



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

ANDREINA GIUDICEPIETRO	Presidente
MARCELLO MARIA FRACANZANI	Consigliere
FEDERICO LUME	Consigliere rel.
ROSANNA ANGARANO	Consigliere
LIVIA DE GENNARO	Consigliere

Irap- Rimborso - Revisore
dei conti -Socio di società
di revisione e consulenza -
Autonoma organizzazione-
Insussistenza

R.G. N. 4396/2024

UC - 3/02/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 4396/2024 R.G. proposto da

██████████ quale erede di ██████████
rappresentata e difesa dagli avvocati ██████████
██████████ ed ██████████;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., rappresentata
e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

- resistente -

avverso la sentenza della CORTE GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI II GRADO
DELLA LOMBARDIA n. 2391/2023 depositata in data 25/07/2023, non
notificata;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 3
febbraio 2026 dal consigliere Federico Lume.



FATTI DI CAUSA

1. Alberto Galliani, esercente la professione di revisore dei conti, presentava istanze di rimborso IRAP per gli anni di imposta dal 2014 al 2017 sul presupposto di non possedere un'autonoma struttura organizzativa suscettibile di creare valore aggiunto, svolgendo unicamente attività di consulenza per la società [REDACTED] s.p.a. (facente parte del network multinazionale [REDACTED] di cui era socio, tra circa cento.

2. La Commissione tributaria provinciale di Milano rigettava il ricorso.

3. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia rigettava l'appello proposto dal contribuente nel giudizio proseguito, dopo il decesso di questi, dall'erede [REDACTED] evidenziando il ruolo di socio e l'esercizio, per statuto, di attività gestionali all'interno della società.

4. Contro tale sentenza [REDACTED] ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un motivo, illustrato da successiva memoria.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato atto di costituzione al fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione.

La causa è stata trattata nella camera di consiglio del 3 febbraio 2026.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., la ricorrente deduce la violazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 446/1997, per avere la CTR stabilito la soggezione ad IRAP del [REDACTED] violando i canoni fissati per l'accertamento della <<autonoma organizzazione>>; premesso in fatto che questi svolgeva, anche per statuto, la sua attività esclusivamente in favore della società e che non percepiva ulteriori compensi, si evidenzia che, in tema d'IRAP, l'esercizio di un'attività professionale nell'ambito dell'organizzazione



costituita da una società di cui il professionista è socio 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 direttamente un vantaggio in termini di incremento del proprio valore della produzione, poiché la *ratio* del tributo è quella di colpire i proventi che derivano dalla somma del valore creato dall'organizzazione con quello prodotto dal lavoro personale del professionista, laddove l'organizzazione sia ex se in grado di creare un valore aggiunto autonomo. La Corte di giustizia avrebbe quindi erroneamente omissso di tener conto del fatto che l'organizzazione societaria non era utilizzata dalla parte contribuente ai propri fini, ma solo al fine di 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 (pacificamente soggetta ad IRAP).

2. Il ricorso è fondato.

2.1. 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 abitualità, 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.

Cass., Sez. U., n. 9451/2016 (in continuità con Cass., Sez. U., n. 12108/2009, ma specificando ulteriormente i requisiti dell'impiego del 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 accídit*, 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 appena 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 di dare la prova di tali elementi fattuali grava unicamente sul contribuente.

2.2. 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. n. 9692/2012, con riferimento al medico che lavori presso una clinica privata diretta e organizzata da altri; analogamente Cass. n. 9071/2021 per il medico radiologo socio di società avente quale oggetto esami diagnostici).

2.3. Tali principi hanno trovato plurime attuazioni in tema di professionisti che svolgano, in tutto 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 revisione per una società, di cui è socio, peraltro in misura ridotta.

Dopo diversi arresti in tale senso (Cass. n. 15746/2010; Cass. 17566/2016; Cass. n. 11140/2021; Cass. n. 19397/2022; Cass. n. 11238/2023; Cass. n. 11284/2023; Cass. n. 11924/2023; Cass. n. 18260/2023; Cass. n. 22266/2023), la questione è stata nuovamente esaminata in pubblica udienza tematica, all'esito della quale sono state emesse plurime sentenze (ai n. 33528/2023, n. 33533/2023, n. 33535/2023, n. 33538/2023, n. 34046/2023, n. 558/2024, n. 562/2024, n. 586/2024, n. 589/2024, n. 1587/2024, n. 3624/2024 e n. 3632/2024).

In particolare, Cass. n. 586/2024 e n. 1857/2024 hanno affermato il seguente principio di diritto «In tema di IRAP, l'esercizio di un'attività professionale esclusivamente nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di capitali di cui il professionista è socio o collaboratore



continuativo non realizza di per sé il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione».

Si è anche osservato peraltro che 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, facendone conseguire che nelle fattispecie come quella che qui viene in rilievo non è il professionista, ma la società, come ente giuridico distinto dalla persona fisica che presta per essa la sua attività lavorativa, ad integrare il presupposto oggettivo dell'autonoma organizzazione, rilevante ai fini IRAP, considerazione tanto più valida ove l'attività del professionista sia tutta svolta a favore della società.

In dottrina si è osservato che il termine <<responsabile>> indica una relazione di fatto con l'organizzazione che può essere precisata solo avendo riguardo alla *ratio* del tributo che è quella di colpire il valore che risulta dalla somma del valore che l'organizzazione aggiunge a quello prodotto dal lavoro personale del professionista. S'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.



Tali considerazioni valgono tanto più ove venga in rilievo l'attività professionale svolta dal socio esclusivamente a vantaggio della società e quindi in definitiva sia servente all'attività di impresa di quest'ultima.

Le suddette argomentazioni inducono peraltro a ritenere irrilevante il ruolo formale del socio all'interno della società (avendo l'Agenzia evidenziato la previsione statutaria di svolgimento di ruoli di gestione a rotazione).

Successivamente, il principio ha trovato costante conferma in numerose ulteriori decisioni, tra cui Cass. n. 16290/2024; Cass. n. 20176/2024; Cass. n. 20187/2024; Cass. n. 26702/2024; Cass. n. 27154/2024; Cass. n. 27158/2024; Cass. n. 27261/2024; Cass. n. 293/2025; Cass. n. 294/2025; Cass. n. 295/2025; Cass. n. 30281/2025; Cass. n. 30284/2025; Cass. n. 30287/2025.

3. La sentenza della Corte di giustizia non si è attenuta ai suddetti principi che vanno qui ribaditi; pacifico in fatto che venisse in rilievo un'attività svolta dal professionista unicamente in favore della società e cioè che il presupposto impositivo non fosse stato imputato al contribuente in ragione dello svolgimento di attività professionale al di fuori di quella esercitata nell'ambito della società di consulenza e servendosi della struttura organizzativa di quest'ultima, 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 era socio della società, si avvaleva della struttura di quest'ultima e svolgeva, per statuto, alcune funzioni dirigenziali.

Di conseguenza, va accolto il ricorso; la sentenza impugnata va cassata e, non sussistendo necessità di ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, accogliendo il ricorso originario.

4. Le spese di lite dei giudizi di merito vanno compensate in ragione del consolidamento dell'orientamento di legittimità successivamente



alla pronuncia impugnata; le spese di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente; compensa le spese dei giudizi di merito e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore del ricorrente, delle spese processuali del giudizio di legittimità, che liquida in euro 2.300,00 per compensi, euro 200,00 per esborsi, oltre rimborso forfetario nella misura del 15%, Iva e Cpa come per legge.

Così deciso in Roma il 3 febbraio 2026.

La Presidente
Andreina Giudicepietro

