

## LA CASSAZIONE INTERVIENE SULL'IRAP DEGLI AGENTI COMMERCIO

a cura di Roberta De Marchi

Come è noto con diverse sentenze – tutte dell'8 febbraio 2007, depositate il successivo 16 febbraio – la Corte di Cassazione ha deciso circa 90 controversie in materia di Irap.

Le sentenze intervengono dopo che sul punto si era già espressa la stessa Corte di Cassazione - sentenza n. 21203 del 7 ottobre 2004, depositata il 5 novembre 2004<sup>1</sup> (che ha aperto la strada all'esclusione dall'Irap per i *piccoli* professionisti) -, la Corte Costituzionale - sentenza n. 156 del 10 maggio 2001, depositata il 21 maggio seguente<sup>2</sup> -, una serie di commissioni tributarie che hanno deciso favorevolmente<sup>3</sup> e sfavorevolmente al contribuente<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> La Corte di Cassazione, nel caso di specie, ha confermato la sentenza di secondo grado, che aveva escluso l'assoggettamento ad Irap di un professionista (ingegnere con imponibile oltre 124 milioni di vecchie lire per l'anno 1998), negando la sussistenza del requisito della attività "autonomamente organizzata", pur in presenza di beni strumentali e di occasionali compensi a terzi. Infondato è, secondo la Corte, il vizio motivazionale, dedotto dall'ufficio con il secondo mezzo, dal momento che i giudici di secondo grado "non si sono affatto limitati ad enunciare affermazioni apodittiche. In realtà, nell'impugnata decisione, attraverso una compiuta analisi della sentenza della Corte Costituzionale ed una analitica rassegna della giurisprudenza di merito, si delineavano i principi applicativi della disciplina normativa dell'Irap..... Si sottolineava, in particolare, che la soluzione favorevole si radicava alla stregua delle prove documentali che, in presenza di beni strumentali e di occasionali compensi a terzi, escludevano, nell'esercizio della professione del contribuente, sia l'esistenza di una struttura organizzativa stabile, con lavoratori subordinati o con collaboratori parasubordinati, sia l'impiego di capitali provenienti da mutui esterni. La Cassazione disattende, infine, il terzo motivo di ricorso, con cui si censura la violazione ed errata applicazione delle norme fondamentali: "non era necessaria la verifica della esistenza di una organizzazione, avente caratteri ulteriori rispetto alla abitualità ed autonomia dell'attività esercitata. Trattasi, all'evidenza, dell'inammissibile introduzione di una questione di fatto, che i giudici di secondo grado hanno analiticamente delibato e congruamente motivato come si evince dalla disamina dei due mezzi, innanzi svolta".

<sup>2</sup> La massima di tale importante pronunciamiento afferma che "non sono fondate le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 4, 8, e 11 del D.Lvo 15 dicembre 1997, n. 446, sollevate in riferimento agli artt. 3, 35, 53 e 76 della Costituzione, in quanto la scelta del legislatore di individuare per l'Irap quale nuovo indice di capacità contributiva - diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta - il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate non è irragionevole né, comunque, lesiva del principio di capacità contributiva. Infatti l'Irap colpisce con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità contributiva in capo a chi - in quanto organizzatore dell'attività - è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione". Né sono fondate le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 3, comma 1, lett. c), 4, 8 e 11 del D.Lvo n. 446/97, sollevate in riferimento all'art. 3, 35 e 53 della Costituzione in quanto, "l'Irap non essendo un'imposta sul reddito ma un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, l'assoggettamento all'imposta del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata - sia essa di carattere imprenditoriale o professionale - è 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. È tuttavia vero che mentre 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. È evidente, quindi, che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione risulterebbe mancante il presupposto stesso dell'Irap rappresentato

dall'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa". La Corte Costituzionale osserva – è questo il passaggio, a nostro avviso, maggiormente significativo -, che “ è tuttavia vero - come taluni rimettenti rilevano - che mentre 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. Ma è evidente che 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 - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa". Pertanto, secondo la Corte, l'esistenza o meno del presupposto dell'imposta costituisce un accertamento di mero fatto, che va compiuto, di volta in volta, per ogni singolo caso.

<sup>3</sup> Dopo che la Commissione tributaria di Trento, per prima, con la sentenza n.83 emessa dalla prima sezione, 5 luglio - 2 ottobre 2001, n.101, ha disposto la non soggettività all'imposta per un commercialista, esercente l'attività senza l'ausilio di dipendenti e con l'impiego di beni strumentali di scarso valore, si sono susseguite una serie di sentenze favorevoli al contribuente: n. 288, pronunciata dalla CTP di Terni, sez. IV, in data 27.12.2001, relativa ad un commercialista di età avanzata che svolge la propria attività senza computer ed altri strumenti informatici, che sta ad evidenziare l'assenza del requisito dell'organizzazione; n. 106/03/01, pronunciata dalla CTP di Parma, sez. 3, in data 22.11.2001, relativa ad un consulente organizzativo aziendale che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a 6 mila euro, compresa l'autovettura, senza l'ausilio di alcun dipendente ;n. 258, pronunciata dalla CTP di Lucca, sez. VIII, in data 26.22.2001, relativa ad un commercialista che svolge la propria attività in mancanza di una qualsiasi organizzazione di capitale e lavoro; n. 269, pronunciata dalla CTP di Milano , sez. 17, in data 05.12.2001, relativa ad un medico che esercita la propria attività senza l'ausilio di personale dipendente e/o collaboratori coordinati e continuativi; n. 5, pronunciata dalla CTP di Piacenza, sez. 4, in data 04.02.02, relativa ad consulente tecnico collaudatore e direttore di lavori in cantieri edili che esercita la propria attività con pochi beni mobili strumentali e, in ogni caso, senza l'ausilio di dipendenti; n. 09/02/02 pronunciata dalla CTP di Firenze, sez. 2, in data 24.01.02, e depositata in data 06.03.02, relativa ad un dottore commercialista che svolgeva la propria professione con un ridotto impiego di beni strumentali senza alcun dipendente; n. 32/02/02, pronunciata dalla CTP di Padova sez. 2, in data 10.04.02, relativa ad un oculista che utilizza attrezzature mediche per circa €. 21.000.000, oltre l'autovettura, senza l'ausilio di alcun dipendente e/o collaboratore;n. 328/53/02, pronunciata dalla CTP di Roma, sez. LIII, in data 25.06.2002 e depositata in data 19.07.2002, relativa ad un dottore commercialista che, in assenza di organizzazione, svolge l'attività di consulente fiscale e di sindaco di società di capitali azione, in considerazione del fatto che si tratta di attività basate sull'*intuitus personae* ; n. 93/03/01, pronunciata dalla CTP di Parma, sez. 3, in data 18.10.2001, relativa ad un rappresentante di commercio, senza l'ausilio di alcun dipendente; n.91 del 15 novembre 2002, depositata il 7 febbraio 2003, sezione n.6, della CTR di Firenze, relativa ad una attività professionale svolta senza dipendenti, senza impiego di capitali e senza alcuna organizzazione;n.130 del 23 maggio 2003, depositata il 25 settembre 2003, sez.III, della CTP di Siracusa relativa ad un avvocato, in cui l'attività del professionista è strettamente legata alle qualità personali intellettuali e di cultura espresse dal titolare, mancando in tal caso l'elemento differenziale costituito dall'organizzazione del lavoro in forma aziendale e l'investimento di capitali per il mantenimento ed il funzionamento di qualsivoglia forma di organizzazione;n.48 del 16 settembre 2004, Sez.XIV, della CTR del Lazio per l'ipotesi di un medico del lavoro.

<sup>4</sup> In questo favore giurisprudenziale nei confronti, in particolare, dei professionisti si devono segnalare diverse pronunce di segno opposto, di un certo rilievo: la prima emessa dalla VI sezione, della Commissione tributaria regionale di Venezia ( sentenza n.82/2002, depositata il 10 ottobre 2002), e la seconda della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, la n.120/15/02 del 23 ottobre 2002, che avevano messo un freno alle istanze di rimborso presentate dai contribuenti. Ed ancora vanno segnalate: la Commissione tributaria regionale del Lazio, sez. staccata di Latina, sentenza n.676/40/03 del 30.12.03, che ha ritenuto che “ uno studio professionale.....ben può avere .....una sua autonoma organizzazione.....indipendentemente dalla sua struttura e dalle sue dimensioni”; la Commissione tributaria regionale del Piemonte – sentenza n.9/28/04, depositata il 17 febbraio 2004 dalla sez.XXVIII, interpretando il pensiero della Consulta, ha statuito che “ sono esclusi dall'ambito di applicazione della norma i lavoratori privi di organizzazione alcuna” e, di fatto, sono assoggettati coloro che “ utilizzino elementi di organizzazione” ( gli elementi, indizi di organizzazione, sono ravvisabili nel fax, fotocopiatrice, computer, abbonamenti a riviste professionale, etc.); la Commissione tributaria provinciale di Milano - Sezione n.16, sentenza n.35/16/04 del 17 febbraio 2004 e depositata il 30 marzo 2004 -, che ha rigettato il ricorso del contribuente con un lungo ma preciso excursus: presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata e “ pertanto, l'aggettivo organizzata riferito all'attività abituale, si sostanzia e si esaurisce, anzi si risolve nell'avverbio autonomamente, il che equivale a dire che .....ciò che rileva, ai nostri fini, non è l'organizzazione, - sostantivo estraneo fin dall'origine nell'espressione addotta dal legislatore delegato che tuttavia la presume e che .....è già elemento costitutivo o requisito indispensabile che dir si voglia, dell'attività di impresa e di professione – ma l'autonomia che il legislatore delegato rende con la equivalente espressione autonomamente organizzata”.

Come dicevamo, la Cassazione ha diffuso una serie di sentenze, con cui – di fatto - si ha esercizio di "*attività autonomamente organizzata*" soggetta ad Irap, quando l'attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad un'organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso.

Così che l'imposta non risulta applicabile ove in concreto i mezzi personali e materiali di cui si sia avvalso il contribuente costituiscano un mero ausilio della sua attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dall'applicazione dell'Irap (collaboratori continuativi, lavoratori dipendenti).

L'oggetto del *decisum* si incentra sull'accertamento dell'esistenza di una struttura organizzativa di supporto al lavoro svolto dal contribuente.

In estrema sintesi i diversi passaggi più significativi delle sentenze emesse, consentono di fissare dei principi e paletti ben precisi:

- non si è soggetti all'Irap se non si ha un minimo di organizzazione;
- l'Irap non è applicabile nei casi in cui i beni strumentali costituiscono solamente un apporto alla sua attività personale;
- l'espressione "*autonomamente organizzata*", assunto dalla legge quale connotato indefettibile dell'attività abituale tassabile, è da interpretare necessariamente in senso oggettivo;
- l'esatto senso da attribuire all'espressione "*autonomamente organizzata*" non è quello di carattere soggettivo, in virtù del quale tutti gli esercenti arti e professioni, indistintamente, sarebbero assoggettati all'imposta;
- l'abitudine non va confusa con la autonoma organizzazione, per l'esistenza della quale è necessario un *quid pluris*, da accertare di volta in volta;
- il rimborso dell'Irap non spetta agli esercenti arti o professioni, indicati dall'art. 49, comma 1, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (richiamato dall'art. 3, comma 1, lettera c), D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), responsabili in qualsiasi forma dell'organizzazione - esclusi gli esercenti arti o professioni inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, originariamente esenti dall'imposta - quando essi si avvalgano, in modo non occasionale, di lavoro altrui, o impieghino nell'organizzazione beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile per l'esercizio dell'attività: eccedenza di cui è indice, fra l'altro, l'avvenuta deduzione del costo ai fini dell'Irpef o dell'Iva;
- il contribuente che agisce per il rimborso dell'Irap, sostenendo di averla versata indebitamente, ha l'onere di provare l'assenza delle suddette condizioni.

## **Le Sezioni Unite della Cassazione: n. 1210872009**

Con sentenza n. 12108 del 26 maggio 2009 (Ud. del 12 maggio 2009) la Corte di Cassazione a SS.UU. è intervenuta sull'IRAP degli agenti di commercio e dei promotori finanziari.

Il punto su cui è stata chiamata la Corte a pronunciarsi è 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”*, ove la posizione espressa dalla Quinta Sezione civile della Corte non è stata univoca.

Le Sezioni Unite prendono le mosse dalla natura e della ratio dell'imposta che ha dato la Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001.

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”*, sicchè *“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”*.

Le Sezioni unite, quindi, *“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 del D.Lgs. n. 58 del 1998, art. 31, comma 2), ribadiscono *“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”*.

Viene quindi affermato il seguente principio di diritto: *“In tema di IRAP, a norma del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 44, art. 2, comma 1, primo periodo, e art. 3, comma 1, lett. c), l'esercizio delle attività di agente di commercio, di cui alla L. n. 204 del 1985, art. 1, e di promotore finanziario di cui al D.Lgs. n. 58 del 1998, art. 31, comma 2, 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".*

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".*

Tale 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.

Roberta De Marchi  
1 Giugno 2009