



4246/16

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**SESTA SEZIONE CIVILE - T**

FR

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

Dott. MARCELLO IACOBELLIS - Presidente -

Dott. GIUSEPPE CARACCIOLIO - Consigliere -

Dott. MARIO CIGNA - Consigliere -

Dott. GIULIA IOFRIDA - Rel. Consigliere -

Dott. ROBERTA CRUCIATI - Consigliere -

IRAP RIMBORSO

Ud. 17/02/2016 - CC

R.G.N. 5963/2015

Cia. 4246  
Rep.

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso 5963-2015 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE 11210661002, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- *ricorrente* -

*contro*

BONELLI BRUNO, elettivamente domiciliato in ROMA, VIALE GIUSEPPE MAZZINI 145, presso lo studio dell'avvocato ROBERTO LOMBARDI, rappresentato e difeso dall'avvocato BRUNO GARLATI, giusta delega a margine del controricorso;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 514/09/2014 della COMMISSIONE  
TRIBUNARIA REGIONALE del Friuli-Venezia-Giulia del  
13/03/2014, depositata il 11/12/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del  
17/02/2016 dal Consigliere Relatore Dott. GIULIA IOFRIDA;

### **In fatto**

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, nei confronti di Bonelli Bruno (che resiste con controricorso), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Friuli - Venezia Giulia n. 514/09/2014, depositata in data 11/12/2014, con la quale - in controversia concernente l'impugnazione del silenzio-rifiuto, opposto dall'Amministrazione finanziaria ad istanze di rimborso dell'IRAP versata negli anni dal 2003 al 2009, con riferimento all'attività di sindaco, amministratore e revisore di società di capitali, svolta dal contribuente (commercialista) - è stata parzialmente riformata la decisione di primo grado, che aveva accolto il ricorso del contribuente.

In particolare, i giudici d'appello, nell'accogliere il gravame dell'Agenzia delle Entrate solo limitatamente al diniego di rimborso dell'Irap versata per l'anno 2009 (in quanto il relativo credito era stato già utilizzato in compensazione dal contribuente), hanno sostenuto che, per le restanti annualità, i compensi percepiti dal Bonelli e derivanti dall'attività di amministratore, revisore e sindaco non sono soggetti ad IRAP, sia in quanto "*non ricompresi nel 1° comma dell'art.49 del TUIR*" e sia in quanto "*la modalità operativa per lo svolgimento di queste funzioni comporta un'attività personale e diretta senza avvalersi di particolari mezzi e di collaboratori*".

A seguito di deposito di relazione ex art.380 bis c.p.c., è stata fissata l'adunanza della Corte in camera di consiglio, con rituale comunicazione alle parti.

### In diritto

1. L'Agenzia delle Entrate ricorrente lamenta, con il primo motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art.360 n. 3 c.p.c., degli artt.2,3,8, 27 e 36 d.lgs. 446/1997 e 3 comma 1444 l. 662/1996, in quanto i compensi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società dovevano ritenersi attratti, in virtù dell'indubbia "connessione", nella sfera dei redditi da lavoro autonomo esercitata dal contribuente, con ovvia rilevanza ai fini IRAP, laddove il professionista sia dotato di un'autonoma organizzazione. Con il secondo motivo, la ricorrente lamenta, sempre ex art.360 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art.2697 c.c., avendo i giudici d'appello escluso la sussistenza di un'autonoma organizzazione in capo al contribuente, sulla sola base della descrizione, da parte del contribuente, dell'attività esercitata.

2. Le due censure, da esaminare congiuntamente, sono infondate.

Questa Corte ha affermato che l'IRAP coinvolge una capacità produttiva "*impersonale ed aggiuntiva*" rispetto a quella propria del professionista (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale) e colpisce un reddito che contenga una parte aggiuntiva di profitto, derivante da una struttura organizzativa "*esterna*", cioè da "*un complesso di fattori che, per numero, importanza e valore economico, siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al know-how del professionista (lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto etc.)*", cosicché è "*il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista...*"



*ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale" (Cass. Trib. 15754/2008).*

Si è poi affermato, con riguardo all'attività di un professionista, che la sola "disponibilità di uno studio, avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate dalla suddetta normativa, rientrando nell'ambito del "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale, ed essendo obbligatoria ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra, di per sé, in assenza di personale dipendente, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo" (cfr Cass. n. 10240 del 2010).

Non sono perciò soggetti ad Irap i proventi che un lavoratore autonomo percepisca come compenso per le attività svolte all'interno di "una struttura da altri organizzata" (Cass. 9692/2012).

E' stato poi chiarito che non ha diritto al rimborso dell'IRAP il commercialista, che - nello svolgimento dell'attività di sindaco - utilizza beni strumentali in misura eccedente il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale (Cass. 15803/2011).

Analogamente, questa Corte ha precisato che il libero professionista, che opera come amministratore di società o presidente del consiglio di amministrazione, non va soggetto all'IRAP per la parte di ricavo netto che risulta da quelle attività, soltanto se adempie alla funzione senza ricorrere ad un' autonoma struttura organizzativa (Cass. n. 4959/2009 e n. 10594/ 2007). Similari sono anche le conclusioni per l'attività di consulente (Cass. n. 3676/2007).

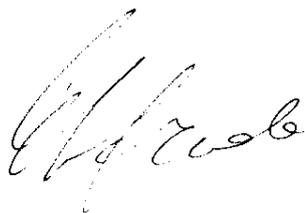
In sostanza, a norma del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, primo periodo, e art. 3, comma 1, lett. c), l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 49, comma 1, è escluso dall'applicazione dell'IRAP solo



qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata ed il requisito della autonoma organizzazione - il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità solo se congruamente motivato - ricorre quando il contribuente, per quanto qui interessa, impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l' *id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui (S. U. n. 12109 del 2009).

Nella pronuncia di questa Corte n. 3434/2012 (citata dalla ricorrente) è stato invece ritenuto legittimo il diniego del rimborso di imposta al dottore commercialista *“che, in presenza di autonoma organizzazione ed espletando congiuntamente anche gli incarichi connessi di sindaco, amministratore di società e consulente tecnico, svolga sostanzialmente un'attività unitaria, nella quale siano coinvolte conoscenze tecniche direttamente collegate all'esercizio della professione nel suo complesso, allorché non sia possibile scorporare le diverse categorie di compensi eventualmente conseguiti e di verificare l'esistenza dei requisiti impositivi per ciascuno dei settori in esame”*, a causa del mancato assolvimento dell'onere probatorio gravante sul contribuente.

Nella specie, la C.T.R. ha accertato che l'attività in oggetto (amministratore, revisore e sindaco di società) veniva svolta *“senza avvalersi di particolari mezzi e collaboratori”*, in assenza dunque di un'autonoma organizzazione, e la ricorrente Agenzia delle Entrate non ha addotto elementi probatori contrari (rispetto all'assunto del contribuente, condiviso dai giudici di appello), limitandosi a dedurre che anche l'attività in contestazione è svolta dal professionista, dottore commercialista, presso uno *“studio professionale”*, il che tuttavia non appare sufficiente ad integrare il requisito dell' *“autonoma organizzazione”*, necessaria ai fini dell'assoggettamento dei compensi



derivati dall'attività di amministratore, revisore e sindaco di società ad IRAP.

3. Per tutto quanto sopra esposto, va respinto il ricorso.

Le spese, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza. Non sussistono i presupposti per il versamento del doppio contributo unificato da parte della ricorrente, poiché il disposto dell'art.13 comma 1 quater, D.P.R. 115/02 non si applica all'Agenzia delle Entrate (Cass. SSUU 9938/2014).

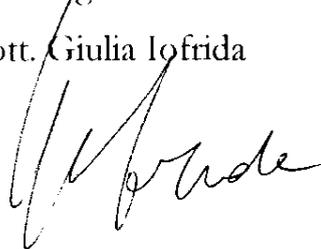
### PQM

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al rimborso delle spese del presente giudizio di legittimità, liquidate in complessivi € 1.500,00, a titolo di compensi, oltre rimborso forfetario spese generali nella misura del 15% ed accessori di legge.

Così deciso, in Roma, il 17/02/2016.

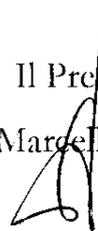
Il Consigliere est.

Dott. Giulia Iofrida



Il Presidente

Dott. Marcello Iacobellis



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, .....

- 3 MAR. 2016



Il Funzionario Giudiziario  
Luisa PASQUINELLI

