;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12 maggio 2009 dal Consigliere Dott. Raffaele Botta;

Udito il P.G., nella persona dell'Avvocato Generale Dott. Domenico Iannelli, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia concerne l'impugnazione del silenzio rifiuto opposto dall'amministrazione all'istanza del contribuente che chiedeva il rimborso dell'IRAP corrisposta per gli anni 1998, 1999, e 2000 in relazione alla propria attività di promotore finanziario.

La Commissione adita accoglieva il ricorso e la decisione era confermata in appello, con la sentenza in epigrafe, sul presupposto che l'imposta possa essere applicata solo laddove sussista (e nella specie, il giudice di merito negava che sussistesse in concreto) una "abituale organizzazione" di capitale, beni strumentali e prestazioni di terzi.

Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione con unico motivo, illustrato anche con memoria. Resiste il contribuente con controricorso, proponendo con lo stesso atto ricorso incidentale con unico motivo.

La causa è chiamata innanzi a queste Sezioni Unite in quanto la Quinta Sezione civile della Corte, riscontrata l'esistenza di un contrasto di giurisprudenza interna alla Sezione sulla assoggettabilità ad IRAP dell'attività svolta dall'agente di commercio e dal promotore finanziario, con ordinanza n. 36 del 9 giugno 2008, rimetteva al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, la questione, ritenuta anche di massima di particolare importanza, se i contribuenti le cui attività costituiscono "esercizio di impresa" ai sensi dell'art. 2195 c.c. (come nel caso di specie quella di "agente di commercio") possano essere considerati "lavoratori autonomi professionali" e, quindi, essere assoggettati ad IRAP, solo qualora sia accertata una organizzazione autonoma della loro attività, ovvero se lo debbano essere, comunque, "ontologicamente", in relazione al fatto che svolgono una delle attività considerate dal richiamato art. 2195 c.c.

MOTIVAZIONE



Preliminarmente deve essere disposta la riunione del ricorso principale e del ricorso incidentale ai sensi dell'art. 335 c.p.c.

1. Con l'unico motivo del ricorso principale l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 1742 e ss. c.c., 2195 c.c., 3, comma 144, L. n. 662 del 1996, 2, 3, 8, 27 e 36, D.Lgs. n. 446 del 1997. Ad avviso dell'amministrazione ricorrente occorre chiedersi se, per l'applicabilità dell'IRAP in relazione agli agenti di commercio eventualmente non organizzati in forma di impresa, «sia comunque necessario l'accertamento in fatto del presupposto della autonoma organizzazione», così come per i lavoratori autonomi: ed è questa, sinteticamente espressa, la questione che la Quinta Sezione civile ha sottoposto alla valutazione di queste Sezioni Unite. A tale domanda, secondo la parte ricorrente dovrebbe darsi risposta negativa. Non possono utilizzarsi, infatti, le conclusioni cui la giurisprudenza era pervenuta con riferimento agli agenti di commercio in merito all'applicazione dell'ILOR, in quanto tale imposta, pur essendo tra quelle sostituite con l'IRAP, aveva un diverso presupposto di imposizione, essendo: a) la prima, una imposta di carattere patrimoniale, destinata a colpire i redditi da capitale o quelli ad essi assimilabili con esclusione dei redditi frutto esclusivo di attività lavorativa del soggetto, laddove quest'ultima sia esplicita senza un requisito minimo di imprenditorialità; b) la seconda, una imposta a carattere reale, il cui presupposto è «costituito dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi». Tale presupposto sarebbe «ontologicamente presente» nell'attività dell'agente di commercio, il quale è un «intermediario autonomo dell'imprenditore commerciale», riveste egli stesso «la qualifica di imprenditore commerciale, ausiliario dell'imprenditore commerciale preponente, al quale non è vincolato da subordinazione» e su di lui «ricade il rischio economico e giuridico dell'attività di promozione di contratti per conto del preponente». Sottolinea, infine, la parte ricorrente che l'agente di commercio oltre ad essere iscritto nel Ruolo degli agenti di commercio deve essere altresì iscritto «al registro delle imprese, obbligo riservato esclusivamente a chi svolge attività di natura commerciale».

2. Di fronte al problema posto dal ricorso, la posizione espressa dalla Quinta Sezione civile di questa Corte non è stata univoca.



Pronunciando in ordine all'attività del promotore finanziario la Sezione, con la sentenza n. 3673 del 2007, ha cassato una sentenza, la quale aveva accolto l'istanza del contribuente, affermando che l'imposta è dovuta soltanto quando la combinazione di mezzi e persone prevalga sull'apporto del titolare, essendo tale da poter operare, e quindi produrre reddito, indipendentemente dall'attività personale di quest'ultimo, sulla base del seguente principio: «In tema di IRAP, anche alla stregua dell'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, l'esistenza di un'autonoma organizzazione, che costituisce il presupposto per l'assoggettamento ad imposizione dei soggetti esercenti arti o professioni indicati dall'art. 49, comma primo, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, esclusi i casi di soggetti inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, non dev'essere intesa in senso soggettivo, come auto-organizzazione creata e gestita dal professionista senza vincoli di subordinazione, ma in senso oggettivo, come esistenza di un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui. Essa è riscontrabile ogni qual volta il professionista si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui, o impieghi nell'organizzazione beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile per l'esercizio dell'attività, costituendo indice di tale eccedenza, fra l'altro, l'avvenuta deduzione dei relativi costi ai fini dell'IRPEF o dell'IVA, ed incombendo al contribuente che agisce per il rimborso dell'imposta indebitamente versata l'onere di provare l'assenza delle predette condizioni».

Sempre con riferimento alla medesima attività, la Sezione, con la sentenza n. 8177 del 2007, ha affermato che: «In tema di IRAP, anche alla stregua dell'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, l'assoggettamento ad imposta dell'attività di promotore finanziario postula una valutazione complessiva dell'attività svolta dal contribuente, la quale può assumere in concreto connotati variabili tra la figura del lavoro subordinato dipendente, esente da imposta, quella del lavoro autonomo, assoggettabile ad imposta solo in presenza di un'autonoma organizzazione, e quella dell'attività d'impresa, pacificamente sottoposta ad imposizione».



In tal modo si è evidenziata la necessità di procedere ad una valutazione caso per caso.

Pronunciando in ordine alla attività di rappresentante di commercio, la Sezione, con la sentenza n. 7899 del 2007, ha affermato che: «In tema di IRAP, l'indagine circa l'esistenza di una struttura organizzativa idonea a realizzare un incremento potenziale della produttività derivante dalla mera auto-organizzazione del lavoro personale si impone esclusivamente in riferimento al lavoro autonomo professionale, nel quale la prestazione personale del contribuente costituisce di regola l'elemento essenziale dell'attività, che può ben essere esercitata anche in assenza di un'autonoma organizzazione: essa non è pertanto necessaria ai fini dell'assoggettamento ad imposizione dell'attività di agente o rappresentante di commercio (ancorché operante in regime di contabilità semplificata), i cui redditi, riferendosi ad un'attività commerciale secondo la previsione dell'art. 2195 cod. civ., sono per questa sola circostanza qualificabili come redditi d'impresa».

Emerge da queste pronunce una diversità di posizioni interpretative che si muovono tra i due opposti poli della valutazione caso per caso della situazione concreta del singolo agente di commercio o promotore finanziario al quale si riferisca l'imposizione e della soggezione *tout court* di tali soggetti all'imposta per il solo fatto di esercitare una delle attività ausiliarie indicate nell'art. 2195 c.c.

La questione è, con tutta evidenza, una questione di massima di particolare importanza, in ragione delle conseguenze che possono derivare dal seguire l'una o l'altra ricostruzione del dato normativo.

3. La soluzione non può prescindere dalla interpretazione che della natura e della *ratio* dell'imposta ha dato la Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001.

L'IRAP è stata istituita in base alla legge delega n. 662 del 1996 (art. 3, comma 143, lett. a) come imposta a carattere reale da applicare «in relazione all'esercizio di una attività organizzata per la produzione di beni o servizi, nei confronti degli imprenditori individuali, delle società, degli enti commerciali e non commerciali, degli esercenti arti e professioni, dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche». La base imponibile è determinata in

R3



base «al valore aggiunto prodotto nel territorio regionale», con modalità diverse a seconda dei soggetti incisi (art. 3, comma 144, lettere, *a, b e c*).

All'attuazione della delega ha provveduto il D.Lgs. n. 446 del 1997, il quale prevede che l'imposta, a carattere reale e indeducibile ai fini delle imposte sui redditi (art. 1), abbia come presupposto, laddove non si tratti di attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato (ipotesi in cui l'imposta si applica in ogni caso), «l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi» (art. 2, come modificato dall'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 137 del 1998).

Tra i soggetti incisi dall'imposta sono collocate le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, D.P.R. n. 917 del 1986, esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del medesimo decreto (art. 3, comma 1, lettera *c*), ossia i lavoratori autonomi, la categoria di contribuenti rispetto alla quale è apparsa più discutibile la identificazione dei requisiti per l'applicabilità dell'imposta e più marcato il possibile contrasto della imposta stessa con i principi costituzionali di uguaglianza, di capacità contributiva e di tutela del lavoro, tanto da determinare l'intervento della Corte costituzionale.

4. Il giudice delle leggi, con la sentenza n. 156 del 2001, ha sancito la legittimità costituzionale dell'imposta osservando che «l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce ... il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate», sicché «non riguardando la normativa denunciata la tassazione dei redditi personali, le censure (di illegittimità costituzionale) riferite all'asserita equiparazione del trattamento fiscale dei redditi di lavoro autonomo a quello dei redditi di impresa risultano fondate su un presupposto palesemente erroneo».

A giudizio della Corte costituzionale, «l'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è d'altro canto pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva – identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta – né appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro»: tuttavia, se «l'elemento organizzativo



è connotato 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 lavoro altrui».

Ciò non determina l'illegittimità dell'imposta, ma solo la sua inapplicabilità «nel caso di una 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», perché «risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2 (D.Lgs. n. 446 del 1997, come modificato dall'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 137 del 1998), dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi».

5. Seguendo le linee tracciate dalla Consulta – la cui «sentenza dichiarativa dell'infondatezza della questione (di illegittimità costituzionale dell'IRAP), pur non essendo vincolante per il giudice chiamato successivamente ad applicare quella norma, rappresenta, per l'autorevolezza della fonte da cui proviene, un fondamentale contributo ermeneutico, che non può essere disconosciuto senza valida ragione» (v. Cass. n. 5747 del 2007) –, la Quinta Sezione civile della Corte di Cassazione ha affermato il principio, che il Collegio condivide, secondo cui «l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui all'art. 49, comma primo, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (nella versione vigente fino al 31 dicembre 2003) e all'art. 53, comma primo, del medesimo d.P.R. (nella versione vigente dal 1° gennaio 2004) è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata. 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

RS



non dovuta dare la prova dell'assenza delle predette condizioni (Cass. n. 3676 del 2007).

Questo orientamento coglie e valorizza l'*elemento distintivo* che il giudice delle leggi ha tracciato, nella ricordata sentenza n. 156 del 2001, tra l'attività di lavoro autonomo che abbia i requisiti di "organizzazione" per essere legittimamente incisa dall'imposta e l'attività di lavoro autonomo che tali requisiti non abbia: e cioè l'«organizzazione di capitali o lavoro altrui». Tuttavia, poiché la Corte costituzionale ha anche distinto, ai fini dell'applicazione dell'imposta, tra "impresa", nella quale l'elemento organizzativo sarebbe «connaturato», e "lavoro autonomo", rispetto al quale sarebbe necessario un accertamento caso per caso dell'esistenza di una «autonoma organizzazione», resta ineludibile, per la soluzione del problema che qui interessa, accertare in base a quali criteri si possa dire che un determinato soggetto, rispetto al quale debba essere applicata l'imposta, sia definibile un "imprenditore" e quando un "lavoratore autonomo".

Invero, da un lato, il giudice delle leggi non definisce quando vi sia "impresa" e, dall'altro, solo «l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta» (art. 2, comma 1, secondo periodo, D.Lgs. n. 446 del 1997), in quanto per le persone fisiche la soggezione all'imposta è subordinata all'«esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi» (art. 2, comma 1, primo periodo, del citato decreto). Orbene, poiché la persona fisica può svolgere le attività predette, sia come imprenditore individuale, sia come lavoratore autonomo, purché ne risultino accertate le relative condizioni, diventa essenziale verificare quale sia, tra il polo dell'impresa e il polo del lavoro autonomo, la collocazione dell'esercizio delle attività ausiliare di cui all'art. 2195 c.c., nel cui quadro si collocano tanto l'agente di commercio, quanto il promotore finanziario.

6. In questa direzione non soccorre la nozione civilistica di "imprenditore" e di "lavoratore autonomo", perché su questo piano "imprenditore" è una categoria soggettiva, mentre "lavoratore autonomo" è una qualifica contrattuale, senza che tra l'una e l'altra possa darsi incompatibilità, ben potendo il "lavoratore autonomo" essere un "imprenditore". Diversa sembrerebbe esse-



re la situazione se si fa riferimento alla “nozione tributaria” di “imprenditore” e di “lavoratore autonomo” che emerge dagli artt. 49 e 51, D.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo anteriore alla riforma del 2004, oggi artt. 53 e 55).

Nel quadro della disciplina del Testo Unico sulle imposte dirette, il lavoro autonomo appare una nozione residuale, intendendosi per reddito di lavoro autonomo quel che non è reddito di lavoro dipendente (art. 46), né reddito di impresa (art. 51), né reddito agrario (art. 29). L’art. 49, comma 1, dispone, infatti: «sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall’esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI» (il quale disciplina i redditi di impresa). L’art. 51, comma 1, a sua volta dispone: «Sono redditi d’impresa quelli che derivano dall’esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell’art. 2195 del codice civile e delle attività indicate alle lettere *b*) e *c*) del comma 2 dell’art. 29 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d’impresa».

La formulazione normativa indica chiaramente che il legislatore, ai fini delle imposte sul reddito, ha dato rilevanza esclusivamente ad un profilo *qualitativo*, includendo nel reddito di impresa l’esercizio di tutte quelle attività che abbiano natura oggettivamente commerciale, senza tener conto del profilo *quantitativo*, cioè proprio della dimensione organizzativa dell’attività, nella quale deve essere valutato il “peso” del lavoro personale del soggetto, che quell’attività svolge, sull’impiego del capitale e sull’utilizzazione del lavoro altrui: tanto non sorprende, se si prende in considerazione la circostanza che il citato art. 51 considera le attività indicate dall’art. 2195 c.c. produttive di reddito di impresa «anche se non organizzate in forma d’impresa». Ma a quel che è stabilito per le imposte sul reddito non può essere riconosciuta una efficacia condizionante ai fini dell’interpretazione di imposte, come è l’IRAP, che rispondono ad altri criteri e ad una diversa *ratio* impositiva.

7. Del resto, l’esigenza di radicare nell’ordinamento tributario una più rassicurante distinzione tra “impresa” e “lavoro autonomo” è stata individuata dal giudice delle leggi fin dalla sentenza n. 42 del 1980, con la quale veniva dichiarata costituzionalmente illegittima la sottoposizione ad ILOR dei red-



diti di lavoro autonomo non assimilabili ai redditi di impresa. All'epoca, facendo riferimento all'art. 51, D.P.R. n. 597 del 1973, il cui contenuto non era dissimile da quello dell'art. 51 T.U.I.R. (nella formulazione antecedente la riforma del 2004), la Corte costituzionale affermava: «allo stato attuale dell'ordinamento tributario, che non può essere diversamente articolato dalla Corte stessa, la distinzione fra i redditi di lavoro e i redditi d'impresa dovrà essere operata alla stregua dell'art. 51 del D.P.R. n. 597 del 1973: dal quale già risulta un ampliamento della nozione d'impresa, rispetto ai criteri adottati nel codice civile». Ma esprimeva la propria insoddisfazione per lo *status quo*, sostanzialmente suggerendo al legislatore di stabilire «nei limiti della ragionevolezza – ulteriori criteri, specificativi di quelli dettati dall'art. 51». Allorché tornò ad occuparsi della legittimità costituzionale dell'ILOR proprio relativamente ai soggetti che svolgono le attività ausiliarie indicate nell'art. 2195 c.c., come gli agenti di commercio, la Corte costituzionale, verificata la mancata realizzazione dell'invito già rivolto al legislatore – pur ribadendo di non essere «abilitata ad introdurre nella materia dell'imposta locale sui redditi – mediante pronunce di accoglimento parziale – nuove classificazioni dei tipi di reddito, interne rispetto a quelle operate o comunque considerate dalla legislazione tributaria» – non poteva esimersi dal rilevare la peculiarità della fattispecie. Così essa affermò che «in presenza di “attività ausiliarie” come quella dei rappresentanti di commercio senza deposito, degli agenti di commercio, degli artigiani, dei procacciatori d'affari in campo assicurativo, si rende ancor più necessario, soprattutto ai fini dell'imposta locale sui redditi, verificare preliminarmente se ricorrano o meno i requisiti minimi perché si possa realmente parlare d'impresa, e non invece, di lavoro autonomo, onde evitare che la capacità contributiva correlata all'ILOR, sia presunta, nelle singole ipotesi, indipendentemente da ogni fondamento effettuale»: e ne affidava il compito alla interpretazione della concreta fattispecie da parte del giudice di merito.

La strada non è diversa per quanto riguarda l'IRAP, la quale, pur essendo una imposta diversa dall'ILOR, presuppone, comunque e soprattutto alla luce delle indicazioni emergenti dalla sentenza n. 156 del 2001 della Corte costituzionale, che il lavoro autonomo possa essere legittimamente inciso solo qualora vi sia «organizzazione di capitali o lavoro altrui», ossia quando



vi sia un *quid pluris* che ecceda il lavoro personale di colui che svolge l'attività di riferimento.

8. Orbene, tenuto conto che la Corte costituzionale ha più volte affermato che «le presunzioni tributarie non sono di per sé illegittime, ma debbono fondarsi su “indici concretamente rivelatori di ricchezza” ovvero su “fatti reali”, quand’anche difficilmente accertabili, affinché l’imposizione non abbia una “base fittizia”» (v. Corte cost. n. 42 del 1980), deve prendersi atto che esiste tra il “territorio dell’impresa” e il “territorio del lavoro autonomo” un’*area grigia*, una linea mobile di confine, rappresentata dallo svolgimento delle attività ausiliarie di cui all’art. 2195 c.c., le quali, pur essendo ai fini delle imposte sul reddito considerate produttive di reddito d’impresa, possono essere (e spesso sono) svolte dal soggetto senza «organizzazione di capitali o lavoro altrui». Se, infatti, si considerassero ai fini IRAP queste attività *tout court* “attività di impresa”, l’imposta non troverebbe corrispondenza nella sua *ratio*, e finirebbe per colpire una “base fittizia”, un “fatto non reale”, in contraddizione con una interpretazione costituzionalmente orientata del presupposto impositivo. Non è, infatti, la oggettiva natura dell’attività svolta ad essere alla base dell’imposta, ma il modo – autonoma organizzazione – in cui la stessa è svolta, ad essere la razionale giustificazione di una imposizione sul valore aggiunto prodotto, un *quid* che eccede il lavoro personale del soggetto agente ed implica appunto l’«organizzazione di capitali o lavoro altrui»: se ciò non fosse, e il lavoro personale bastasse, l’imposta considerata, non solo non sarebbe vincolata all’esistenza di una «autonoma organizzazione», ma si trasformerebbe inevitabilmente in una sostanziale “imposta sul reddito”.

9. D’altro canto la legge non esige l’esistenza di una particolare struttura per lo svolgimento dell’attività dell’agente di commercio e del promotore finanziario.

Secondo la legge regolatrice «l’attività di agente di commercio si intende esercitata da chiunque venga stabilmente incaricato da una o più imprese di promuovere la conclusione di contratti in una o più zone determinate» (art. 1, comma 1, L. n. 204 del 1985). In modo non dissimile si esprime la Direttiva comunitaria n. 86/653/CEE secondo la quale per «“agente commerciale” si intende la persona che, in qualità di intermediario indipendente, è incari-



cata in maniera permanente di trattare per un'altra persona, qui di seguito chiamata "preponente", la vendita o l'acquisto di merci, ovvero di trattare e di concludere dette operazioni in nome e per conto del preponente» (art. 1, comma 2). Si tratta di una «attività professionale» (terminologia utilizzata nella direttiva europea) consistente in una prestazione d'opera per l'esercizio della quale non è necessitata una struttura d'impresa, né valgono a supportare una "presunzione" in questo senso né l'assunzione del rischio per la conclusione del contratto (peraltro, il "rischio" non è elemento normativamente considerato né dalla legge nazionale, né dalla direttiva europea), né il pagamento a provvigione (che può, d'altro canto essere strutturato anche in una parte fissa ed una parte variabile): entrambi gli elementi attengono alla modalità della "retribuzione" e al legame che viene stabilito dalle parti tra l'obbligazione assunta e il risultato conseguito. Ma ciò non determina necessariamente la trasformazione dell'attività professionale in attività di impresa, come non lo determina l'obbligatorietà dell'iscrizione in un determinato ruolo (tenuto presso le Camere di Commercio, art. 2, comma 2, L. n. 204 del 1985 e D.M. 21 agosto 1985), previsione non dissimile dall'iscrizione ad albi per lo svolgimento di altre specifiche attività professionali e che, comunque, non può, nel caso di specie, determinare, pena il conflitto con la ricordata direttiva europea, la nullità di un contratto concluso da un soggetto non iscritto (Corte Giustizia Europea, sentenza Bellone del 13 luglio 2000, C-456/98, e sentenza Caprini del 6 marzo 2003, C-485/01).

Non dissimile è la situazione del promotore finanziario, il quale è definito dalla legge come «la persona fisica che, in qualità di agente collegato ai sensi della direttiva 2004/39/CE (ossia «persona fisica o giuridica che, sotto la piena e incondizionata responsabilità di una sola impresa di investimento per conto della quale opera, promuove i servizi di investimento e/o servizi accessori presso clienti o potenziali clienti, riceve e trasmette le istruzioni o gli ordini dei clienti riguardanti servizi di investimento o strumenti finanziari, colloca strumenti finanziari e/o presta consulenza ai clienti o potenziali clienti rispetto a detti strumenti o servizi finanziari»), esercita professionalmente l'offerta fuori sede come dipendente, agente o mandatario» (art. 31, comma 2, D.Lgs. n. 58 del 1998, come sostituito dall'art. 6, D.Lgs. n. 164 del 2007). E anch'egli, alla stregua di altri professionisti è iscritto ad un ap-

RS



posito albo (art. 31, comma 4, D.Lgs. n. 58 del 1998, come sostituito dall'art. 14, L. n. 262 del 2005: albo tenuto dal 1 gennaio 2009, dall'Organismo per la tenuta dell'Albo unico dei promotori finanziari, sulla base del regolamento CONSOB n. 16190 del 2007, artt. 91 ss.).

10. Pertanto, anche con riferimento all'agente di commercio e al promotore finanziario (quest'ultimo per l'ipotesi che lo stesso non sia un "lavoratore dipendente", come è possibile che egli sia alla luce dell'art. 31, comma 2, D.Lgs. n. 58 del 1998) deve essere ribadito il principio che la soggezione ad IRAP della loro attività è possibile solo nell'ipotesi nelle quali sussista il requisito dell'autonoma organizzazione che costituisce accertamento di fatto spettante al giudice di merito e non censurabile in sede di legittimità se congruamente motivato.

Deve essere quindi affermato il seguente principio di diritto:

«In tema di IRAP, a norma del combinato disposto degli artt. 2, comma 1, primo periodo, e 3, comma 1, lettera c), del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 44, l'esercizio delle attività di agente di commercio, di cui all'art. 1, L. n. 204 del 1985, e di promotore finanziario di cui all'art. 31, comma 2, D.Lgs. n. 58 del 1998, è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata. 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».

11. Nel caso di specie, tale accertamento è stato condotto dal giudice di merito il quale è giunto alla conclusione che «il contribuente risulta esercitare l'attività di rappresentante di commercio con l'esclusivo apporto del proprio impegno, senza l'ausilio di rilevanti mezzi specifici, di capitali e/o prestazioni lavorative di terzi, situazione peraltro non contestata dall'Ufficio». Ta-

R₂



le accertamento di fatto non è oggetto di censura nel ricorso nel quale si sostiene esclusivamente la soggezione ontologica dell'agente di commercio all'imposizione sul valore aggiunto prodotto.

Pertanto il ricorso principale deve essere rigettato. Rigettato deve essere anche il ricorso incidentale, nel quale, senza dedurre una specifica motivazione si contesta genericamente la compensazione delle spese disposta dal giudice di merito.

La novità della questione giustifica la compensazione delle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Riunisce i ricorsi e li rigetta. Compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 12 maggio 2009.

Il Consigliere estensore

Il Presidente

Dott. Raffaele Botta

Dott. Vincenzo Carbone

IL CANCELLIERE
Giovanni Giambattista

Depositata in Cancelleria
26 MAG. 2009



oggi,
IL CANCELLIERE
Giovanni Giambattista