

Corte di Cassazione Sezione Tributaria Civile  
Sentenza del 2 aprile 2007, n. 8166  
Integrale

---

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE QUINTA CIVILE

composta dagli illmi sigg. magistrati:

Dott. Giovanni PRESTIPINO Presidente

Dott. Enrico ALTIERI Consigliere

Dott. Michele D'ALONZO Cons. Relatore

Dott. Antonio MERONE Consigliere

Dott. Francesco RUGGIERO Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto

DA

1) Il MINISTERO dell'ECONOMIA e delle FINANZE, in persona del Ministro pro tempore,  
e

2) l'AGENZIA delle ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore,

entrambi

elettivamente domiciliati in Ro. alla Via De.Po. n. (...), presso l'Avvocatura Generale dello Stato che li rappresenta e difende;

## RICORRENTI

CONTRO Lu.Gi., residente in Fi. alla Via Ma n. (...) ed elettivamente domiciliato in Ro. alla Via Ba. n. (...), presso lo studio dell'avv. Gi.Pl. insieme con l'avv. Cl.Ba. (del Foro di Te.) dal quale è rappresentato e difeso in forza di procura speciale apposta a margine del controricorso;

CONTRORICORRENTE avverso la sentenza n. 91/06/02 depositata il 7 febbraio 2003 dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, notificata il 4 marzo 2003.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del giorno 8 febbraio 2007 dal Cons. dr. Michele D'ALONZO;

sentite le difese delle amministrazioni ricorrenti, perorate dal dr. Se.Fi., dell'Avvocatura Generale dello Stato;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale dr. Ennio Attilio SEPE, il quale ha concluso per la declaratoria di inammissibilità del ricorso e, in subordine, per il rigetto dello stesso.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato a Lu.Gi. (con plico postale spedito il 5 maggio 2003 e consegnato) il 7 maggio 2003 (depositato il 23 maggio 2003) il MINISTERO dell'ECONOMIA e delle FINANZE e l'AGENZIA delle ENTRATE, in base ad un solo motivo, chiedevano di cassare (con vittoria delle spese processuali) la sentenza n. 91/06/02, depositata il 7 febbraio 2003 (notificata il 4 marzo 2003), con la quale la Commissione Tributaria Regionale della Toscana, ritenendo "provato" che il Lu. avesse svolto la propria attività professionale (dottore commercialista) "senza dipendenti, senza impiego di capitali e senza alcuna organizzazione", aveva accolto l'appello proposto dal contribuente avverso la contraria decisione (158/08/01) della Commissione Tributaria Provinciale di Firenze la quale aveva respinto, per carenza di prova, il ricorso contro il silenzio rifiuto formatosi sul l'istanza di rimborso dell'IRAP afferente all'anno 1998, fondata sull'assunto svolgimento dell'attività professionale "da solo e senza apposito studio".

Nel controricorso notificato il 13 giugno 2003 (depositato il 27 giugno 2003), il Lu. instava per la declaratoria di inammissibilità dell'avverso ricorso (In quanto proposto oltre il sessantesimo giorno dalla notifica della sentenza impugnata all'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate) ovvero per il rigetto dello stesso, sempre con refusione delle spese processuali.

Il 30 gennaio 2007 le amministrazioni ricorrenti depositavano memoria ex [art. 378](#) c.c.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare va disattesa l' "eccezione" di inammissibilità del ricorso per cassazione, fondata dal Lu. sulla circostanza che il plico postale contenente tale ricorso è stato spedito il 5 maggio 2003, quindi oltre il sessantesimo giorno fissato dall'[art. 325](#) c.c. con decorrenza 4

marzo 2003, data di notifica della sentenza impugnata.

A seguito delle sentenze della Corte Cost. n. 477 del 26 novembre 2002 e n. 28 del 28 gennaio 2004, invero (Cass., III, 16 novembre 2005 n. 23089; id., III, 28 luglio 2005 n. 15797; id., lav., primo aprile 2005 n. 6836; id., III, 26 luglio 2005 n. 15616; id., I, 10 febbraio 2005 n. 2722; id., trib., 30 dicembre 2004 n. 24239; id., III, 10 novembre 2004 n. 21409; id., trib., 29 settembre 2004 n. 19508; id., trib., 2 settembre 2004 n. 17714; id., un., 26 luglio 2004 n. 13970, ex multis), la notificazione di un atto del processo civile si perfeziona, nei confronti del notificante, al momento della consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario.

Nella specie dal timbro apposto dall'ufficiale Giudiziario sulla prima pagina del ricorso per cassazione, recante altresì la sottoscrizione di tale organo dei La notificazione, risulta che la richiesta di notifica è stata iscritta nel registro cronologico del predetto organo il 3 maggio 2003 e tanto costituisce prova certa e rigorosa della data di consegna del ricorso stesso per la notifica all'altra parte.

In riferimento alla data del 3 maggio 2003 la notifica del ricorso per cassazione si palesa tempestiva perché pienamente rispettosa del termine di sessanta giorni fissato dall'art. 325 c.p. c. con decorrenza da quello (4 marzo 2003) di notifica della sentenza impugnata.

2. In via ancora preliminare, sia pure gradata rispetto all'inammissibilità eccepita dall'intimato, va rilevata e dichiarata ex officio l'inammissibilità del ricorso per cassazione proposto dal Ministero.

A. Il titolo quinto, capo secondo, del D.Lg.vo 30 luglio 1999 n. 300, come noto, ha operato un trasferimento di funzioni e di rapporti inerenti le entrate tributarie dal Ministero dell'Economia e delle Finanze alle Agenzie Fisco (tra le quali, l'Agenzia delle Entrate), le quali sono divenute operative a partire dal primo gennaio 2001 in base all'art. 1 del DM 28 dicembre 2000: tale trasferimento, in campo processuale, ha determinato (Cass., un., 29 aprile 2003 n. 6633; id., trib., 8 agosto 2003 n. 11979) una successione fra enti, nel diritto controverso, a titolo particolare ai sensi dell'[art. 111](#) c.p. c. per cui la sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Regionale in un procedimento iniziato prima dell'indicato giorno di operatività delle agenzie fiscali, può essere impugnata tanto dal Ministero dell'Economia, quanto dall'Agenzia subentrata, sempre che e finché (Cass., un., 14 febbraio 2006 n. 3118) non si sia verificata la estromissione, anche tacita, del Ministero.

B. Nel caso, secondo quanto riportato nell'epigrafe e della sentenza di appello, l'impugnazione è stata proposta dal contribuente contro l'Ufficio di Fi. (...) dell'Agenzia delle Entrate con atto "depositato il 18 aprile 2002", quindi dopo il primo gennaio 2001 detto per cui il processo di appello si è svolto e la sentenza impugnata è stata pronunciata esclusivamente tra il contribuente e l'Ufficio dell'Agenzia.

In base a tanto deve ritenersi verificata (Cass., trib.: 30 ottobre 2006 n. 23347; 23 dicembre 2005 n. 28759; 30 dicembre 2004 n. 24245), sia pure per implicito, l'estromissione dal giudizio del dante causa Ministero delle Finanze, per cui l'unico soggetto legittimato a

proporre ricorso per cassazione è l'Agenzia delle Entrate.

3. Con la sentenza gravata la Commissione Tributaria Regionale - premesso che: (1) il giudice tributario provinciale aveva rigettato il ricorso avverso il silenzio rifiuto perché "il ricorrente non aveva provato l'inesistenza della organizzazione"; (2) nell'appello il Lu. aveva sostenuto (a) che "lo svolgimento di una attività professionale" "nella quale è prevalente l'intuito personale" comporta "già in linea generale, la mancanza di una organizzazione autonoma capace di produrre reddito in assenza di titolare" e (b) che "nel periodo d'imposta in oggetto" egli aveva svolto la propria attività "senza l'ausilio di dipendenti e persino di una organizzazione minima" (producendo "a riprova...copia del Mod. Unico 99 dal quale risulta [va] che l'attività da esso svolta non è [ra] stata supportata da alcuna spesa per prestazioni di lavoro dipendente e che non era in possesso di alcun bene strumentale") -, ricordato che "nelle more" era intervenuta "la sentenza n. 156 del primo maggio 2001 della Corte Costituzionale", ha accolto l'appello del contribuente osservando:

- "la Corte Costituzionale con la sentenza n. 156 ha stabilito la inapplicabilità dell'IRAP quando l'attività professionale sia svolta in mancanza di elementi di organizzazione";

- "dalla documentazione prodotta si evince senza ombra di dubbio che il contribuente svolgeva la propria attività professionale senza dipendenti, senza impiego di capitali e senza alcuna organizzazione";

- "sostanzialmente il reddito prodotto derivava unicamente dal lavoro personale quale revisore contabile e l'esame della dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 1998 conferma l'assunto del contribuente".

3. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia denuncia (ex art. 360, nn. 3 e 5, c.c.) "violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 446/97 (come modificati dal D.Lgs. 137/98) " nonché "degli artt. 36 del D.Lgs. n. 546/1992 e 132 c.p. c." e "difetto motivatorio" adducendo che:

- "il presupposto dell'IRAP, indicato nell'art. 2 rubricato, è costituito dall'"esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi";

- "la disposizione è strettamente collegata al successivo art. 3" ("che individua i soggetti passivi dell'imposizione") nel quale il legislatore, usando l'espressione "pertanto sono soggetti all'imposta", ha "ravvisato, nelle attività esercitate dai soggetti ivi elencati, il requisito della "autonoma organizzazione".

In ordine alla "carezza motivazionale", poi, l'amministrazione ricorrente sostiene doversi escludere "in maniera assoluta" che la sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 2001 abbia "prodotto (o voluto produrre) effetti modificativi della disciplina IRAP" in quanto la Corte "ha respinto tutte le numerose censure...sol levate dai giudici remittenti" e, quindi, "non possono ritenersi modificati i presupposti soggettivi di applicazione del tributo indicati negli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 446/97" (tanto che la Consulta "non ha adottato una sentenza interpretativa di rigetto" e, "con le ordinanze n. 286/2001 e n. 103/2002", ha "riconfermato la

piena validità degli artt. 2 e 3 surrichiamati").

Secondo l'Agenzia "le pronunce dei giudici tributari che, come quella in esame, hanno operato una erronea distinzione tra esercenti arti e professioni aventi o meno una sufficiente organizzazione ai fini dell'IRAP, sembrano mutuare quegli stessi concetti di organizzazione che furono elaborati in tema di ILOR" e non considerano "le diversità sistematiche e logiche dei due tributi" ("l'ILOR attuava la discriminazione qualitativa dei redditi, andando a colpire i soli proventi fondato su componenti patrimoniali"; «nel caso dell'IRAP, invece, la molteplici circostanze che giustificano il tributo si riconducono allo svolgimento in sé delle attività autonomamente organizzate e alla rilevanza che tale dato, oggettivamente considerato, assume quale elemento idoneo a produrre un valore aggiunto che, sotto altri profili e con altra imputazione soggettiva finale del carico fiscale, già viene preso in considerazione dall'IVA").

La ricorrente, quindi, conclude sostenendo che:

- "ai fini IRAP siamo di fronte ad una attività autonomamente organizzata anche per quelle attività che consistono soltanto nell'organizzazione del proprio lavoro", con la conseguenza che "anche i lavoratori autonomi individuati alla lett. c), comma 1, del predetto art. 3 negli "esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1" del TUIR del 1986 "sono soggetti all'imposta" perché "svolgono attività autonomamente organizzata";

- "nell'ambito del lavoro autonomo, restano esclusi dall'imposizione IRAP soltanto le ipotesi di esercizio in forma occasionale (l'art. 2 del D.Lgs. 446 richiede l'abitualità) e quelle attività estrinsecatesi in una collaborazione coordinata e continuativa (art. 49, comma 2, lett. a, del TUIR, in vigore fino al 31 dicembre 2000), nonché le altre attività indicate nei commi 2 e 3 dell'art. 49 del TUIR (l'art. 3 c. 1, lett. c del D.Lgs. 446 richiama solo il primo comma dell'art. 49) ".

4. Il ricorso dell'Agenzia deve essere respinto perché infondato.

A. Con il comma 143 dell'art. 3 legge legge 23 dicembre 1996 n. 662 il legislatore ha delegato "il Governo della Repubblica ad emanare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni occorrenti per le seguenti riforme del sistema tributario: a) istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive".

Per il successivo comma 144, poi, "le disposizioni del decreto legislativo da emanare per l'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui al comma 143, lettera a), sono informate ai seguenti principi e criteri direttivi:

a) previsione del carattere reale dell'imposta;

b) applicazione dell'imposta in relazione all'esercizio di una attività organizzata per la produzione di beni o servizi, nei confronti degli imprenditori individuali delle società, degli enti commerciali e non commerciali, degli esercenti arti e professioni, dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche".

B. L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) è stata istituita con il D.Lg.vo 15 dicembre 1997 n. 446.

In base alla prima parte dell'art. 2 di tale D.Lg.vo "presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi".

Il successivo art. 3, primo comma, lett. c), qu indi, considerava "soggetti passivi dell'imposta le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, del predetto testo unico esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del testo unico" approvato con DPR 22 dicembre 1986 n. 917.

C. L'art. 1 del D.Lg.vo 10 aprile 1998 n. 137 ha modificato il testo

(1) dell'inciso iniziale dell'art. 2 del D.Lg.vo n. 446 del 1996 disponendo che "presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o alio scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" nonché

(2) dell'inciso iniziale dell'art. 3 del medesimo D.Lg.vo n. 446/1997, disponendo che "soggetti passivi dell'imposta sono coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'articolo 2. Pertanto sono soggetti all'imposta...c) le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, del predetto testo unico esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del testo unico" approvato col detto DPR n. 917/1986.

Per effetto di tali modifiche, quindi, il presupposto dell'IRAP non è costituito più dal solo "esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" perché (in aderenza, peraltro, alla espressa previsione in tali sensi della legge delega ["applicazione dell'imposta in relazione all'esercizio di una attività organizzata per la produzione di beni o servizi"]) è altresì necessario che l'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" (il cui esercizio costituisce il presupposto dell'imposta) sia anche "autonomamente organizzata".

D. In ordine a tali disposizioni la Corte Costituzionale (sentenza n. 156 depositata il 21 maggio 2001) - dopo aver precisato (1) che l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) "colpisce, con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione 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" e (2) che "l'assoggettamento all'imposta in esame 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 né appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro" -, ritenuto "tuttavia vero che mentre l'elemento organizzativo e connaturato 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", ha affermato essere "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".

I riprodotti pensieri della Corte Costituzionale escludono che quel giudice abbia riferito il suo ragionamento circa il "presupposto impositivo" alla sola ipotesi di esercizio occasionale dell'attività perché gli stessi, evidenziano, invece, che la Corte ha concentrato la propria attenzione valutativa sulla esistenza o meno di "elementi di organizzazione", ovverosia prima sull'esistenza o meno di una organizzazione e poi sul carattere autonomo della stessa.

E. Dalla univocità delle norme richiamate e dalle riprodotte osservazioni della Corte delle leggi discende, quindi, che il mero "esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" non costituisce, da solo, elemento di fatto sufficiente per ritenere realizzato il presupposto impositivo fissato dalla norma perché questo si attua esclusivamente in presenza dell'esercizio abituale" di una "attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" che sia, però, "autonomamente organizzata": il presupposto dell'imposta, quindi, è dato dall'esercizio abituale" di una "attività autonomamente organizzata" diretta ad uno degli scopi ("produzione" o "scambio di beni" ovvero "prestazione di servizi") indicati dalla norma.

F. A prescindere dall'esame degli altri elementi ("esercizio abituale"; "attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"), la soluzione della controversia impone di dare un senso all'espressione legislativa "attività autonomamente organizzata" e, quindi, di definire il relativo concetto giuridico.

In base al tenore letterale della norma ed alle finalità perseguite dalla stessa (ovverosia, mutuando le espressioni dalla riprodotta sentenza della Corte Costituzionale, colpire "con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dai redditi, comunque espressivo di capacità di contribuzione 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"; assoggettare ad imposta il "valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale"), in caso di esercizio di una attività professionale, all'inciso "attività autonomamente organizzata" deve, da un lato, attribuirsi un valore ulteriore rispetto al mero esercizio dell'attività e, dall'altro, escludersi qualsiasi rilevanza assorbente alla capacità professionale di ognuno (intuitu personae) : il solo esercizio dell'attività professionale (c.d. autorganizzazione), invero, determina soltanto la produzione di un reddito e questo fenomeno economico trova già la sua specifica imposizione con l'imposta sui redditi; la capacità professionale da sola, poi, non è sufficiente ad escludere che il titolare si avvalga di una organizzazione per rendere più proficua l'attività professionale complessiva e per generare, quindi, quel "fatto economico diverso dal reddito" considerato dal legislatore come specifico presupposto dell'imposta de qua.

Per l'assoggettamento all'IRAP, quindi, l'attività deve essere, innanzitutto, "organizzata": l'organizzazione dell'attività va ravvisata tutte le volte che per lo svolgimento della stessa il

titolare si avvalga di beni strumentali ulteriori rispetto a quelli indispensabili (in un determinato contesto scientifico e/o tecnologico) per l'esercizio dell'attività stessa nonché di beni immobili e/o di lavoro altrui (non necessariamente prestato quale lavoro dipendente).

L'organizzazione dell'attività, poi, deve avere il carattere dell'"autonomia": il senso semantico del termine rinvia al concetto di indipendenza da altri, quindi impone di ritenere sussistente il carattere ogni qual volta il titolare dell'attività non sia inserito in strutture riferibili ad altrui responsabilità o ad interesse di altri.

G. L'accertamento della ricorrenza, in concreto, degli esposti elementi caratteristici costituisce accertamento fattuale naturaliter rimesso al giudice del merito le cui valutazioni divengono incensurabili da parte di questa Corte ove adeguatamente e congruamente motivate.

H. L'allegazione e la prova della insussistenza del presupposto impositivo, infine, in base all'ordinario criterio posto dall'[art. 2697](#) cod. civ., in ipotesi di istanza di rimborso fa ovviamente carico al contribuente in quanto siffatta insussistenza si atteggia ad elemento costitutivo della richiesta di restituzione dell'imposta già denunciata e versata ma asseritamente non dovuta.

G. Nel caso, l'Agenzia ricorrente non ha contestato minimamente l'accertamento fattuale compiuto dal giudice tributario di appello secondo cui "dalla documentazione prodotta si evince che il contribuente [aveva svolto la sua attività professionale senza dipendenti, senza impiego di capitali e senza alcuna organizzazione" per cui, considerati i principi di diritto innanzi richiamati, l'accoglimento, da parte di quel giudice, dell'istanza del contribuente di rimborso dell'IRAP afferente all'anno 1998 si palesa del tutto corretta, sia in diritto che in fatto.

5. La delicatezza delle questioni giuridiche consiglia la totale compensazione tra le parti delle spese processuali di questo giudizio di legittimità ai sensi dell'[art. 92](#) secondo comma, c.c.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso del Ministero; rigetta il ricorso dell'Agenzia; compensa integralmente tra le parti le spese del giudizio di legittimità.