

**Cassazione – Sezione quinta civile – Sentenza 8 febbraio-2  
aprile 2007, n. 8177**

*Presidente Prestipino – Relatore Genovese  
Pm Sepe – difforme – Ricorrente Trisotto – Controricorrente  
Agenzia delle entrate*

**Rilevato**

che, a seguito del diniego di rimborso comunicato sulla propria istanza, il contribuente, signor ....., esercente l'attività di promotore finanziario, ha adito la C.T. di primo grado di Trento per ottenere il riconoscimento del diritto al rimborso dell'Irap, per gli anni 1998-2001;

che il ricorrente, con il ricorso di primo grado, ha chiesto il rimborso sulla base dell'asserito difetto del presupposto per l'imposizione (ai fini applicativi dell'Irap), assumendo di svolgere una attività autonoma, senza la predisposizione di mezzi materiali e finanziari ulteriori rispetto alla semplice prestazione d'opera e alla attività di promozione, svolta direttamente dal soggetto; la C.T. di primo grado ha accolto il ricorso;

che l'Agenzia ha proposto appello, eccependo che dovevano escludersi dall'imposizione esclusivamente i lavoratori dipendenti e gli esercenti l'attività di collaborazione coordinata e continuativa, ai quali soltanto sarebbe stata riferibile la nozione di attività autonomamente organizzata;

che, secondo i giudici del riesame, nel caso controverso sarebbe stato pacifico che il contribuente svolgeva una "attività libera e organizzata" e, tuttavia, le spese - per lavoro dipendente e per le collaborazioni coordinate e continuative - relative agli anni 2000 e 2001 dimostrerebbero «l'esistenza di legami non episodici, ma stabili, una vera e propria organizzazione»;

che, avverso tale pronuncia, il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi;

che l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso;

che con il primo motivo (con il quale lamenta la violazione e falsa applicazione degli articoli 1 e 2 D. Lgs. 446/97 come modificati dal Dl 137/98) il ricorrente deduce che la commissione avrebbe errato elidendo, dall'accertamento del presupposto imponibile, anche quello sul possesso di una autonoma organizzazione, così come interpretata dalla sentenza della corte costituzionale 156/01;

che, con il secondo motivo (con il quale lamenta motivazione insufficiente e contraddittoria) il ricorrente deduce che la Commissione tributaria avrebbe dato rilievo ad occasionali erogazioni di denaro, a favore di suoi collaboratori, senza legami stabili e, per di più, unicamente rilevabili dalle dichiarazioni dei redditi relative ai soli anni 2000 e 2001, non anche per il 1998 e 1999.

## **Considerato**

che appare utile esaminare congiuntamente i due motivi di ricorso, stante la connessione argomentativa dagli stessi risultante;

che, infatti, questa Corte, anche alla stregua dell'interpretazione costituzionalmente orientata, fornita dalla corte costituzionale con la sentenza 156/01, ha già affermato (sentenza 3673/07 ed altre) che l'esistenza di una autonoma organizzazione, costituente il presupposto per l'assoggettamento ad imposizione dei soggetti esercenti arti o professioni, indicati nell'articolo 49, comma primo, del Dpr 917/86, esclusi i casi di soggetti inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, non deve essere intesa in senso soggettivo, ma oggettivo, nel senso di esigere un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui;

che tale organizzazione è riscontrabile ogni qualvolta il professionista si avvalga, in modo non occasionale, di lavoro altrui, o impieghi beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile per l'esercizio dell'attività, 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;

che, pertanto, un tale accertamento deve essere compiuto con riferimento a tutti e quattro gli anni d'imposta (dal 1998 al 2001), in ordine ai quali è stato chiesto il rimborso dell'Irap;

che, invece, la sentenza in esame si è limitata ad esaminare solo gli ultimi due e nulla ha stabilito in relazione ai primi;

che, peraltro, allo scopo di compiere una valutazione completa dell'attività svolta del promotore finanziario contribuente, va rilevato che la Corte costituzionale, nella già citata sentenza 156/01, ha precisato che, «mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitudine, nel senso che è possibile ipotizzare una attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui»;

che, pertanto, ai fini della soluzione della controversia in esame è decisivo, oltre che compiere l'accertamento in fatto relativo al possesso di una autonoma organizzazione da parte del contribuente per tutti gli anni d'imposta, anche rilevare se il contribuente fosse o meno un imprenditore commerciale, pacificamente assoggettabile all'imposta, secondo quanto precisato dallo stesso Giudice delle leggi, nella sentenza più volte menzionata; che, a tale riguardo, la Corte di cassazione ha affermato che il promotore finanziario è figura che oscilla dal polo del lavoro subordinato dipendente a quello dell'attività imprenditoriale;

che, nella sentenza 17797/03, infatti, la corte ha statuito che, «ai fini della configurabilità della natura subordinata del rapporto tra un promotore finanziario ed una società non rileva, in presenza di altri indici utili per la

qualificazione del rapporto come autonomo, il pagamento da parte della società del canone di affitto dei locali in cui il promotore svolge l'attività, non potendo essere qualificati come dipendenza della stessa società sulla base del solo pagamento del canone, senza l'accertamento in ordine alla natura autonoma o subordinata del rapporto»;

che, con riguardo all'altro estremo della condizione giuridica del promotore finanziario, infatti, altra decisione di questa Corte (sentenza 18135/02) ha stabilito che, «ai fini della configurabilità dell'esercizio di un'impresa da parte del promotore finanziario (figura disciplinata prima dall'articolo 5 della legge 1/1991, poi dall'articolo 23 D.Lgs 415/96 e quindi dall'articolo 31 D.Lgs 58/1998), è irrilevante che quest'ultimo agisca sulla base di un mandato con rappresentanza o senza rappresentanza»;

che, il promotore «è definito, dalle disposizioni citate, come colui che esercita professionalmente, "in qualità di dipendente, agente o mandatario", l'attività di offerta fuori sede di servizi finanziari»;

che, pertanto, «affinché assuma la qualità di imprenditore è sufficiente che svolga la sua attività sulla base di una propria autonoma organizzazione di mezzi e a proprio rischio, considerato che gli altri elementi che caratterizzano l'attività di impresa già sono presenti, per definizione, nell'attività del promotore finanziario, la quale rientra, quando è svolta da un imprenditore, tra le attività ausiliarie previste dall'articolo 2195, n. 5, Cc e costituisce, dunque, impresa commerciale (con conseguente assoggettabilità, tra l'altro, a fallimento)»;

che, in conclusione, la Commissione tributaria, ha mancato di esaminare, quanto al presupposto imponibile dell'Irap, sia la appartenenza del contribuente alla categoria dei promotori finanziari (non) imprenditori, sia la sussistenza dell'autonoma organizzazione in relazione a tutti gli anni d'imposta;

che, di conseguenza, tale sentenza deve essere cassata con rinvio ad altra sezione della stessa CT di secondo grado, affinché la causa venga riesaminata, unitamente al governo delle spese di questa fase di legittimità, alla luce dei principi di diritto sopra menzionati.

## **PQM**

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese di questa fase del giudizio, ad altra sezione della commissione tributaria di secondo grado di Trento.