



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

Irap-Avvocato

|                     |             |
|---------------------|-------------|
| ROBERTA CRUCITTI    | Presidente  |
| MICHELE CATALDI     | Consigliere |
| MARIA LUISA DE ROSA | Consigliere |

R.G. N. 9164/2023

|                      |                  |
|----------------------|------------------|
| FEDERICO LUME        | Consigliere rel. |
| GIULIANO TARTAGLIONE | Consigliere      |

UC – 18/03/2025

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 9164/2023 R.G. proposto da  
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., domiciliata in  
Roma alla via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello  
Stato dalla quale è difesa *ope legis*;

- ricorrente -

contro

- intimato -

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. CAMPANIA n. 5115/2022,  
depositata in data 01/07/2022, non notificata;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 18  
marzo 2025 dal consigliere dott. Federico Lume.

**FATTI DI CAUSA**



1. L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Caserta, emetteva avviso di accertamento per l'anno 2019 nei confronti dell'avvocato [REDACTED] recuperando maggiori Irpef, Iva e Irap; per quanto riguarda tale ultima imposta, rilevante nel presente giudizio, l'accertamento si fondava sulla circostanza che egli si servisse dell'attività professionale svolta da altri soggetti, per euro 46.000,00 circa, in maniera costante e non occasionale, come comprovato dalla necessità di disporre di una ulteriore sede in [REDACTED] oltre allo studio principale.

2. Il ricorso del contribuente era rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Caserta.

3. Il contribuente proponeva appello evidenziando la non corretta ricostruzione del fatto in quanto a) la disponibilità di alcuni locali a [REDACTED] era irrilevante, anche in considerazione della graduale dismissione dello studio di [REDACTED] b) i destinatari dei pagamenti non erano propri collaboratori ma codifensori per le vertenze incardinate in fori pugliesi e siciliani nell'ambito di un mandato congiunto, in base ad un accordo che prevedeva l'erogazione del compenso sulla base di un'unica parcella emessa dall'avv. [REDACTED] e la successiva erogazione da parte di questi dei compensi.

La Commissione tributaria regionale della Campania accoglieva l'appello.

I giudici d'appello ritenevano in particolare, quanto alla assoggettabilità ad Irap dell'attività professionale dell'appellante, che in base alla giurisprudenza di legittimità il presupposto di imposta dell'autonoma organizzazione sussiste in caso di avvalimento di lavoro altrui in modo non occasionale e che quindi occorra verificare il contenuto della collaborazione dei terzi e l'attività concretamente svolta; che grava sull'amministrazione l'onere di allegazione in sede di formazione della pretesa tributaria e sul contribuente, ove voglia



contestarne la correttezza; secondo i principi del processo tributario spetta all'amministrazione provare i fatti costitutivi della pretesa tributaria e nel caso di specie l'amministrazione non aveva adempiuto ai propri oneri di allegazione, per esempio, omettendo di indirizzare ai clienti dell'avvocato [REDACTED] un questionario sulla natura e sulle modalità dei rapporti intrattenuti da loro con i professionisti ai quali lo stesso aveva stornato una parte dei compensi, il che avrebbe chiarito se si trattava di attività ancillari o meno.

4. Contro tale sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso affidato a due motivi.

Non svolge attività difensiva parte intimata, cui il ricorso è stato notificato a mezzo p.e.c. all'indirizzo [REDACTED] indicato negli atti processuali, in data 16 aprile 2023, beneficiando della sospensione di cui all'art. 1, comma 199, della l. n. 197 del 2022.

La causa è stata trattata nella camera di consiglio del 18 marzo 2025.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., la difesa erariale deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2 d.lgs. n. 446/1997 e dell'art. 2697 c.c., lamentando l'illegittimità della sentenza per aver ritenuto non provato dall'Amministrazione il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini dell'applicazione dell'IRAP, pur avendo l'Agenzia fornito elementi che, anche alla luce della giurisprudenza di legittimità in materia, devono ritenersi sufficienti ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova, e per aver errato nell'affermare che sull'Agenzia gravasse anche l'onere di provare la natura delle attività esercitate dai destinatari dei pagamenti.

1.1. Il motivo è fondato.



La CTR ha correttamente affermato che trattandosi di un avviso di accertamento l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa gravasse sull'Amministrazione e sul contribuente gravasse l'onere di contestazione dei fatti.

Costituisce però consolidato orientamento di questa Corte che, in tema di Irap e attività professionale, l'impiego non occasionale di lavoro altrui costituisce una delle possibili condizioni che rende configurabile un'autonoma organizzazione e sussiste se il professionista eroghi elevati compensi a terzi per prestazioni afferenti all'esercizio della propria attività, restando indifferente il mezzo giuridico utilizzato e, cioè, il ricorso a lavoratori dipendenti, a una società di servizi o un'associazione professionale (Cass. 24/10/2014, n. 22674; Cass. 29/10/2018, n. 27423), poiché in linea di principio l'impiego non occasionale di lavoro altrui, quale elemento significativo dell'esistenza di un'autonoma organizzazione - che costituisce, a sua volta, presupposto dell'imposta - può essere desunto dai compensi corrisposti a terzi, purché correlati allo svolgimento di prestazioni non occasionali, afferenti all'esercizio dell'attività del soggetto passivo.

Nel caso di specie l'Amministrazione ha pacificamente allegato il dato del pagamento di compensi a terzi e del loro ammontare e quindi non correttamente la CTR ha ritenuto, con affermazione generica ed astratta, che essa non avesse assolto all'onere probatorio su di essa gravante, caricandola anche dell'onere di provare la natura di tali compensi.

2. Con il secondo motivo, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c., la difesa erariale deduce l'omesso esame di un fatto decisivo della controversia oggetto di discussione delle parti, la mancata valutazione del requisito della stabile organizzazione dal punto di vista oggettivo; la CTR ha tratto le sue conclusioni in ordine al requisito dell'autonoma organizzazione a fini IRAP, omettendo



l'esame di una circostanza di fatto decisiva e oggetto di discussione tra le parti, ossia l'utilizzo da parte del professionista di uno studio secondario per lo svolgimento dell'attività.

#### 2.1. Il motivo è fondato.

La deduzione del vizio motivazionale di cui al n. 5 dell'art. 360, primo comma, c.p.c. deve avere ad oggetto l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, inteso nel senso di circostanza fattuale o un preciso accadimento in senso storico naturalistico (Cass. 06/09/2019, n. 22397; Cass. 03/10/2018, n. 24035; Cass. 08/09/2016, n. 17761; Cass., Sez. U., 23/03/2015, n. 5745; Cass. 08/10/2014, n. 21152; Cass. 04/04/2014, n. 7983; Cass. 05/03/2014, n. 5133), la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo, vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia e postula la sua concreta e specifica indicazione, anche in relazione alla sede processuale ove sia stata dedotta.

Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, c.p.c., il ricorrente deve indicare il fatto storico, il cui esame sia stato omesso, il dato, testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il «come» e il «quando» tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua «decisività», fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., Sez. U., 7/04/2014, n. 8053).

Nel caso di specie, la circostanza della disponibilità di uno studio secondario in [REDACTED] risulta evidenziata dalla stessa CTR nella



esposizione del processo, e però risulta del tutto non esaminata; trattasi di circostanza potenzialmente decisiva, non da sola (poiché questa Corte ha affermato che la circostanza che il professionista operi presso due strutture materiali non è di per sè sufficiente a configurare un'autonoma organizzazione, se tali strutture siano semplicemente strumentali ad un migliore e più comodo esercizio dell'attività professionale: Cass. 22/12/2016, n. 26651; Cass. 09/02/2021, n. 3099), ma unitamente alle altre circostanze il cui esame è oggetto del primo, fondato, motivo di ricorso.

3. Concludendo, il ricorso va accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, cui si demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 18 marzo 2025.

La Presidente  
ROBERTA CRUCITI

