



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAL. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

21124 10

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto

IRAP - artigiano

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Enrico	ALTIERI	Presidente	R.G.N. 31811/07
Dott. Eugenia	MARIGLIANO	Consigliere	
Dott. Camilla	DI IASI	Consigliere	
Dott. Biagio	VIRGILIO	Rel. Consigliere	Cron. 21124
Dott. Achille	MELONCELLI	Consigliere	Rep.

ha pronunciato la seguente:

ud. 7/6/2010

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso
l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

contro

- *intimato* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna n. 216/17/05, depositata il 25 ottobre 2006.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 7 giugno 2010 dal Relatore Cons. Biagio Virgilio;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Wladimiro De Nunzio, il quale ha concluso per il rigetto del ricorso.



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 dell'Emilia Romagna indicata in epigrafe, con la quale, rigettando l'appello dell'Ufficio, è stato riconosciuto a Cosimo Moscatello, esercente attività di raccolta e trasporto di rifiuti speciali, diritto al rimborso dell'IRAP versata per gli anni 1998/2000.

In particolare, il giudice *a quo* ha ritenuto che il contribuente svolge l'attività di "artigiano" "solo personalmente, in via diretta ed esclusiva, senza l'apporto di dipendenti, di collaboratori, di capitali e con l'utilizzo di beni strumentali minimi (un autocarro)".

2. Il Moscatello non si è costituito.

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, 2222 e 2229 cod. civ. e degli artt. 49 e 51 del d.P.R. n. 917 del 1986, e formula il quesito se "per i piccoli imprenditori, tra i quali, ai sensi dell'art. 2083 cc, vanno compresi anche gli artigiani, il requisito della autonoma organizzazione sia intrinseco alla natura stessa dell'attività svolta 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 quel 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, <<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">>.

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 (artigiano), 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 connaturato 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, artigiano) 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.

3. 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.

4. Non v'è luogo a provvedere in ordine alle spese del presente giudizio, in assenza di svolgimento di attività difensiva da parte dell'intimato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma il 7 giugno 2010.

Il consigliere estensore

(Biagio Virgilio)

Il Presidente

(Enrico Altieri)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

13 OTT. 2010

N. _____

IL CANCELLIERE C1

Antonella Frezza

IL CANCELLIERE C1

Antonella Frezza