



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Andreina Giudicepietro · Presidente -
Gian Paolo Macagno · Consigliere -
Marcello Maria · Consigliere -
Fracanzani

Francesco Cortesi · Consigliere -
Giuliano Tartaglione · Consigliere Rel.

ha pronunciato la seguente

Oggetto: IRAP - Autonomia
organizzazione - Consulente
finanziario collaboratore di
società - Esenzione

R.G.N. 5164/2024

AC – 14/04/2025

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5164/2024 R.G. proposto da:

██████████ rappresentato e difeso, in virtù di procura speciale
rilasciata su foglio separato ed allegato al ricorso, dall'Avv. ██████████
██████████ dall'Avv. ██████████ e dall'Avv. ██████████

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
domiciliata in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12 presso l'Avvocatura
generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ope legis*;

– *resistente* –

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo
grado della Lombardia, n. 2495/09/2023, depositata in data 3 agosto
2023.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14 aprile 2025
dal Consigliere Giuliano Tartaglione.

Rilevato che:

1. ██████████ esercente l'attività di revisore contabile,
presentava tre distinte istanze di rimborso IRAP per gli anni



d'imposta 2013-2017, sul presupposto di non **possedere** un'autonoma struttura organizzativa suscettibile di creare valore aggiunto, svolgendo unicamente attività di consulenza per la [REDACTED] s.p.a., di cui era collaboratore e socio.

La Commissione tributaria provinciale di Milano rigettava il ricorso proposto avverso il silenzio rifiuto serbato dall'Amministrazione finanziaria sulle istanze, evidenziando che il ricorrente non aveva fornito la prova di non fruire dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione alla [REDACTED] e che, pertanto, risultava accertata a suo carico l'esistenza di una organizzazione come elemento essenziale per la produzione del reddito dichiarato.

2. Interposto gravame dal contribuente, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia rigettava l'appello; dopo aver riportato la giurisprudenza di legittimità formatasi in materia e, in particolare, in ordine agli elementi idonei a ritenere sussistente una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi, svolta da persona fisica esercente arte o professione, la CGT-2 sottolineava che lo svolgimento dell'attività professionale presso la sede della società di capitali, avvalendosi della struttura organizzativa della stessa, implicava, anche grazie all'esercizio di funzioni di direzione e coordinamento, l'insorgenza del presupposto impositivo in capo al professionista.

3. Avverso la decisione della Corte di giustizia tributaria di secondo grado ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidandosi ad un unico motivo. L'Agenzia delle Entrate ha depositato atto con cui ha chiesto di partecipare all'eventuale udienza di discussione.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per il 14/04/2025.

Considerato che:

1. Con il primo (ed unico) motivo di impugnazione, proposto in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., il contribuente denuncia «la violazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 446/1997, per avere la Corte di secondo grado stabilito la



soggezione ad IRAP, violando i canoni stabiliti da codesta Corte per l'accertamento della «autonoma organizzazione» e per avere sostenuto tale interpretazione come l'unica in grado di escludere «un salto d'imposta». Premette, in punto di fatto, di aver svolto attività professionale, nel settore della finanza di impresa, esclusivamente per la [REDACTED] committente; evidenzia, quindi, l'insussistenza di una autonoma organizzazione, non avendo percepito compensi ulteriori a quelli erogati da [REDACTED] s.p.a., e avendo svolto l'attività professionale di revisore dei conti sulla base di uno specifico contratto di collaborazione.

Richiama, quindi, plurime pronunce di questa Corte che in materia hanno escluso la soggezione ad IRAP di soci di diverse società [REDACTED] e la stessa [REDACTED] e deduce che in tema di IRAP l'esercizio di un'attività professionale nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società non realizza il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione; ciò in quanto l'organizzazione rileva solo se ed in quanto il lavoratore autonomo ne sia il «responsabile» e ne tragga immediatamente un vantaggio in termini di incremento del proprio valore della produzione.

Censura, in definitiva, l'impugnata sentenza per non aver tenuto conto del fatto che l'organizzazione societaria non era utilizzata a propri fini dal contribuente, ma solo per produrre i servizi erogati da [REDACTED] s.p.a. a favore dei clienti di quest'ultima e per generare il valore della produzione della società stessa.

Il motivo è fondato.

1.1. L'art. 2 del d.lgs. n. 446/1997 stabilisce che il presupposto dell'IRAP, già definita dall'art. 1 come imposta a carattere reale, è «l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi». La Corte costituzionale, con la sentenza n. 156 del 2001, ha ribadito che l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle



attività autonomamente organizzate, e ha rilevato 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 un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta, per difetto del suo necessario presupposto, l'autonoma organizzazione, il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto, rimessa pertanto al giudice di merito.

Questa Corte, nel suo supremo consesso (Cass. Sez. U. n. 10/05/2016, n. 9451, in continuità con Cass. Sez. U. 26/05/2009, n. 12108, ma specificando ulteriormente i requisiti dell'impiego di lavoro altrui), ha chiarito i parametri alla cui stregua la questione di fatto deve essere valutata: «con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione - previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15/09/1997, n. 446 -, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) 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 che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive».

Si deve precisare che l'accertamento deve essere compiuto con riferimento ai singoli anni d'imposta controversi, in ordine ai quali è stato chiesto il rimborso dell'IRAP, atteso che il possesso di tale autonoma organizzazione può variare nel tempo essendo libero il professionista di svolgere la propria opera attraverso l'ausilio di essa



oppure svolgerla personalmente e senza l'aiuto di una particolare organizzazione.

Ove si verta in tema di rimborso l'onere della prova di tali elementi fattuali grava unicamente sul contribuente.

1.2. Questa Corte, poi, con specifico riguardo alla fattispecie nella quale l'attività dell'eventuale soggetto passivo dell'imposizione viene espletata a favore di un soggetto terzo già dotato di una propria struttura organizzativa e deve coordinarsi con quest'ultima, ha elaborato il principio generale in forza del quale non è sufficiente che il lavoratore si avvalga di una struttura organizzata, ma è anche necessario che questa struttura sia 'autonoma', cioè faccia capo al lavoratore stesso, non solo ai fini operativi, bensì anche sotto i profili organizzativi; non sono, pertanto, soggetti ad IRAP i proventi che un lavoratore autonomo percepisca come compenso per le attività svolte all'interno di una struttura da altri organizzata e di cui non sia responsabile (tra le tante, Cass. 13/06/2012, n. 9692, con riferimento al medico che lavori presso una clinica privata diretta ed organizzata dal altri; Cass. 14/04/2021, n. 9071 per il medico radiologo socio di società avente quale oggetto esami diagnostici).

1.3. Tale principio ha trovato plurime attuazioni in tema di professionisti che svolgono, in tutto (come nel caso *de quo*) o in parte, la propria attività per società di revisione e di consulenza, in casi del tutto analoghi a quello oggetto del presente giudizio, ove il professionista svolge un'attività di consulenza per una società, di cui è socio (Cass. 02/07/2010, n. 15746; Cass. 02/09/2016, n. 17566; Cass. 28/04/2021, n. 11140; Cass. 16/06/2022, n. 19397; di recente Cass. 28/04/2023, n. 11238; Cass. 05/05/2023, n. 11924; Cass. 27/06/2023, n. 18260; Cass. 25/07/2023, n. 22266; Cass. 17/01/2024, n. 1857; Cass. 30/12/2024, n. 35082; di segno contrario unicamente Cass. 20/06/2022, n. 19766 mentre Cass. 23/05/2022, n. 16552, ha ritenuto inammissibili le doglianze in quanto rivolte contro un accertamento in fatto contenuto nella sentenza); in tali arresti si è affermato il principio per cui l'esercizio



di un'attività professionale nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di cui il professionista è socio (o dipendente) non realizza il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione.

1.4. Tale principio di diritto merita di essere ulteriormente ribadito anche alla luce delle seguenti considerazioni.

Cass. n. 18260/2023 cit. in particolare ha evidenziato che «peraltro, imputare direttamente al professionista l'organizzazione predisposta dalla società, di cui il primo si avvale nell'esercizio della sua attività a favore della seconda, ridurrebbe quest'ultima sistematicamente a mera interposta fittizia nell'erogazione dei servizi professionali, contrariamente al ruolo riconosciuto alle società quali soggetti di diritto, dotati di autonoma capacità decisionale ed operativa, ai quali è imputato l'esercizio di una impresa o, comunque, di un'attività economica organizzata in forma collettiva».

In dottrina si è osservato che il 'responsabile' indica una relazione di fatto con l'organizzazione che può essere precisata solo avendo riguardo alla *ratio* del tributo, ovvero colpire il valore risultante dalla somma del valore che l'organizzazione aggiunge a quello prodotto dal lavoro personale del professionista. Si è, quindi, sostenuto che il responsabile dell'organizzazione, ai fini IRAP, è colui che guida un'organizzazione che, sul piano economico, è idonea a generare un valore aggiuntivo rispetto al valore generato dal proprio lavoro personale, concludendo che il 'responsabile' dell'organizzazione è, invero, l'organizzatore dei fattori produttivi eccedenti quelli strettamente riferibili al lavoro personale, organizzatore perché dotato di 'potere di comando' su beni e servizi economicamente valutabili.

2. La sentenza della CGT-2 non si è attenuta ai suddetti principi; pacifico in fatto che venisse in rilievo un'attività svolta dal professionista in favore della società, hanno errato i giudici di appello laddove hanno irragionevolmente tratto un argomento a favore della sussistenza di un'autonoma organizzazione dalla circostanza che il



contribuente svolgesse la propria attività professionale presso la sede della società, avvalendosi della struttura organizzativa di quest'ultima.

3. Di conseguenza, il ricorso va accolto, la sentenza impugnata va cassata e, alla luce della presenza di ulteriori questioni in fatto, tra cui il *quantum* del rimborso, da stimare considerando il periodo temporale di svolgimento del lavoro per la committente [REDACTED] la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia perché, in diversa composizione, provveda a nuovo esame nel rispetto dei principi esposti, e provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 14 aprile 2025.

Il Presidente

Andreina Giudicepietro

