

**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Lucio Napolitano - Presidente -
Valentino Lenoci - Consigliere -
Gian Paolo Macagno - Consigliere -
Marcello Maria - Consigliere -
Fracanzani

Giuliano Tartaglione - Consigliere Rel.

ha pronunciato la seguente

Oggetto: Istanza di rimborso - Art. 9,
comma 17, l. 289/2002 - Lavoratore
autonomo - Condizioni - *De minimis* -
Componente del consiglio di
amministrazione di società
*Principio di diritto

UP - 21/05/2026

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 22175/2024 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato;

- *ricorrente* -

contro

██████████ in proprio e quale erede di ██████████
rappresentata e difesa dall'Avvocato ██████████

- *resistente* -

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo
grado della Sicilia, n. 3653/17/2024, depositata in data 9 maggio
2024.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 21 maggio 2026
dal Consigliere Giuliano Tartaglione.

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore
generale Stefano Visonà, che ha concluso chiedendo l'accoglimento
del ricorso.



Uditi per la ricorrente l'Avvocato dello Stato Brunella Borgoni, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso, e per la contribuente l'Avvocato [REDACTED] che ha concluso per il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. [REDACTED] e [REDACTED] presentavano, il 27 febbraio 2008, istanza di rimborso del 90% delle imposte versate a titolo di IRPEF ed ILOR, per gli anni 1991 e 1992, ai sensi dell'art. 9, comma 17, l. 289/2002, per complessivi Euro 71.545,14. Impugnavano innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Catania il silenzio-rifiuto, formatosi decorsi 90 giorni.

L'Ufficio si costituiva contestando il diritto dei contribuenti al rimborso richiesto.

La CTP di Catania accoglieva il ricorso ritenendo dovuto il rimborso; richiama, al riguardo, la sentenza n. 20461/2007 di questa Corte.

2. L'Ufficio interponeva gravame evidenziando che, trattandosi nella specie di contribuenti titolari di redditi da lavoro autonomo e di partecipazione in impresa commerciale, incompatibili con la disciplina comunitaria sulla libera concorrenza, il rimborso non era dovuto alla luce della decisione della Commissione europea C(2012) 7128.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia accoglieva in parte il gravame dell'Ufficio, riconoscendo il diritto al rimborso unicamente in capo alla contribuente, limitatamente ai versamenti relativi ai redditi da lavoro autonomo.

3. Avverso la decisione della CGT-2 ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio, affidandosi a due motivi. La contribuente non svolse attività difensiva.

Fissata l'adunanza camerale per il 5 dicembre 2025, con ordinanza interlocutoria n. 34427/2025 questa Corte, non rinvenendosi precedenti circa la riconducibilità (o meno) al concetto 'europeo' di impresa dell'attività svolta dal componente del CdA



societario, rinviava a nuovo ruolo per la rimessione della causa all'udienza pubblica.

È stata, quindi fissata l'udienza pubblica del 21 maggio 2026.

La contribuente ha depositato istanza con la quale ha chiesto di partecipare all'udienza di discussione.

All'udienza pubblica del 21 maggio 2026 il Sostituto Procuratore Generale, nella persona del dr. Stefano Visonà ha concluso per l'accoglimento del ricorso; il patrono erariale ha chiesto accogliersi il ricorso; la difesa della contribuente ha chiesto il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo l'Agenzia denuncia, in relazione all'art. 360, comma prima, n. 3, c.p.c., la «violazione e/o falsa applicazione dell'art. 9, comma 17, l. n. 289 del 2002, dell'art. 1, comma 665, l. n. 190 del 2014, della VI direttiva n. 77/388/CEE come interpretata dalla Corte di giustizia con sentenza del 17 luglio 2008 in causa C 132/06, dell'ordinanza della Corte di giustizia del 15 luglio 2015 in causa C-82/14 nonché della decisione 5549 final del 14 agosto 2015 della Commissione europea».

Assume, in particolare, che la CGT-2 avrebbe erroneamente escluso dalla nozione europea di 'impresa' il reddito da lavoro autonomo dichiarato dalla contribuente, quale componente del consiglio di amministrazione di una società, ed affermato, quindi, il diritto al rimborso in capo alla contribuente, titolare di reddito da lavoro autonomo, senza minimamente verificare la compatibilità del beneficio *de quo* con il regolamento *de minimis*.

2. Con il secondo strumento l'Agenzia lamenta, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la violazione degli artt. 112 e 132 c.p.c. e 36, comma 2, n. 4 d.lgs. n. 546/1992, per avere la CGT-2 riconosciuto un importo (Lire 190.000.000), corrispondente al *quantum* complessivamente richiesto dalla contribuente e dal di lei



coniuge per i redditi di partecipazione societaria e da lavoro autonomo.

3. Ambedue i motivi sono fondati; ragioni di ordine logico impongono l'esame, in via prioritaria, del secondo, con il quale viene dedotto un *error in procedendo*.

3.1. Invero, la CTR ha ritenuto fondato unicamente il diritto di [REDACTED] al rimborso di quanto versato a titolo di IRPEF in eccedenza negli anni 1991 e 1992 sui redditi da lavoro autonomo; ha, di contro, ritenuto legittimo il rifiuto opposto dall'Ufficio alla domanda di rimborso relativa all'IRPEF versata da entrambi i contribuenti sui redditi di partecipazione; *in parte qua* la sentenza, favorevole all'Erario, non è stata impugnata dalla parte privata, per cui deve ritenersi formato il giudicato interno.

La CTR ha, quindi, riconosciuto dovuto il rimborso, a favore della sola [REDACTED] della complessiva somma di Lire 190.000,00 (così quantificata in dispositivo). Sussiste il dedotto *error in procedendo* in quanto, da un lato, tale somma è ben superiore a quella richiesta complessivamente da ambedue contribuenti (Euro 71.545,14), dall'altro, la richiesta comprendeva l'imposta versata (da entrambi i coniugi) sui redditi da partecipazione, espressamente ritenuta dovuta, come *supra* visto, dalla stessa CTR nella parte motiva.

3.2. Il motivo va, quindi, accolto; il giudice del rinvio, ove dovesse confermare il diritto, in capo solo a [REDACTED] al rimborso di quanto versato sui redditi da lavoro autonomo (v. *infra*), dovrà determinare il relativo *quantum* scomputando l'importo richiesto a titolo di imposta versata sui redditi da partecipazione.

4. Anche il primo motivo è fondato.

4.1. Va richiamato il nucleo essenziale della sentenza n. 20641 del 1° ottobre 2007 di questa Corte: «in tema di condono fiscale e con riferimento alla definizione automatica della posizione fiscale relativa agli anni 1990, 1991 e 1992, prevista dall'art. 9, comma diciassettesimo, legge n. 289 del 2002, a favore dei soggetti colpiti



dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa, la definizione può avvenire in due simmetriche possibilità: in favore di chi non ha ancora pagato, mediante il pagamento solo del 10 per cento del dovuto da effettuarsi entro il 16 marzo 2003; in favore di chi ha già pagato, attraverso il rimborso del 90 per cento di quanto versato al medesimo titolo. Ciò per effetto dell'intervento normativo citato, cui va riconosciuto il carattere di "ius superveniens" favorevole al contribuente, tale da rendere quanto già versato non dovuto "ex post"».

4.2. L'art. 1, comma 665, legge 23 dicembre 2014, n. 190, fa decorrere il termine biennale di decadenza per la presentazione della domanda di rimborso dalla data di entrata in vigore della legge 28 febbraio 2008, n. 31, di conversione del d.l. 31 dicembre 2007, n. 248, ovvero dal 1° marzo 2008.

All'esito di tale intervento legislativo, con orientamento anche recentemente riaffermato da questa Corte, è stato chiarito che «in tema di agevolazioni tributarie, l'art. 1, comma 665, della L. n. 190 del 2014 (legge di stabilità 2015) costituisce norma di interpretazione autentica, sicché i soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa, i quali abbiano versato imposte per il triennio 1990-1992 per l'importo superiore al 10 per cento, previsto dall'art. 9, comma 17, della L. n. 289 del 2002, hanno diritto al rimborso di quanto indebitamente versato, a condizione che abbiano presentato l'istanza di rimborso entro il termine di due anni decorrente dalla data di entrata in vigore della L. n. 31 del 2008 di conversione del d.l. n. 248 del 2007» (Cass. 26/02/2020, n. 5167), ovvero dal 1° marzo 2008 (conforme Cass. 22/07/2016, n. 15252), prorogato per effetto di un complesso di interventi legislativi, nella data del 31 marzo 2008.

Lo stesso art. 1, comma 665, della legge. n. 190 del 2014, disponeva altresì che «(...) l'applicazione dell'agevolazione è sospesa



nelle more della verifica della compatibilità del beneficio con l'ordinamento dell'Unione europea» per quei contribuenti «che svolgono attività d'impresa».

4.3. Al riguardo, la Commissione UE, con la decisione n. C (2015) 5549 final del 14/08/2015, ha stabilito all'art. 1 che «le misure di aiuto di Stato in oggetto (L. 27 dicembre 2012, n. 289, art. 9, comma 17, e successive modifiche e integrazioni; L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 4, comma 90, e successive modifiche e integrazioni; L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 363, e successive modifiche e integrazioni; L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 1011, e successive modifiche e integrazioni; L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 2, comma 109, e successive modifiche e integrazioni; D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 6, colma 4-bis e 4-ter, e successive modifiche e integrazioni; L. 12 novembre 2011, n. 183, art. 33, comma 28, e successive modifiche e integrazioni; e tutti gli atti esecutivi pertinenti previsti dalle leggi sopracitate), che riducono tributi e contributi dovuti da imprese in aree colpite da calamità naturali in Italia dal 1990 e cui l'Italia ha dato effetto in maniera illegale in violazione dell'art. 108, Par. 3, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, sono incompatibili con il mercato interno».

È fatta tuttavia salva (art. 3 dec. cit.) l'ipotesi che si tratti di un «aiuto individuale» che «al momento della sua concessione, soddisfa le condizioni previste dal regolamento, (CE) n. 1407/2013 o dal regolamento (CE) n. 717/2014», ovvero dai regolamenti che prevedono gli aiuti cd. *de minimis* (art. 2 decisione cit.), o che, «al momento della sua concessione, soddisfa le condizioni previste dal regolamento adottato in applicazione dell'articolo 1 del regolamento (CE) n. 994/98» (sull'applicazione degli artt. 92 e 93 - ora 87 e 88 - del Trattato a determinate categorie di aiuti di Stato orizzontali), «o da ogni altro regime di aiuti approvato», ma «fino a concorrenza dell'intensità massima prevista per questo tipo di aiuti» (art. 2 decisione cit.).



Secondo la Commissione, infatti, «una decisione negativa in

merito ad un regime di aiuti non pregiudica la possibilità che determinati vantaggi concessi nel quadro dello stesso regime non costituiscano di per sé aiuti di Stato o configurino, interamente o in parte, aiuti compatibili con il mercato interno (ad esempio perché il beneficio individuale è concesso a soggetti che non svolgono un'attività economica e che pertanto non vanno considerati come imprese oppure perché il beneficio individuale è in linea (con) il regolamento de minimis applicabile oppure perché il beneficio individuale è concesso in conformità di un regime di aiuto approvato o un regolamento di esecuzione)» (§ 134 dec. cit.).

La decisione della Commissione UE, impugnata da una società siciliana (T-172/16), è stata confermata dal Tribunale di primo grado UE, con sentenza del 26 gennaio 2018, che non risulta essere stata impugnata.

4.4. Successivamente la Corte di giustizia, con ordinanza del 15 luglio 2015, nella causa C-82/14, in sede di rinvio pregiudiziale, ha dichiarato che «gli articoli 2 e 22 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, devono essere interpretati nel senso che ostano ad una disposizione nazionale, come l'articolo 9, comma 17, della legge del 27 dicembre 2002, n. 289, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Finanziaria 2003), la quale prevede, in seguito al terremoto che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa, a beneficio delle persone colpite da quest'ultimo, una riduzione del 90% dell'imposta sul valore aggiunto normalmente dovuta per gli anni 1990, 1991 e 1992, riconoscendo in particolare il diritto al rimborso, in tale proporzione, delle somme già corrisposte a titolo di imposta sul valore aggiunto, in quanto la suddetta disposizione non soddisfa i requisiti del principio di



neutralità fiscale e non consente di garantire la riscossione integrale dell'imposta sul valore aggiunto dovuta nel territorio italiano».

4.5. La decisione della Commissione UE e l'ordinanza della Corte di giustizia appena citate hanno quindi sciolto, in senso negativo (nei termini richiamati), quella riserva, sulla verifica della compatibilità del beneficio con l'ordinamento dell'Unione europea, alla quale lo stesso art. 1, comma 665, della L. n. 190 del 2014, subordinava l'applicazione dell'agevolazione, che infatti nelle more sospendeva per quei contribuenti «che svolgono attività d'impresa».

4.6. Relativamente all'effetto di tali pronunce, questa Corte ha già avuto occasione di chiarire che «la sopravvenuta decisione della Commissione Europea è immediatamente applicabile trattandosi, ai sensi dell'art. 288 del T.F.U.E, di atto normativo vincolante e, dunque, di "ius superveniens", sicché il giudice di legittimità è tenuto a dare immediata attuazione, anche d'ufficio, alla nuova regolamentazione della materia oggetto della decisione comunitaria, decidendo nel merito ovvero, se sia necessario un accertamento dei presupposti di fatto, cassando la sentenza impugnata e rimettendo al giudice di rinvio il relativo compito» (Cass. 30/06/2016, n. 13458).

E' stato quindi precisato che «in tema di agevolazioni tributarie in favore di vittime di calamità naturali, l'art. 9, comma 17, della I. n. 289 del 2002 (recante benefici fiscali in favore delle vittime del sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia) non è applicabile ai contribuenti che svolgono attività d'impresa, costituendo un aiuto di stato illegittimo, ai sensi dell'art. 108, par. 3, del TFUE, come stabilito dalla decisione della Commissione (UE) 2015/5549 del 14 agosto 2015, la quale ha pure precisato che, per quanto riguarda gli aiuti individuali già concessi prima della data di avvio della decisione e dell'ingiunzione di sospensione, il regime va considerato compatibile con il mercato interno se, in virtù della deroga prevista dall'art. 107, par. 2, lett. b) del TFUE, può essere stabilito un nesso chiaro e diretto tra i danni subiti dall'impresa in seguito alla calamità naturale e l'aiuto di Stato concesso, dovendosi evitare i casi di



sovracompenrazione rispetto ai danni subiti, dovuta al cumulo di aiuti, oppure se i benefici risultino in linea con il regolamento "de minimis" applicabile» (Cass. 25/01/2019, n. 2208).

Pertanto, «spetta al giudice di merito valutare se nella singola fattispecie ricorra l'ipotesi di un aiuto individuale che, al momento della sua concessione, soddisfa le condizioni previste dai regolamenti UE che prevedono gli aiuti cd. "de minimis" o quelle previste dal regolamento CE n. 994 del 1998 del Consiglio, sull'applicazione degli artt. 92 e 93 del trattato che istituisce la Comunità europea a determinate categorie di aiuti di stato orizzontali ovvero da ogni altro regime di aiuti approvato, fino a concorrenza dell'intensità massima prevista per tale tipo di aiuti» (Cass. 27/11/2019, n. 30927).

In ordine, in particolare, all'oggetto ed alle modalità di tale verifica, è stato altresì puntualizzato che: «in tema di agevolazioni tributarie erogate a un'impresa per calamità naturali, il giudice nazionale è tenuto a verificare se il beneficio individuale sia compatibile con il regolamento "de minimis" applicabile ovvero se ricorrano le condizioni che rendono l'aiuto compatibile con il mercato interno (ai sensi dell'art. 107, § 2, lett. b), TFUE) in quanto destinato a compensare i danni causati da calamità naturali, con la conseguenza che il contribuente che vuole fruire del beneficio deve fornire la prova, per il rispetto del limite del "de minimis", che l'ammontare totale degli aiuti ottenuti nel periodo di tre anni, decorrente dal momento dell'ottenimento del primo aiuto, non supera la soglia prevista nel regolamento, ovvero, per l'applicazione dell'ipotesi prevista dall'art. 107, § 2. lett. b) TFUE, di avere la sede operativa nell'area colpita dalla calamità al momento dell'evento ed anche l'assenza di una sovracompenrazione dei danni subiti, scorporando dal pregiudizio accertato l'importo compensato da altre fonti (assicurative o derivanti da altre forme di aiuto).

Ai fini di detta prova, per effetto dello "ius superveniens" costituito dalla decisione della Commissione (UE) 2015/5549 del 14 agosto 2015 e della sua immediata applicabilità, è consentita alle



parti l'esibizione di documenti prima non ottenibili, ovvero l'accertamento di fatti che non erano in precedenza indispensabili» (Cass. 26/06/2019, n. 17199).

Quanto alla predetta decisione sopravvenuta della Corte di giustizia, si tratta di un provvedimento al quale questa Corte attribuisce in genere natura di *ius superveniens*, producendo mutamenti normativi che hanno efficacia immediata nell'ordinamento nazionale (Cass. 12/09/2014, n. 19301), purché non siano necessari nuovi accertamenti di fatto, e valenza retroattiva (Cass. 09/10/2019, n. 25278); senza che esistano preclusioni alla rilevabilità, anche d'ufficio e per la prima volta, in sede di legittimità della questione relativa alla compatibilità della norma interna con quella comunitaria sopravvenuta, essendo tenuto il giudice di ultima istanza a tale controllo (cfr. Cass. 02/07/2014, n. 15032), in quanto «la verifica della compatibilità del diritto interno con le disposizioni comunitarie vincolanti deve essere effettuata di ufficio dal giudice, tenuto all'applicazione di queste ultime» (Cass. 10/12/2015, n. 24952).

4.7. Ciò chiarito, nell'alveo applicativo dei principi elaborati dalla giurisprudenza e dalle decisioni eurocomunitarie è inclusa non solo l'impresa, ma anche il professionista lavoratore autonomo. Sul punto questa Corte, già con riguardo agli interventi della Corte di Giustizia (sent. del 17/07/2008, in causa C-132/06, che aveva rilevato l'incompatibilità delle disposizioni di cui alla legge n. 289 del 2002 con il sistema comune dell'IVA, del quale ne alterava il principio di neutralità fiscale), aveva affermato che in tema di agevolazioni tributarie, il rimborso d'imposta di cui all'art. 1, co. 665, I. n. 190/2014, a favore dei soggetti colpiti dal sisma siciliano del dicembre 1990, a seguito dell'intervento della Commissione UE con la decisione del 14 agosto 2015, C (2015) 5549, non è applicabile ai soggetti che esplicano attività di "impresa comunitaria", rispetto alla quale rileva esclusivamente lo svolgimento di attività economica volta a fornire beni o servizi, essendo invece irrilevante l'elemento



soggettivo, sia sotto il profilo della qualifica dell'attività (di impresa o professionale, di lavoro autonomo e di esercente attività c.d. protette), sia sotto il profilo della struttura propria del soggetto (persona fisica o ente collettivo, soggetto di diritto privato o pubblico), rilevando esclusivamente lo svolgimento di una attività economica volta a fornire beni o servizi (Cass. 21/01/2020, n. 1241).

L'equivalenza dell'attività del libero professionista a quella d'impresa trovava riscontri in molteplici precedenti eurocomunitari, consentendo di affermare che ciò «si raccorda sia con la normativa fiscale europea, laddove si stabilisce che è soggetto passivo d'imposta sul valore aggiunto "chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività" (art. 9, 51, Direttiva UE, n. 2006/112/CE; conf. art. 4, Direttiva UE, n. 77/388/CE), sia con la normativa europea sugli appalti pubblici, laddove si stabilisce che "i termini imprenditore, fornitore e prestatore di servizi designano una persona fisica o giuridica o un ente pubblico o un raggruppamento di tali persone e/o enti che offra sul mercato, rispettivamente la realizzazione di lavori e/o opere, prodotti e servizi" (art. 1, §8, Direttiva UE, n. 2004/18/CE)». La nozione era recepita dalla decisione del 14/08/2015, C(2015) 5549 final, 5 134, della Commissione UE, che infatti puntualmente afferma che «i soggetti che non svolgono attività economica (...) non vanno considerati come imprese" ciò significa che non importa neppure che l'attività economica possa essere una libera professione regolamentata e che le prestazioni possano essere intellettuali, tecniche o specialistiche (v. Commissione UE, 30/01/1995, n. 95/188/CE; conf. Corte giustizia, 23/04/1991, Hoefner e 18/06/1998, Commissione vs. Italia)».

In conclusione, l'attività esercitata dal lavoratore autonomo deve essere considerata alla stregua dell'attività d'impresa ai fini della materia agevolativa considerata (da ultimo, Cass. 11/11/2025, n. 29787): nel concetto di impresa deve ricomprendersi anche il



professionista lavoratore autonomo, ciò in quanto l'attività di impresa va intesa nell'accezione eurounitaria quale entità che, indipendentemente dal suo *status* giuridico e dalle modalità di finanziamento, esercita attività economica consistente nell'offrire beni e servizi. Se dunque in linea generale anche il lavoratore autonomo non può beneficiare del regime di cui all'art. 9 comma 17 della L. 289/2002, come chiarito dalla Commissione, è possibile che determinati vantaggi concessi nel quadro dello stesso regime non costituiscano di per sé aiuti di Stato o configurino, interamente o in parte, aiuti compatibili con il mercato interno, per esempio allorquando il beneficio individuale sia in linea con il regolamento *de minimis* applicabile.

4.8. Nel caso *sub iudice*, ai fini dell'applicazione dei principi sinora richiamati, deve considerarsi pacifico che la contribuente abbia svolto (anche) attività da lavoro autonomo (Cass. 11/02/2016, n. 2759), quale componente del consiglio di amministrazione societario; parimenti pacifica (cfr. sentenza di secondo grado, pag. 3) è la circostanza dell'avvenuta dichiarazione, da parte della contribuente, di redditi da lavoro autonomo mediante la compilazione del quadro E (lavoro autonomo); ora, contrariamente a quanto ritenuto dalla CGT-2, il reddito da lavoro autonomo della contribuente non può essere *tout court* escluso dalla nozione europea di 'impresa' sol perché il consigliere del CdA svolge unicamente compiti amministrativi, dovendo, piuttosto, l'indagine - circa lo svolgimento di attività economica - essere svolta alla luce dei criteri sopra individuati.

La possibilità di qualificare il rapporto di lavoro tra la società di capitali ed il suo amministratore in termini di rapporto di lavoro autonomo deve ormai ritenersi pacifica nella giurisprudenza di questa Corte. Nel 2017 le Sezioni Unite (sent. n. 1545 del 20/01/2017), chiamate ad individuare i limiti alla pignorabilità degli emolumenti percepiti dagli amministratori di una società di capitali, e ad individuare, a monte, la natura del rapporto di lavoro che lega



gli amministratori all'ente (parasubordinato, autonomo, di opera professionale o altro), hanno superato, soprattutto alla luce della riforma diritto societario che rende l'amministratore 'il vero egemone dell'ente sociale', la tesi del rapporto di lavoro parasubordinato. Hanno, quindi, affermato, recependo la giurisprudenza più recente formatasi sul punto, che il rapporto tra amministratore ed ente rientra tra *'i rapporti societari ivi compresi quelli concernenti l'accertamento, la costituzione, la modificazione o l'estinzione di un rapporto societario* cui fa riferimento l'art. 3, comma 2, lett. a) del d.lgs. n. 168 del 2003 per l'individuazione della competenza per materia del tribunale delle imprese', precisando che tanto attiene alla 'figura dell'amministratore societario nelle sue funzioni tipiche di gestione e rappresentanza dell'ente, ossia come soggetto che, immedesimandosi nella società, le consente di agire e raggiungere i propri fini imprenditoriali'.

Invero, non può escludersi che si instauri tra la società e la persona fisica che la rappresenta e la gestisce, un autonomo, parallelo e diverso rapporto che assuma, secondo l'accertamento esclusivo del giudice del merito, le caratteristiche di un rapporto subordinato, parasubordinato, di lavoro autonomo (come nella specie) o d'opera.

Sul versante fiscale l'art. 50, comma 1, lett. *c-bis*), del d.P.R. n. 917/1986 (nella formulazione vigente *ratione temporis*) prevedeva (e tuttora prevede) che *'le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati*



e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 46, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente'. In definitiva il legislatore prevede che le somme percepite dall'amministratore di una società possano costituire: a) reddito assimilato al reddito da lavoro dipendente (e tassato ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. c-bis, cit.); oppure b) reddito da lavoro dipendente (e tassato ai sensi dell'art. 46, comma 1, d.P.R. n. 917/1986); oppure c) reddito da lavoro autonomo (e tassato ai sensi dell'art. 49, comma 1, d.P.R. n. 917/1986).

4.9. Nella specie, in definitiva, chiara è la violazione di legge dedotta dall'Ufficio, atteso che alcuna valutazione in fatto, alla luce dei criteri e dei principi appena esposti, è stata compiuta dalla CGT-2, che, con motivazione assai scarna, si è limitata a ritenere sussistenti in capo alla contribuente i presupposti per accedere al beneficio, senza minimamente considerare l'impatto sulla fattispecie delle decisioni della Commissione e della Corte di Giustizia e la circostanza dell'avvenuta compilazione del quadro E (redditi da lavoro autonomo) della dichiarazione da parte della contribuente.

5. Il ricorso va, quindi, integralmente accolto; la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo esame ed ai necessari accertamenti in fatto, seguendo i criteri ed i principi già illustrati, e provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità.

Il giudice del rinvio si atterrà al seguente principio di diritto: «l'attività svolta dall'amministratore di una società di capitali, quale componente del relativo CdA, qualora ricondotta a quella da lavoro autonomo può essere considerata, all'esito di un accertamento in fatto demandato in via esclusiva al giudice di merito, alla stregua



dell'attività d'impresa - intesa nell'accezione eurounitaria quale entità che, indipendentemente dal suo *status* giuridico e dalle modalità di finanziamento, esercita attività economica consistente nell'offrire beni e servizi - ai fini della spettanza dei benefici di cui all'art. 9 comma 17 della L. 289/2002».

P.Q.M.

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

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 21 maggio 2026.

Il Consigliere relatore

Giuliano Tartaglione

Il Presidente

Lucio Napolitano

