



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF144

# INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

[www.redazionefiscale.it](http://www.redazionefiscale.it)

Pag. 1 / 5

OGGETTO	IRAP – ATTIVITA' DI AMMINISTRATORE/SINDACO DEL COMMERCIALISTA
RIFERIMENTI	ART. 2, C. 1, D.LGS. 446/1997 - CASS. ORD. N. 16732/2017
CIRCOLARE DEL	30/08/2017

*Sintesi: la Cassazione è tornata ad esprimersi sulla assoggettabilità ad Irap dei compensi percepiti da un commercialista per l'attività svolta in qualità di amministratore o sindaco di società. In particolare:*

- è stata ribadita l'esclusione dal tributo di tali compensi
- anche nel caso in cui il commercialista operi nell'ambito di uno studio associato.

*Facendo seguito ad altre sentenze del medesimo tenore, si può ritenere si sia creato un orientamento consolidato della giurisprudenza su tale aspetto.*

Come noto, il presupposto dell'IRAP è l'esercizio abituale di una attività **autonomamente organizzata**, diretta alla produzione e allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, comprese le attività esercitate da società ed enti (inclusi gli organi e le Amministrazione dello Stato).

Il concetto di autonoma organizzazione risulta tuttavia ancora estremamente incerto, nonostante l'intervento di numerose sentenze della Cassazione, spesso contraddittorie.



**Nota:** la Legge di stabilità 2013 (art.1 c. 515 L.228/2012) aveva previsto l'introduzione di specifici parametri finalizzati a determinare l'esclusione dall'ambito di applicazione dell'IRAP delle persone fisiche esercenti attività commerciali o arti e professioni. Tuttavia tali indicatori non sono stati ancora emanati.

A tale incertezza si accompagnano delle carenze dal punto di vista dichiarativo (la dichiarazione Irap o dei potrebbe prevedere un'apposita casella da spuntare laddove il contribuente si ritenesse privo di autonoma organizzazione o comunque adesso escluso alcun i compensi dalla base imponibile Irap).

Tra gli aspetti più critici emerge il caso della cd. "**scissione delle attività**", e cioè della possibile presenza di attività che non sono riconducibili all'autonoma organizzazione del professionista (dunque da non assoggettare ad Irap); la recente Cassazione n. 16732/2017 ha affrontato il caso del commercialista che opera nell'ambito di uno studio associato in relazione all'attività di amministratore e sindaco di società.

## L'IRAP: ASPETTI GENERALI

Si riepilogano di seguito i **punti saldi della vicenda IRAP**.

<b>Art. 2, comma 1, D.LGS. 446/1997</b>	"Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi".
<b>Art. 3, comma 1, D.LGS. 446/1997</b>	Tra i soggetti passivi vengono menzionati, con riferimento al caso di specie: <ul style="list-style-type: none"><li>▪ gli esercenti arti e professioni (lett. c);</li><li>▪ le società di persone, le società semplici e le associazioni professionali di cui all'art. 5 del tuir (lett. b) e c);</li></ul>
<b>Corte Cost., sent. n. 156/2001</b>	"mentre l'elemento organizzativo è connaturato con la nozione stessa d'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. Ma è evidente che nel caso in cui un'attività professionale fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione – il cui accertamento, in mancanza di

	specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto – risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'articolo 2, dall' "esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi", con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa"
<b>Cassazione, SS.UU., Sent. n. 12108 del 26 maggio 2009</b>	<p>La Corte costituzionale ha più volte affermato che "le presunzioni tributarie non sono di per se' illegittime, ma debbono fondarsi su "indici concretamente rivelatori di ricchezza" ovvero su "fatti reali", quand'anche difficilmente accertabili, affinché l'imposizione non abbia una "base fittizia" (v. Corte cost. n. 42 del 1980), deve prendersi atto che esiste tra il "territorio dell'impresa" e il "territorio del lavoro autonomo" un'area grigia, una linea mobile di confine, rappresentata dallo svolgimento delle attività ausiliarie di cui all'art. 2195 c.c., le quali, pur essendo ai fini delle imposte sul reddito considerate produttive di reddito d'impresa, possono essere (e spesso sono) svolte dal soggetto senza "organizzazione di capitali o lavoro altrui".</p> <p><i>"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></p> <p><i>a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;</i></p> <p><i>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. Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell'assenza delle predette condizioni".</i></p>
<b>Cassazione, SS.UU., sent. n. 9451 del 10 maggio 2016</b>	La cassazione aggiunge a quanto in precedenza stabilito che il requisito dell'autonoma organizzazione si concretizza anche quando il contribuente <i>"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"</i> .

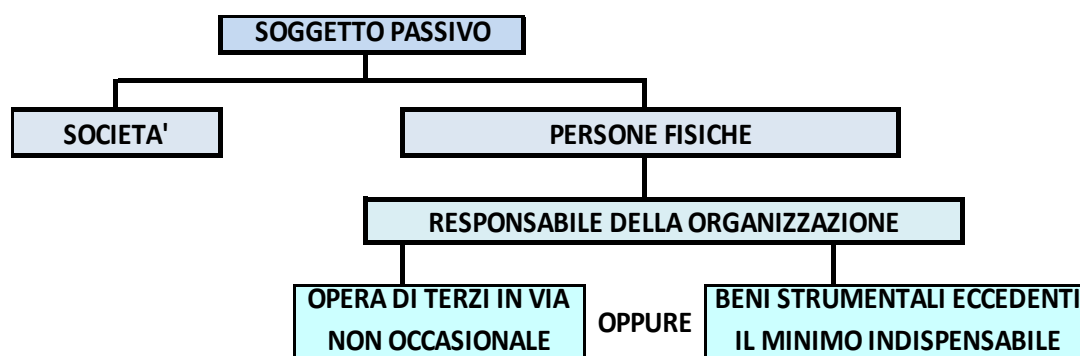
Al di fuori del reddito prodotto dalle società (per espressa previsione di legge da considerare sempre assoggettate all'imposta), per quanto attiene le persone fisiche appare attualmente sufficientemente chiaro che la presenza di *"autonoma organizzazione"*, intesa genericamente quale **"surplus"** di attività **"impersonale e aggiuntiva"** rispetto all'apporto della persona fisica (professionista o imprenditore individuale), va individuata:

→ in tutti i casi in cui il contribuente:

<b>RESPONSABILITÀ DELLA STRUTTURA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>risulti, <u>sotto qualsiasi forma</u>, <b>il responsabile dell'organizzazione</b></li> <li>non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui <u>responsabilità ed interesse</u></li> </ul>
---------------------------------------	--

→ e congiuntamente:

<b>BENI STRUMENTALI</b>	<b>impieghi beni strumentali eccedente le quantità che ordinariamente costituiscono il "minimo indispensabile"</b> per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione
<b>PRESTAZIONI DI TERZI</b>	<b>si avvalga solo in modo non occasionale di lavoro altrui</b> (sia lavoro dipendente che sotto forma di collaborazioni coordinate e continuative o a progetto).



### INQUADRAMENTO TRIBUTARIO DELLE ATTIVITA' DI AMMINISTRATORE E DI SINDACO

Tra i nodi ancora aperti si deve considerare quello che concerne la **scindibilità delle attività** che producono redditi in capo al libero professionista nel caso di specie.

Una delle problematiche più frequenti si verifica nel caso in cui il contribuente svolga **contestualmente all'attività di commercialista** unitamente a quella di **amministratore e/o sindaco di società**.

In merito si ricorda che:

- le attività di amministratore e di sindaco di società rientrano nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 50, comma 1, lett. c-bis, tuir);
- la stessa amministrazione finanziaria, in passato, mediante la R.M. n. 32/E/2002, ha espressamente escluso che la sussistenza dell'autonoma organizzazione possa valere per i lavoratori dipendenti e per gli altri lavoratori autonomi inquadrati nell'ambito dell'art. 49, comma 2 del tuir, vigente *ratione temporis*;
- l'attività del libero professionista è disciplinata dagli artt. 53 e 54 Tuir
- per effetto del **principio cd. "di attrazione"**, i compensi percepiti in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore, **rientrano nell'ambito dell'attività professionale eventualmente svolta** dal contribuente (con le connesse conseguenze ai fini contabili, irpef, iva e irap, nonché ai fini contributivi e agli ulteriori fini del computo della ritenuta alla fonte) qualora dette attività siano espressamente indicate nell'ambito delle norme di disciplina dell'ordinamento professionale di appartenenza ovvero quando le suddette attività ricomprendano, quantomeno, conoscenze proprie e mansioni tipiche esercitabili nell'ambito dell'attività professionale (CM 105/2001).

### IL PRINCIPIO DELLA SCISSIONE DELLE ATTIVITA'

#### POSIZIONE DELL'AGENZIA

Secondo l'Agenzia delle Entrate:

- ➔ i **compensi** percepiti dal commercialista per l'attività di sindaco/amministratore sono ordinariamente attratti nel reddito professionale e **concorrono alla formazione della base imponibile IRAP** (RM 78/2009)
- ➔ tuttavia, se il professionista risulta sprovvisto di autonoma organizzazione, i proventi relativi l'esercizio della professione (ivi inclusi quelli conseguiti dall'attività di sindaco) risultano comunque non soggetti ad IRAP (CM 45/2008)

## POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA

In base a quanto premesso, la giurisprudenza della Cassazione ha elaborato un orientamento secondo cui è applicabile il principio della scindibilità dei redditi di lavoro autonomo percepiti dallo stesso contribuente (Cass. sent. n. 10594/2007 e n. 12653/2009).

### L'ORDINANZA N. 16372/2017

Analizziamo l'**ordinanza della cassazione, n. 16372/2017**, considerando inizialmente il **fatto** che ha causato il contenzioso in oggetto.

IL FATTO	
<b>Attività del contribuente contestata dall'amministrazione finanziaria</b>	Lo Studio Associato di commercialisti di Rossi e Neri si caratterizza per la partecipazione dei professionisti ai collegi sindacali di società terze. Il contribuente non ritiene dovuta l'irap calcolata in capo ai compensi percepiti dall'associazione relativi all'attività sindacale, in quanto questa viene svolta presso terzi e non richiede un'organizzazione autonoma come richiesto dal legislatore, secondo l'interpretazione della norma fornita dalla corte costituzionale e dalla cassazione.
<b>Contestazione dell'amministrazione finanziaria</b>	L'agenzia delle entrate censura le istanze del contribuente, per violazione di norme di diritto sostanziali, ovvero: → Artt. 2 e 3 del D.lgs. n. 446/1997; → Artt. 50 e 53 del turir; → Art. 2697 c.c.
<b>Decisione della C.T.P. di Pordenone</b>	La commissione tributaria provinciale competente accoglie le doglianze dell'agenzia delle entrate.
<b>Decisione della C.T.R. del Friuli</b>	La commissione regionale riforma la decisione di primo grado in quanto, secondo il giudice di merito, l'irap non è dovuta in relazione alla parte di attività scindibile, rivolta alla partecipazione dei professionisti ai collegi sindacali di società terze.

La Cassazione, con l'ordinanza n. 16372/2017, ha precisato quanto segue:



*"il commercialista, che sia anche amministratore, revisore e sindaco di società, non è soggetto a IRAP per il reddito netto di tali attività perché è soggetto a imposizione fiscale unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata [...]"*

Secondo la Cassazione l'esclusione dall'IRAP per la parte di reddito prodotta dal professionista in qualità di sindaco si applica **anche nel caso in cui lo stesso operi presso un studio associato** posto che *"non integra di per sé il requisito dell'autonoma organizzazione rispetto ad un'attività rilevante quale organo di una compagine terza"*.

## PRECEDENTI

Nel caso di specie viene riaffermato quanto già in precedenza stabilito:



**Cass. 9/05/2007, n. 10594, Cass. 19/07/2011, n. 15803 e Cass. 05/03/2012, n.3434.** *"si è chiarito [...] che non sia soggetto a 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 (conf. inter partes Cass. del 23/01/2017, n. 1712)." (cass. n. 16372/2017)"*



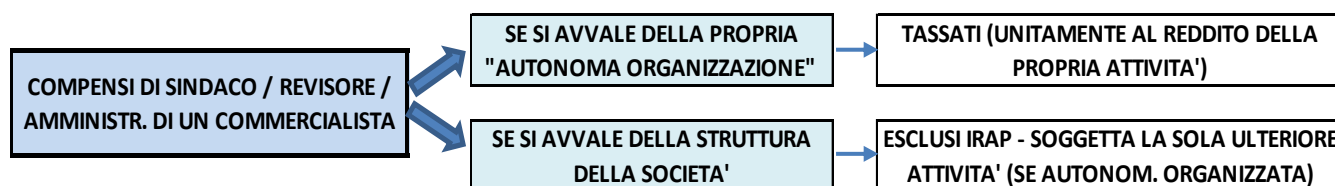
**Cass. n. 12653/2009:** "non è soggetto ad Irap la parte di ricavo netto risultante dall'attività di amministratore di società svolta dal libero professionista".

Di tenore analogo le Cass. n. 4959/09; n. 27983/11; n. 3434/12; n. 9411/12; n. 21228/12; n. 20386/12; n. 20190/12.

In conclusione si può ritenere che

- ➔ si sia formato un **orientamento giurisprudenziale** teso ad escludere l'assoggettabilità ad Irap dei compensi percepiti in qualità di amministratore o sindaco, a nulla rilevando il fatto che il professionista possieda una autonoma organizzazione quanto attiene il resto dell'attività svolta
- ➔ **quantomeno nel caso in cui**, per esercitare tale attività:
  - **non viene utilizzata la propria autonoma organizzazione** (es: il sindaco utilizza dei propri "ausiliari" per le verifiche, la redazione dei verbali, ecc.)
  - **ma la struttura della società**, come avviene ordinariamente (es: il sindaco effettua le verifiche presso la società, avvalendosi dei dipendenti di quest'ultima per la produzione dei documenti).

In tali situazioni il commercialista potrà quindi procedere a determinare l'imposta escludendo tali compensi.



**Attenzione:** secondo costante orientamento della Cassazione, l'accertamento spetta al giudice di merito (CTP e CTR) ed è sindacabile in sede di legittimità (in Cassazione) solo laddove non sufficientemente motivato.