



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI ROMA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	ODDI	FRANCESCO	Presidente e Relatore
<input type="checkbox"/>	DE RINAI DIS	ANTONIO	Giudice
<input type="checkbox"/>	MOSCAROLI	GIUSEPPE MARIA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n° 1718/10  
depositato il 02/03/2010  
- avverso la sentenza n° 6/51/2009  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA  
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI ROMA 3

proposto dal ricorrente:

difeso da:

Atti impugnati:

SILENZIO RIFIUTO ISTANZA RIMB. IRAP 2002  
SILENZIO RIFIUTO ISTANZA RIMB. IRAP 2003  
SILENZIO RIFIUTO ISTANZA RIMB. IRAP 2004

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 1718/10

UDIENZA DEL

04/07/2011

ore 09:30

SENTENZA

N°

215/2/4

PRONUNCIATA IL:

9/7/2011

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

1/9/2011

Il Segretario

*[Signature]*

## MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Il sig. \_\_\_\_\_ propone appello avverso la sentenza n. 6/51/09, depositata il 9.1.2009, della Commissione tributaria provinciale di Roma, che aveva respinto il suo ricorso, proposto avverso il silenzio-rifiuto serbato dall'amministrazione finanziaria sulla domanda di rimborso delle somme versate a titolo di IRAP negli anni 2001-2004, in relazione all'attività di agente di commercio da lui svolta. Richiamando i principî della giurisprudenza costituzionale e di legittimità in materia, l'appellante censura la decisione dei primi giudici, che hanno ritenuto sussistente - senza affatto spiegare in base a quali ragioni - il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione dell'attività lavorativa, svolta in forma autonoma. Di contro, la documentazione prodotta metteva in luce come essa era stata esercitata, nel periodo considerato, senza l'apporto di altre persone e con l'impiego di beni strumentali (un'automobile e un *personal computer*) niente affatto eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio della stessa. Chiede dunque la riforma della sentenza.

2. Resiste all'appello l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale III di Roma, limitandosi ad una generica quanto sinteticissima affermazione di corretta interpretazione della legge fornita dai giudici di primo grado.

3. E' noto che con riguardo all'assoggettamento dell'esercente l'attività di agente di commercio all'IRAP, risolvendo precedenti contrasti giurisprudenziali, la Cassazione (cfr. Cass. sez. un. 26.5.2009, n. 12108) ha sancito i seguenti principî interpretativi, dai quali il collegio non ravvisa alcun motivo di discostarsi:

A) In tema di IRAP, a norma del combinato disposto degli artt. 2, comma 1, primo periodo e 3, comma 1, lett. c), d. lgs. 15.12.1997, n. 446, l'esercizio dell'attività di agente di commercio, di cui all'art. 1 legge 9.5.1985, n. 204, è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata;

B) 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: i) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; ii) 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;

C) costituisce onere del contribuente, che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza delle predette condizioni.

Si tratta di principî di carattere generale, che riguardano anche altre attività lavorative autonome, per le quali si è posto l'identico problema di stabilire se la soggezione all'imposta *de qua* dipende esclusivamente dal dato oggettivo dell'esercizio dell'attività stessa ovvero dalle forme in cui essa è esercitata e ne richiede, perciò, l'accertamento caso per caso (cfr. Cass. 13.10.2010, n. 21122 con riguardo all'attività di coltivatore diretto e Cass. 13.10.2010, n. 21123 in relazione all'attività di tassista).

A fondamento delle proprie enunciazioni la Cassazione richiama innanzi tutto l'insegnamento di C. cost. 21.5.2001, n. 156 che ha escluso l'illegittimità costituzionale della norma impositiva in esame (che colpisce l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi: art. 2 d. lgs. 15.12.1997, n. 446), sostenendo che l'assoggettamento ad IRAP del valore aggiunto di ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è pienamente conforme ai principi di uguaglianza e di capacità contributiva, identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta; tuttavia, se l'elemento organizzativo è connotato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, essendo possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui. Pertanto, conclude la Corte costituzionale, l'imposta non è illegittima, ma inapplicabile nel caso di attività professionale svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento è questione di mero fatto - perché manca il presupposto stesso dell'imposizione.

Ciò posto, nel tentativo di distinguere quando l'attività sia esercitata in forma di impresa e quando lo sia in forma di lavoro autonomo, la Cassazione rileva come non siano appaganti né la nozione civilistica, né quella tributaria di imprenditore e di lavoratore autonomo. Non la prima, perché imprenditore è una qualifica soggettiva e lavoro autonomo una categoria contrattuale, così che ben può aversi un lavoratore autonomo che sia imprenditore. Non la seconda, perché ai fini dell'imposta sul reddito viene data rilevanza esclusivamente al profilo qualitativo dell'attività esercitata, considerando reddito d'impresa tutto ciò che si ritrae da attività oggettivamente commerciali e trascurando il profilo quantitativo, che attiene alla dimensione organizzativa dell'attività, cioè al peso del lavoro personale del soggetto che svolge quell'attività sull'impiego del capitale e sull'utilizzazione del lavoro altrui. E tutto ciò assume specifico rilievo per quelle attività ausiliarie dell'impresa, indicate nell'art. 2195 c.c., fra le quali indubbiamente si colloca quella dell'agente di commercio.

Poiché - osserva la Cassazione - fra il territorio dell'impresa e il territorio del lavoro autonomo esiste un'area grigia, rappresentata appunto dallo svolgimento delle attività ausiliarie di cui all'art. 2195 c.c., che sono considerate, ai fini delle imposte sul reddito, attività produttive di reddito d'impresa, ma possono essere svolte senza organizzazione di capitale o lavoro altrui, non può estendersi al campo di applicazione dell'IRAP quanto stabilito per le imposte dirette. Non è infatti l'oggettiva natura dell'attività svolta ad essere posta alla base dell'imposta, ma il modo in cui essa è svolta (autonoma organizzazione) a costituire la razionale giustificazione dell'imposizione sul valore aggiunto prodotto, un *quid* che eccede il lavoro personale del soggetto agente ed implica per l'appunto organizzazione di capitale o lavoro altrui: diversamente, se bastasse a radicare l'imposizione soltanto il lavoro si tratterebbe di un'imposta sul reddito.

4. Così sintetizzate le motivazioni dei principi innanzi richiamati, osserva il collegio che l'appello è fondato e merita accoglimento. Ed invero, producendo i modelli di versamento dell'imposta, le dichiarazioni dei

