

CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 13 OTTOBRE 2010, N. 21123

Ritenuto in fatto

1. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, sulla base di un unico motivo, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale delle Marche indicata in epigrafe, con la quale è stato riconosciuto ad (...) esercente attività di trasporto con taxi, il diritto al rimborso dell'IRAP versata per gli anni 2000 e 2001. Il giudice a quo ha ritenuto che "l'attività piccolo artigianale, come nel caso in esame, ancorché rientrante nell'attività imprenditoriale, si caratterizza comunque per un prevalente contenuto professionale", con conseguente "assimilazione, in materia di IRAP, ai lavoratori autonomi degli artigiani non dotati di rilevante o apprezzabile struttura organizzativa", come nella fattispecie, in cui la contribuente "ha dato prova della non esistenza di un'autonoma organizzazione di capitali e lavoro altrui".

2. La (...) non si è costituita.

Considerato in diritto

1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate denuncia violazione della normativa istitutiva dell'IRAP, degli artt. 2082, 2083, 2195 e 2229 cod. civ. e degli artt. 49 e 51 del d.P.R. n. 917 del 1986, e formula il quesito se "per tutte le imprese, ivi comprese le piccole imprese e quelle che operano in contabilità semplificata, il requisito della autonoma organizzazione sia intrinseco alla natura stessa dell'attività svolta (nel caso di specie, taxista) e dunque sussista sempre il presupposto impositivo idoneo a produrre valore aggiunto tassabile ai fini IRAP".

2. Il ricorso non è fondato.

2.1. Le Sezioni unite di questa Corte, nelle sentenze n. 12108 e n. 12111 del 2009, occupandosi della questione relativa all'applicabilità dell'IRAP all'esercizio delle attività di agente di commercio e di promotore finanziario, premesso che a quei che è stabilito per le imposte sul reddito non può essere riconosciuta una efficacia condizionante ai fini dell'interpretazione dell'IRAP, che risponde ad altri criteri e ad una diversa ratio impositiva, e richiamati i principi affermati dalla Corte costituzionale nelle sentenze, in tema di ILOR, n. 42 del 1980 e n. 87 del 1986, sono giunte alla conclusione che, anche con riferimento alle attività anzidette, rientranti tra quelle ausiliarie di cui all'art. 2195 cod. civ., la soggezione ad IRAP è possibile, così come la giurisprudenza aveva stabilito con riguardo ai lavoratori autonomi, soltanto nelle 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): in ' particolare, le Sezioni unite hanno osservato che, se tali attività si considerassero ai fini IRAP tout court attività di impresa, "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 "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".

2.2. Ritiene il Collegio che alla stessa conclusione occorre, a maggior ragione, pervenire in ordine alle attività svolte da quei soggetti, come quello in esame (tassista), che si collocano, sul piano civilistico, non nella categoria degli "imprenditori" - nella quale rientrano anche gli esercenti le

attività ausiliarie di cui all'art. 2195, primo comma, n. 5, cod. civ. (come gli agenti di commercio e i promotori finanziari) -, ma in quella dei "piccoli imprenditori", i quali, ai sensi dell'art. 2083 cod. civ., sono 'i coltivatori diretti del fondo, gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio o dei componenti della famiglia".

In questo caso, appare ancor più evidente l'esigenza di evitare l'assoggettamento ope legis all'IRAP di soggetti diversi dagli "imprenditori", per i quali ultimi, ai sensi dell'art. 2082 cod. civ., l'elemento "organizzazione" è connesso alla nozione di impresa, nella quale l'organismo produttivo assume rilievo prevalente (salvo, ovviamente, quanto osservato dalle Sezioni unite limitatamente alle attività ausiliarie di cui all'art. 2195, primo comma, n. 5, cod. civ., collocate in un "area grigia" tra "territorio dell'impresa" e "territorio del lavoro autonomo").

Non è affatto da escludere, invero, che un piccolo imprenditore, in quanto tale ed a qualsiasi categoria appartenga tra quelle elencate nell'art. 2083 cod. civ., sia dotato di un'organizzazione minimale di beni strumentali e non si avvalga di lavoro altrui (se non occasionalmente): si tratta, molto probabilmente, di una fascia marginale di soggetti, ma ciò è sufficiente a far riconoscere l'esigenza, ai fini del regime di assoggettamento all'IRAP, di una piena assimilazione dei piccoli imprenditori ai lavoratori autonomi, per garantire una parità di trattamento imposta dalla ratio del tributo (come evidenziata nelle citate sentenze delle Sezioni unite), in conformità, quindi, ad una doverosa interpretazione costituzionalmente orientata.

2.3. In conclusione, deve ritenersi che, in tema di IRAP, l'esercizio dell'attività di piccolo imprenditore (nella specie, tassista) 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 cogniamente 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 chiedi il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza delle predette condizioni.

In applicazione del detto principio, il ricorso deve essere rigettato, in quanto l'accertamento di assenza di autonoma organizzazione, compiuto dal giudice a quo, non è oggetto di censura. Non v'è luogo a provvedere in ordine alle spese del presente giudizio, in assenza di svolgimento di attività difensiva da parte dell'intimata.

PQM

Rigetta il ricorso.