

I BATTELLI DEL RENO

Rivista on-line di diritto ed economia dell'impresa

(www.ibattellidelreno.uniba.it – www.ibattellidelreno.it)

direzione

Gianvito Giannelli Ugo Patroni Griffi Antonio Felice Uricchio

comitato scientifico

**Sabino Fortunato (coordinatore) - Lorenzo De Angelis - Pietro Masi -
Cinzia Motti - Antonio Nuzzo – Luigi Filippo Paolucci - Salvatore Patti -
Michele Sandulli - Gustavo Visentini**

Redazione di Bari

**Emma Sabatelli, Giuseppina Pellegrino, Eustachio Cardinale, Rosella
Calderazzi, Barbara Francone, Anna De Simone, Valentino Lenoci,
Enrico Scoditti, Emma Chicco, Claudio D'Alonzo, Giuditta Lagonigro,
Concetta Simone**

Redazione di Foggia

**Michele Bertani, Andrea Tucci, Giuseppe Di Sabato, Corrado Aquilino,
Pierluigi Pellegrino, Grazia Pennella, Annalisa Postiglione**

Redazione di Lecce

**Maria Cecilia Cardarelli, Andrea Sticchi Damiani, Giuseppe Positano,
Alessandro Silvestrini**

Redazione di Napoli

**Andrea Patroni Griffi, Alfonso M. Cecere, Carlo Iannello, Sergio Marotta,
Francesco Sbordone, Nicola De Luca**

Redazione di Roma

**Giustino Enzo Di Cecco, Paolo Valensise, Vincenzo Vitalone, Valeria
Panzironi, Ermanno La Marca, Valentina Depau**

Redazione di Taranto

**Daniela Caterino, Giuseppe Labanca, Cira Grippa, Gabriele Dell'Atti,
Giuseppe Sanseverino, Pietro Genoviva, Francesco Sporta Caputi, Barbara
Mele**



**UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI DI BARI
ALDO MORO**

Direzione

Piazza Luigi di Savoia n. 41/a
70100 – BARI - (Italy)
tel. (+39) 080 5246122 • fax (+39) 080 5247329
direzione.ibattellidelreno@uniba.it

Coordinatore della pubblicazione on-line: Giuseppe Sanseverino
Redazione: presso il Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo:
Società, Ambiente, Culture - Sezione di Economia -
Via Lago Maggiore angolo Via Ancona
74121 - TARANTO - (Italy)
tel (+39) 099 7720616 • fax (+39) 099 7723011
redazione.ibattellidelreno@uniba.it
giuseppe.sanseverino@uniba.it

ISSN 2282-2461 I Battelli del Reno [on line]

I Battelli del Reno, rivista on line di diritto ed economia dell'impresa, è registrata presso il Tribunale di Bari (decreto n. 16/2012)

La rivista è licenziata con Creative Commons Attribuzione – Non commerciale - Non opere derivate 3.0 Italia (CC BY-NC-ND 3.0 IT)

GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione – sentenza 21 giugno 2013, n. 15641 – Cappabianca (Pres.) – Iofrida (Rel.).

Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) - Accertamento - Soggetti passivi - Esercenti arti e professioni - Art. 2, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 - Istanza di rimborso - Onere della prova

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 sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse ed impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'"id quod plerumque accidit", il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.(1)

(Omissis) SVOLGIMENTO DEL PROCESSO - Con sentenza n. 95/63/2008 del 22/04/2008 depositata in data 9/05/2008, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, Sezione Staccata di Brescia, respingeva, con compensazione delle spese di lite, l'appello proposto, in data 7/09/2007, dall'Agenzia delle Entrate Ufficio Brescia (OMISSIS), avverso la decisione n. 118/16/2006 della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia, che aveva accolto il ricorso di M.M., esercente l'attività professionale di agente di commercio, avverso il silenzio rifiuto opposto dall'Amministrazione Finanziaria sull'istanza di rimborso dell'IRAP versata per gli anni dal 1999 al 2001.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia respingeva il gravame dell'Agenzia delle Entrate, in quanto, rilevata la necessità, anche a fronte di imprenditore esercente l'attività di agente di commercio, di accertare la presenza o meno di "una struttura organizzativa che, potenziandola, finisce per trascendere l'attività del soggetto medesimo", nella specie, tanto non poteva dirsi, "alla stregua della documentazioni in atti".

Avverso tale sentenza ha promosso ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, deducendo due motivi, per violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, in relazione all'art. 2697 c.c., costituendo onere del contribuente che agisca in ripetizione dare la prova dell'assenza delle condizioni richieste per l'imposta, e per insufficiente motivazione circa un fatto controverso, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, avendo i giudici tributari omesso di vagliare i concreti elementi offerti dall'Ufficio a supporto della pretesa impositiva.

(Omissis) – MOTIVI DELLA DECISIONE - Questa Corte ha affermato che, a norma del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, primo periodo e art. 3, comma 1, lett. c), l'esercizio dell'attività di agente di commercio di cui alla L. 9 maggio 1985, n. 204, art. 1, e l'esercizio dell'attività di promotore finanziario di cui al D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, art. 31, comma 2, sono escluse dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzate. 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 dell'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. un., n. 12108 e n. 12111 del 2009).

Si è altresì chiarito come, in tema di IRAP, l'esercizio dell'attività di piccolo imprenditore 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 dell'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. n. 21122 e n. 21123 del 2010, rese, rispettivamente, in relazione alle attività di coltivatore diretto e di tassista; cfr. Cass. Trib. 4660 e 8120/2012, in fattispecie relativa ad un promotore finanziario: "In tema di IRAP, l'attività svolta dal promotore finanziario non è qualificabile automaticamente come attività di impresa, di per sé assoggettata ad imposta, ma, anche alla stregua dell'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, richiede una valutazione complessiva, da parte del giudice di merito, degli elementi di fatto offerti dalla fattispecie concreta, poiché essa, a norma del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, art. 31,

può essere svolta "in qualità di dipendente, agente o mandatario" e, quindi, può assumere 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 effetti, erano sorti contrasti in ordine al trattamento degli agenti di commercio e dei promotori finanziari, in quanto, ad un orientamento che assumeva, anche per questi contribuenti, la necessità del requisito dell'autonoma organizzazione, si contrapponeva quello che li riteneva, per il mero l'atto di svolgere attività considerate come d'impresa dall'art. 2195 c.c., sempre soggetti al tributo. Il contrasto si è palesato all'interno di questa sezione, dopo che a Cass. 30 marzo 2007, n. 7899, per la quale gli agenti di commercio, in quanto esercenti attività d'impresa, erano senz'altro soggetti all'attività d'impresa, aveva fatto seguito Cass. 2 aprile 2007, n. 8177, che aveva affermato la necessità per i promotori finanziari non operanti come imprenditori di correlare l'obbligo tributario al requisito dell'autonoma organizzazione.

Le sezioni unite hanno risolto il contrasto con le sentenze coeve del 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110 e 12111, con la quale hanno escluso che gli agenti di commercio siano ineluttabilmente compresi nel novero dei contribuenti comunque tenuti al pagamento dell'imposta (cfr. in seguito, Cass. Trib. 22590/2012 e Cass. Trib. 15586/2011).

Occorre dunque, anche per costoro, verificare la sussistenza del requisito della autonoma organizzazione, costituendo in ogni caso onere del contribuente, che chieda il rimborso della imposta asseritamente non dovuta, dare la prova della assenza delle predette condizioni.

Ora, con il primo motivo l'Agenzia ricorrente invoca la violazione dei principi in tema di riparto dell'onere della prova. Il motivo non è fondato. La sentenza impugnata non nega che, in base ai principi espressi dall'art. 2697 c.c., debba essere il contribuente a provare l'inesistenza del presupposto impositivo, ma assume la propria decisione sulla base del fatto che il M. avrebbe dimostrato di non disporre di un'attività economica organizzata.

Con il secondo motivo, l'amministrazione deduce poi un vizio di motivazione in ordine alla ritenuta assenza di contrasto sulla circostanza che il contribuente non ha dipendenti ed utilizza mezzi strumentali meramente funzionali alla sua attività.

L'amministrazione ricorrente illustra gli elementi essa ha addotto nel giudizio, anche con sostegno documentale, per dimostrare che il contribuente si avvaleva di mezzi strumentali non meramente funzionali alla sua attività, attraverso il richiamo al valore dei beni strumentali ammortizzabili dichiarato dal contribuente negli anni dal 1999 al 2001, ridottosi a L. 10.296.000, nell'ultimo anno, e delle quote di ammortamento annuali, oscillanti tra valori compresi tra L. 4.000.000 e L. 6.378.000.

Il motivo è infondato, trattandosi comunque di elementi documentali inidonei a dimostrare la sussistenza dei presupposti impositivi, sopra richiamati, richiesti per l'IRAP. La Corte rigetta il ricorso.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

(1) Con la sentenza n. 15641 del 21 giugno 2013, la Corte di cassazione ha stabilito che il piccolo imprenditore, l'agente di commercio o il promotore finanziario qualora non possiedano le caratteristiche dell'autonomia organizzativa (il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato), non sono tenute al pagamento dell'imposta regionale sulle attività produttive – IRAP- . Nel caso di specie, il contribuente esercente l'attività di agente di commercio aveva dimostrato, adempiendo all'onere della prova posto in capo al contribuente, per mezzo di prove documentali, di non detenere un'attività economica organizzata e quindi di non essere tenuto al pagamento dell'Irap nelle annualità 1999, 2000, 2001.

La vicenda processuale. Il giudizio de quibus trae origine dall'impugnazione da parte del contribuente del silenzio rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria sull'istanza di rimborso IRAP versata per gli anni 1999-2001. La commissione tributaria provinciale di Brescia accoglieva con sentenza n. 118/16/2006 il ricorso presentato dal contribuente. Avverso tale decisione l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Brescia 2 ricorreva in appello, ma la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, conformemente alla decisione di primo grado, lo respingeva con sentenza n. 95/63/2008.

Alla base della decisione della CTR vi era la presa d'atto che, alla stregua della documentazione prodotta dal contribuente , non poteva rilevarsi alcuna struttura organizzativa dell'attività idonea in potenza, a trascendere l'attività del soggetto medesimo, in conformità al consolidato orientamento della Corte di cassazione (Sezioni Unite n. 12108,12109,12110 12111 del 2009) in materia di agenti di commercio, promotori finanziari e piccoli imprenditori, e che il ricorrente, quindi, non era tenuto al pagamento dell'IRAP. Contro la sentenza di rigetto della CTR della Lombardia l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione adducendo due motivi. Il primo verteva sulla presunta violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto , in ossequio all'art 360 comma 3 c.p.c. in relazione all'art. 2697 c.c. secondo cui « *chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento* » e di conseguenza il contribuente avrebbe dovuto provare l'inesistenza delle condizioni richieste per l'imposta. Il secondo motivo denunciava l'asserita violazione dell'art. 360 comma n. 5 c.p.c. in quanto i giudici tributari avrebbero omesso di vagliare i concreti elementi offerti dall'Ufficio a supporto della pretesa impositiva. Il contribuente, probabilmente anche in virtù del doppio esito favorevole in primo e secondo grado, non si costituiva in giudizio.

La pronuncia della Cassazione. Con la sentenza in esame la Suprema Corte, uniformandosi ai precedenti giudicati volti a definire una volta per tutte il tema del tributo IRAP rispetto agli agenti di commercio, respinge l'appello dell'Agenzia delle Entrate di Brescia e conferma il decesum delle CTP e CTR a favore del contribuente.

Secondo la Suprema Corte « a norma del combinato disposto del d.lgs n.446/1997 art. 2, comma 1 primo periodo e dell'art. 3, comma 1, lett. C, infatti, l'esercizio dell'attività di agente di commercio di cui alla legge 9 maggio 1985 n.204 art. [...] sono escluse dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzate. »

La valutazione di merito rispetto al possesso o meno del requisito dell'autonoma organizzazione deve vertere su due principali caratteristiche, indicatrici della presenza o meno dell'autonomia stessa: la prima ricorre quando il contribuente sia « sotto qualsiasi forma il responsabile dell'organizzazione e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse » ; la seconda ricorre qualora l'imprenditore « impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. » In ossequio a quanto disposto dall'art. 2697 c.c. l'onere della prova sull'insussistenza delle predette condizioni, spetta inderogabilmente al contribuente che voglia chiedere il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta.

Proprio rispetto alla categoria degli agenti di commercio, finanche in seno alla Suprema Corte vi sono stati, nel tempo, orientamenti differenti, alcuni volti ad inquadrare inderogabilmente tale professione in quelle ricomprese nell'art 2195 c.c. e quindi soggette al pagamento dell'Irap, altri che invece ritenevano necessari ai fini dell'assoggettabilità all'art. 2195 – e di conseguenza al pagamento del tributo - la sussistenza dei requisiti precedentemente indicati.

Per dirimere definitivamente la questione, e in ossequio alla funzione nomofilattica attribuita alla Suprema corte dalla Carta Costituzionale, le Sezioni Unite con le sentenze coeve emesse nel maggio del 2009, statuivano che gli agenti di commercio non fossero compresi ineluttabilmente nel novero dei contribuenti tenuti al pagamento dell'imposta in questione, e che anche per costoro occorresse prioritariamente verificare la sussistenza del requisito dell'autonomia organizzativa.

Anche con questa importante decisione, però, la Corte di cassazione ha posto in capo al contribuente l'onere della prova, in perfetta aderenza al dettato del 2695 c.c. .

Venendo al decisum della Corte rispetto al primo motivo e quindi alla presunta violazione del principio dell'onere della prova, esso veniva dichiarato infondato in quanto il contribuente aveva sufficientemente provato la mancata autonomia organizzativa della propria attività professionale, e quindi era del tutto inconferente la doglianza dell' Agenzia delle Entrate, non avendo la CTR posto in dubbio la legittimità dell'obbligo per il contribuente di provare la fondatezza delle sue pretese, ma al contrario ritenuto assolutamente sufficienti le prove da questi prodotte.

Il secondo motivo addotto dall'Agenzia invece, verteva sul presunto vizio di motivazione in relazione alla ritenuta assenza di contrasto circa la circostanza che il contribuente non avesse dipendenti e che utilizzasse mezzi strumentali meramente funzionali alla sua attività. Nella disamina di questo motivo l'Agenzia riproponeva le tesi illustrate alla CTR e nello specifico si soffermava sul valore dei beni strumentali ammortizzabili dichiarati dal contribuente negli anni in questione. Anche questo motivo veniva dichiarato infondato in quanto inconferente rispetto alla necessaria sussistenza

dei presupposti impositivi descritti precedentemente per l'assoggettabilità al tributo in questione.

La sentenza in esame, quindi, ribadisce ancora una volta la centralità del requisito dell'autonomia organizzativa quale caratteristica fondamentale che ciascun agente di commercio deve possedere per poter essere assoggettato al pagamento dell'Irap che, in mancanza conduce all'esenzione dal tributo.

Dott. Fabio Saverio Romito