N° 7182-21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: avv. accert. IRPEF e IRAP 2003

Composta da

Ettore Cirillo	- Presidente -	Oggetto
Rosita D'Angiolella	- Consigliere -	R.G.N. 22904/2014
Pasqualina A. P. Condello	- Consigliere Rel. -	Cron. 7182
Marcello Maria Fracanzani	- Consigliere -	CC – 17/12/2020
Andrea Venegoni	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22904/14 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso cui è elettivamente domiciliata, in Roma, via dei Portoghesi, n. 12

– ricorrente –

contro

5071/2020

STUDIO ASSOCIATO TRIBUTARIO E LEGALE (omissis) (omissis), in persona del legale rappresentante, (omissis) (omissis)

(omissis)

tutti rappresentati e difesi, giusta procura notarile allegata alla memoria, dagli avv.ti (omissis) e (omissis) i, con domicilio eletto presso l'avv. (omissis), c/o lo studio (omissis)

- controricorrenti –

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Lombardia n. 101/42/2013 depositata in data 4 luglio 2013

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 17 dicembre 2020 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello;

Rilevato che:

1. Con distinti avvisi di accertamento, relativi all'anno d'imposta 2003, l'Agenzia delle entrate rettificava le dichiarazioni presentate dallo Studio Associato Tributario e Legale (omissis) e dagli associati (omissis) (omissis) (omissis) sia ai fini IRPEF, disconoscendo diversi costi, sia ai fini IRAP, non avendo l'associazione ed i singoli associati indicato alcun imponibile, pur disponendo di autonoma organizzazione.

2. Impugnati gli atti impositivi, i contribuenti deducevano di avere diritto alla deduzione dei costi oggetto di contestazione e di non disporre di autonoma organizzazione; evidenziavano, altresì, che una parte dei ricavi accertati si riferiva a compensi percepiti dagli associati in qualità di amministratori o di sindaci di società, come tali non assoggettabili ad Irap.

La Commissione tributaria provinciale, previa riunione dei ricorsi, riteneva che la documentazione esibita in giudizio dimostrasse la deducibilità dei costi inerenti all'attività professionale, ma rigettava i ricorsi con riguardo all'Irap, motivando che lo studio associato si era avvalso di una pluralità di professionisti, della collaborazione di due dipendenti, di immobili e di apparecchi elettronici.

3. A seguito di appello principale dell'Agenzia delle entrate e di appello incidentale dei contribuenti, la Commissione tributaria regionale accoglieva il primo in relazione ai rilievi ai fini Irpef, confermando *in parte qua* gli avvisi di accertamento, ma, pur riconoscendo l'esistenza di una autonoma organizzazione, escludeva che i compensi per l'assolvimento di incarichi quali amministratori di società o componenti di collegi sindacali, di cui all'art. 49, secondo comma, del t.u.i.r., fossero assoggettabili all'imposta Irap.

4. Ricorre per la cassazione della suddetta decisione l'Agenzia delle entrate, con due motivi, cui resistono i contribuenti mediante controricorso.

In prossimità dell'adunanza camerale, i contribuenti hanno depositato memoria *ex* art. 380-*bis*.1. cod. proc. civ.

Considerato che:

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate censura la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 446 del 1997 e dell'art. 50 del d.P.R. n. 917 del 1986, nella parte in cui i giudici regionali hanno ritenuto che i compensi conseguiti da soggetto esercente la professione di commercialista o di avvocato nella qualità di amministratore o sindaco di società non siano assoggettati ad Irap.

Evidenziando che la decisione fa leva sul disposto dell'art. 49, secondo comma (ora 50, comma 1, lettera c-*bis*), del t.u.i.r. che assimila detti redditi a quelli di lavoro dipendente e non a quelli di lavoro autonomo, sostiene che l'assimilazione al lavoro dipendente è espressamente esclusa se l'attività di sindaco o amministratore ‹‹rientra nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente››, circostanza questa che ricorre nel caso di specie in cui ad esercitare l'attività di sindaco o amministratore sono professionisti iscritti nell'albo dei commercialisti ovvero degli avvocati.

2. Con il secondo motivo la difesa erariale deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 446 del 1997 e dell'art. 50 d.P.R. n. 917 del 1986. Evidenzia che, anche volendo fare applicazione della giurisprudenza di legittimità richiamata in sentenza, deve considerarsi che la non imponibilità ai fini Irap dei compensi percepiti in qualità di amministratore o di sindaco di società deve essere subordinata alla condizione che detti compensi non siano conseguiti (e quindi l'attività esercitata) mediante l'utilizzo della propria autonoma organizzazione; di conseguenza la C.T.R., per sancire la non imponibilità dei compensi in questione, avrebbe dovuto verificare l'assenza di tale rapporto di strumentalità, indagine che non era stata invece svolta in appello, avendo i giudici di secondo grado ritenuto irrilevante tale accertamento.

3. I motivi, strettamente connessi, possono essere scrutinati congiuntamente e sono infondati.

3.1. L'art. 3, comma 1, lett. *c)* del d.lgs. n. 446 del 1997 prevede che ‹‹sono 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 o professioni di cui all'art. 49, comma 1, del medesimo testo unico>>.

L'art. 8 dello stesso decreto legislativo dispone, inoltre, che <<per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lett. *c)*, la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti alla attività esercitata>>.

3.2. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte (Cass., sez. 6-5, 3/03/2016, n. 4246; Cass., sez. 6-5, 2/11/2016, n. 22138), gli artt. 3, comma 1, lett. *c)* e 8 del d.lgs. n. 446 del 1997, facendo riferimento, per la determinazione della base imponibile, alla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e quello dei costi sostenuti inerenti alle attività di cui all'art. 49, comma 1, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, senza fare menzione di quelle di cui al comma 2, lett. *a)*, della medesima disposizione, escludono l'assoggettabilità ad imposizione di quella parte di reddito che il lavoratore autonomo, che esercita abitualmente l'attività professionale intellettuale, abbia conseguito in qualità di amministratore, revisore e sindaco di società perché è soggetto ad imposizione fiscale unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata. Si è, in particolare, affermato che per la soggezione ad Irap non è sufficiente che il commercialista operi presso uno studio professionale, atteso che tale presupposto non integra di per sé il requisito dell'autonoma organizzazione rispetto ad un'attività rilevante quale organo di una compagine terza (Cass., sez. 6-5, 3/07/2017, n. 16372).

3.3. Questa Corte ha pure chiarito, riguardo a fattispecie nella quale si discuteva di redditi realizzati dal libero professionista nell'esercizio di attività di sindaco, amministratore di società, consulente tecnico, che non è soggetto ad imposizione quel segmento di ricavo netto consequenziale a quell'attività specifica purché risulti possibile, in concreto, lo scorporo delle diverse categorie di compensi conseguiti e verificare l'esistenza dei presupposti impositivi per ciascuno dei settori interessati (Cass., sez. 6-5, 23/1/2017, n. 1712; Cass., sez. 5, 19/07/2011, n. 15803; Cass., sez. 6-5, 5/03/2012, n. 3434).

3.4. Tali principi restano validi anche dopo le modifiche apportate al d.P.R. 917 del 1986 dall'art. 34 della legge 21 novembre 2000, n. 342, che ha introdotto l'art. 50, comma 1, lett. c-*bis*, includendo tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente i redditi derivanti da collaborazioni coordinate e continuative che, in precedenza, erano qualificati come altri redditi di lavoro autonomo dall'art. 49, comma 2, lett. *a)*; e ciò al fine di ampliare le garanzie riconosciute ai redditi di lavoro dipendente.

3.5. Deve, pertanto, ribadirsi che, in tema di Irap, qualora il professionista, oltre a svolgere attività ordinaria di commercialista, sia titolare di carica di sindaco di società, l'imposta non è dovuta anche per i compensi correlati a quest'ultima attività, che vanno pertanto scorporati da quelli derivanti dalle altre attività, ai sensi degli artt. 3, comma 1, lett. *c)* e 8 del d.lgs. n. 446 del 1997 (Cass., sez. 6-5, 29/09/2016, n. 19327; Cass., sez. 5, 4/07/2019, n. 17987; Cass., 6-5, 30/09/2020, n. 20706; Cass., sez. 6-5, 5/05/2020, n. 8451).

4. Nella fattispecie in esame i giudici di appello, tenendo conto che i contribuenti avevano dimostrato, mediante l'esibizione delle relative fatture, di avere percepito compensi per gli incarichi derivanti dall'attività di sindaco svolti presso varie società, da distinguere da quelli derivanti dall'attività di commercialisti o di avvocati, hanno correttamente ritenuto di dover escludere dalla base imponibile Irap tali compensi perché derivanti da incarichi svolti separatamente dall'attività prestata per l'associazione professionale.

Anche se la C.T.R., esclusi i predetti compensi dal campo impositivo, ha ritenuto del tutto inconferenti le argomentazioni difensive della Agenzia delle entrate volte ad evidenziare la necessità di verificare se i professionisti, per l'assolvimento degli incarichi di sindaco, si fossero avvalsi di proprio personale, non risulta dalla sentenza impugnata, né dal ricorso per cassazione che l'Amministrazione finanziaria abbia provato o chiesto di provare, come era suo onere, trattandosi di avviso di accertamento e non di richiesta di rimborso di imposta, alcuna ipotetica o anomala ‹‹torsione›› delle funzioni tipiche di sindaco verso forme di etero-integrazione tra le

compagini sociali <<sindacate>> e l'auto-organizzazione collettiva esterna dello studio associato.

5. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

Quanto all'obbligo legale del versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato a carico della parte ricorrente soccombente, deve osservarsi che esso non può aver luogo nei confronti di quelle parti, come le amministrazioni dello Stato, che sono istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass., sez. 5, 15/05/2015, n. 9974).

P.Q.M.

rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento, in favore dei controricorrenti, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 5.600,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi, liquidati in euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 17 dicembre 2020

IL PRESIDENTE
Ettore Cirillo

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 15 MAR. 2021

Il Funzionario Giudiziario
Dott.ssa Sabrina Pacitti

Il Funzionario Giudiziario
Sabrina PACITTI