

Corte di Cassazione

Sezioni unite
SENTENZA CIVILE

Sentenza del 26/05/2009 n. 12110

Intitolazione:

IRAP - Soggetti passivi - Fattispecie - Agenti di commercio - Promotori finanziari - Presupposto - Autonoma organizzazione - Necessita'.

Massima:

In tema di IRAP, 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 delle attivita' 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, e' escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attivita' non autonomamente organizzata. Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed e' insindacabile in sede di legittimita' 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 responsabilita' ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attivita' 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.

*Massima redatta dal servizio di documentazione economica e tributaria

Testo:

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, 2000 e 2001 in relazione alla propria attivita' di agente di commercio.

La Commissione adita rigettava il ricorso, ma la decisione era riformata 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, illustrato anche con memoria.

La causa e' 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 assoggettabilita' ad IRAP dell'attivita' 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 attivita' 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 attivita', ovvero se lo debbano essere, comunque, "ontologicamente", in relazione al fatto che svolgono una delle attivita' considerate dal richiamato art. 2195 c.c..

Motivazione

Preliminarmente deve essere rigettata l'eccezione di inammissibilita' del ricorso per supposta violazione del disposto di cui all'art. 366-bis c.p.c., in quanto l'amministrazione ricorrente ha formulato, in relazione al primo motivo, il quesito di diritto (pag. 5 del ricorso) e lo ha fatto in modo coerente alla impugnazione dedotta ed ha indicato, in relazione al secondo motivo, il fatto controverso (pag. 6 del ricorso).

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 1742 e ss. c.c., art. 2195 c.c., L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 144, D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 2, 3, 8, 27 e 36. Ad avviso dell'amministrazione ricorrente occorre chiedersi se, per l'applicabilita' 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", cosi' come per i lavoratori autonomi: ed e' 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 attivita' lavorativa del soggetto, laddove quest'ultima sia esplicita senza un requisito minimo di imprenditorialita'; b) la seconda, una imposta a carattere reale, il cui presupposto e' "costituito dall'esercizio abituale di un'attivita' autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi". Tale presupposto sarebbe "ontologicamente presente" nell'attivita' dell'agente di commercio, il quale e' un "intermediario autonomo dell'imprenditore commerciale", riveste egli stesso "la qualifica di imprenditore commerciale, ausiliario dell'imprenditore commerciale preponente, al quale non e' vincolato da subordinazione" e su di lui "ricade il rischio economico e giuridico dell'attivita' 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 attivita' di natura commerciale".

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

Pronunciando in ordine all'attivita' del promotore finanziario la Sezione, con la sentenza cass. n. 3673/2007, ha cassato una sentenza, la quale aveva accolto l'istanza del contribuente, affermando che l'imposta e' 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'attivita' 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 dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 49, comma 1, esclusi i casi di soggetti inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilita' 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 e' riscontrabile ogni qual volta il professionista si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui, o impieghi nell'organizzazione beni strumentali eccedenti, per quantita' o valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile per l'esercizio dell'attivita', 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 attivita', la Sezione, con la sentenza cass. n. 8177/2007, 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'attivita' di promotore finanziario postula una valutazione complessiva dell'attivita' svolta dal contribuente, la quale puo' 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'attivita' d'impresa, pacificamente sottoposta ad imposizione".

In tal modo si e' evidenziata la necessita' di procedere ad una valutazione caso per caso.

Pronunciando in ordine alla attivita' di rappresentante di commercio, la Sezione, con la sentenza cass. n. 7899/2007, ha affermato che: "In tema di IRAP, l'indagine circa l'esistenza di una struttura organizzativa idonea a realizzare un incremento potenziale della produttivita' 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'attivita', che puo' ben essere esercitata anche in assenza di un'autonoma organizzazione: essa non e' pertanto necessaria ai fini dell'assoggettamento ad imposizione dell'attivita' di agente o rappresentante di commercio (ancorche' operante in regime di contabilita' semplificata), i cui redditi, riferendosi ad un'attivita' commerciale secondo la previsione dell'art. 2195 cod. civ., sono per questa sola circostanza qualificabili come redditi d'impresa".

Emerge da queste pronunce una diversita' 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 attivita' ausiliarie indicate nell'art. 2195 c.c..

La questione e', 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 puo' 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 e' 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 attivita' organizzata per la produzione di beni o servizi, nei confronti degli imprenditori individuali, delle societa', degli enti commerciali e non commerciali, degli esercenti arti e professioni, dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche". La base imponibile e' determinata in base "al valore aggiunto prodotto nel territorio regionale", con modalita' diverse a seconda dei soggetti incisi (art. 3, comma 144, lett. 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 attivita' esercitata dalle societa' 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 attivita' autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" (art. 2, come modificato dal D.Lgs. n. 137 del 1998, art. 1, comma 1).

Tra i soggetti incisi dall'imposta sono collocate le persone fisiche, le societa' semplici e quelle ad esse equiparate a norma del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5, comma 3, esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, medesimo Decreto (art. 3, comma 1, lett. c), ossia i lavoratori autonomi, la categoria di contribuenti rispetto alla quale e' apparsa piu' discutibile la identificazione dei requisiti per l'applicabilita' dell'imposta e piu' marcato il possibile contrasto della imposta stessa con i principi costituzionali di uguaglianza, di capacita' 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 legittimita' costituzionale dell'imposta osservando che "l'IRAP non e' un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce... il valore aggiunto prodotto dalle attivita' autonomamente organizzate", sicche' "non riguardando la normativa denunciata la tassazione dei redditi personali, le censure (di illegittimita' 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 attivita' autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, e' d'altro canto pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacita' contributiva - identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneita' alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta - ne' appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro": tuttavia, se "l'elemento organizzativo e' connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non puo' dirsi per quanto riguarda l'attivita' di lavoro autonomo, ancorche' svolta con carattere di abitualita', nel senso che e' possibile ipotizzare un'attivita' professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui". Cio' non determina l'illegittimita' dell'imposta, ma solo la sua inapplicabilita' "nel caso di una attivita' professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto", perche' "risultera' mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attivita' produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2 (D.Lgs. n. 446 del 1997, come modificato dal D.Lgs. n. 137 del 1998, art. 1, comma 1), dall'esercizio abituale di un'attivita' 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 illegittimita' 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 puo' essere disconosciuto senza valida ragione" (v. Cass. n. 5747/2007) -, la Quinta Sezione civile della Corte di Cassazione ha affermato il principio, che il Collegio condivide, secondo cui "l'esercizio delle attivita' di lavoro autonomo di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 49, comma 1, (nella versione vigente fino al 31 dicembre 2003) e all'art. 53, comma 1, medesimo D.P.R. (nella versione vigente dal 1 gennaio 2004) e' escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attivita' non autonomamente organizzata. Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed e' insindacabile in sede di legittimita' 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 responsabilita' ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attivita' in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamele 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'attivita' di lavoro autonomo che abbia i requisiti di "organizzazione" per essere legittimamente incisa dall'imposta e l'attivita' di lavoro autonomo che tali requisiti non abbia: e cioe' l'"organizzazione di capitali o lavoro altrui". Tuttavia, poiche' 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'attivita' esercitata dalle societa' e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta" (D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2, comma 1, secondo periodo), in quanto per le persone fisiche la soggezione all'imposta e' subordinata all'"esercizio abituale di una attivita' 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, poiche' la persona fisica puo' svolgere le attivita' 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 attivita' 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", perche' su questo piano "imprenditore" e' una categoria soggettiva, mentre "lavoratore autonomo" e' una qualifica contrattuale, senza che tra l'una e l'altra possa darsi incompatibilita', ben potendo il "lavoratore autonomo" essere un "imprenditore". Diversa sembrerebbe essere la situazione se si fa riferimento alla "nozione tributaria" di "imprenditore" e di "lavoratore autonomo" che emerge dal D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 49 e 51, (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 e' reddito di lavoro dipendente (art. 46), ne' reddito di impresa (art. 51), ne' 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, ancorche' non esclusiva, di attivita' di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo 6^" (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, ancorche' non esclusiva, delle attivita' indicate nell'art. 2195 c.c. e delle attivita' indicate all'art. 29, comma 2, lett. b) e c) 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 attivita' che abbiano natura oggettivamente commerciale, senza tener conto del profilo quantitativo, cioe' proprio della dimensione organizzativa dell'attivita', nella quale deve essere valutato il "peso" del lavoro personale del soggetto, che quell'attivita' 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 attivita' indicate dall'art. 2195 c.c. produttive di reddito di impresa "anche se non organizzate in forma d'impresa". Ma a quel che e' stabilito per le imposte sul reddito non puo' essere riconosciuta una efficacia condizionante ai fini dell'interpretazione di imposte, come e' l'IRAP, che rispondono ad altri criteri e ad una diversa ratio impositiva.

7. Del resto, l'esigenza di radicare nell'ordinamento tributario una piu' rassicurante distinzione tra "impresa" e "lavoro autonomo" e' 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 redditi di lavoro autonomo non assimilabili ai redditi di impresa. All'epoca, facendo riferimento al D.P.R. n. 597 del 1973, art. 51, 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 puo' essere diversamente articolato dalla Corte stessa, la distinzione fra i redditi di lavoro e i redditi d'impresa dovra' essere operata alla stregua del D.P.R. n. 597 del 1973, art. 51: dal quale gia' 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".

Allorche' torno' ad occuparsi della legittimita' costituzionale dell'ILOR proprio relativamente ai soggetti che svolgono le attivita' ausiliarie indicate nell'art. 2195 c.c., come gli agenti di commercio, la Corte costituzionale, verificata la mancata realizzazione dell'invito gia' 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 peculiarita' della fattispecie. Cosi' essa affermo' che "in presenza di attivita' 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 piu' necessario, soprattutto ai fini dell'imposta locale sui redditi, verificare preliminarmente se ricorrano o meno i requisiti minimi perche' si possa realmente parlare d'impresa, e non invece, di lavoro autonomo, onde evitare che la capacita' 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 e' 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'attivita' di riferimento.

8. Orbene, tenuto conto che la Corte costituzionale ha piu' volte affermato che "le presunzioni tributarie non sono di per se' illegittime, ma debbono fondarsi su indici concretamente rivelatori di ricchezza ovvero su fatti reali, quand'anche difficilmente accertabili, affinche' 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 attivita' 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 attivita' tout court "attivita' 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 e', infatti, la oggettiva natura dell'attivita' svolta ad essere alla base dell'imposta, ma il modo - autonoma organizzazione - in cui la stessa e' 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 cio' 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'attivita' dell'agente di commercio e del promotore finanziario.

Secondo la legge regolatrice "l'attivita' di agente di commercio si intende esercitata da chiunque venga stabilmente incaricato da una o piu' imprese di promuovere la conclusione di contratti in una o piu' zone determinate" (L. n. 204 del 1985, art. 1, comma 1). 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 qualita' di intermediario indipendente, e' incaricata 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, L. n. 204 del 1985, art. 2, comma 2, 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" (D.Lgs. n. 58 del 1998, art. 31, comma 2, come sostituito D.Lgs. n. 164 del 2007, art. 6). E anch'egli, alla stregua di altri professionisti è iscritto ad un apposito albo (D.Lgs. n. 58 del 1998, art. 31, comma 4, come sostituito dalla L. n. 262 del 2005, art. 14: 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 del D.Lgs. n. 58 del 1998, art. 31, comma 2) 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 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".

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". Tale accertamento di fatto non e' 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 deve essere rigettato. La novita' della questione giustifica la compensazione delle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

LA Corte suprema di cassazione Rigetta il ricorso. Compensa le spese.