

---

# Il commercialista docente universitario non paga IRAP - Escluso dall'Irap chi si avvale di un solo collaboratore/segretario

---

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 7 Dicembre 2017

segnaliamo un nuovo caso di non debenza dell'IRAP da parte dei professionisti: quello del commercialista che svolge anche l'attività di docente universitario avvalendosi di una segretaria part time

Con l'ordinanza n.26654 del 10 novembre 2017, la Corte di Cassazione torna ad affrontare la questione Irap commercialisti.

## Il fatto

L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza che ha rigettato l'appello proposto dalla stessa A.F. avverso la pronuncia della CTP, con cui era stato accolto il ricorso del contribuente, nella controversia avente ad oggetto l'assoggettabilità ad Irap dell'attività svolta dal commercialista/docente universitario, nel periodo di imposta 2006.

Secondo il giudice di appello, in particolare, *“l'attività del contribuente doveva considerarsi priva del requisito dell'autonoma organizzazione, avuto riguardo al fatto che, nel periodo di riferimento, il contribuente aveva esercitato esclusivamente attività di docenza quale titolare di cattedra universitaria ed aveva ricoperto le funzioni di componente di consigli di amministrazione e collegi sindacali di varie società, nonché consulente tecnico in giudizi arbitrali, senza svolgere le attività tipiche della professione di dottore commercialista e che, in tale contesto, il B. si era avvalso delle prestazioni di lavoro di una dipendente, assunta part time, svolgente mansioni di segretaria”*.

## Il pensiero della Corte

Per la Corte, la decisione della CTR non si discosta dai principi certificati da [Cass., Sez. U., Sentenza n. 9451 del 10/05/2016](#), laddove si afferma che, «con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione – previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 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».

A sostegno di tale principio, le Sezioni Unite hanno rimarcato che, «se fra “gli elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità necessarie”, accanto ai beni strumentali vi sono i mezzi “personali” di cui egli può avvalersi per lo svolgimento dell'attività, perché questi davvero rechino ad essa un apporto significativo occorre che le mansioni svolte dal collaboratore non occasionale concorrano o si combinino con quel che è il proprium della specifica professionalità espressa nella “attività diretta allo scambio di beni o di servizi”, di cui fa discorso l'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, e ciò vale tanto per il professionista che per l'esercente l'arte, come, più in generale, per il lavoratore autonomo ovvero per le figure “di confine” individuate nel corso degli anni dalla giurisprudenza di questa Corte. E', infatti, in tali casi che può parlarsi, per usare l'espressione del giudice delle leggi, di “valore aggiunto” o, per dirla con le pronunce della sezione tributaria del 2007, di “quel qualcosa in più”. Diversa incidenza assume perciò l'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui quando questo si concreti nell'espletamento di mansioni di segreteria o generiche o meramente esecutive, che rechino all'attività svolta dal contribuente un apporto del tutto mediato o, appunto, generico. Lo stesso limite segnato in relazione ai beni strumentali – “eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione” – non può che valere, armonicamente, per il fattore lavoro, la cui soglia minimale si arresta all'impiego di un collaboratore».

Per i massimi giudici, dalla lettura combinata della sentenza d'appello e del ricorso per cassazione emerge che, nella specie, il thema decidendum riguarda soltanto l'utilizzo di un lavoratore dipendente non occasionale e segnatamente di una segretaria part time.

Ciò per la Corte "esclude che i parametri enunciati dalle Sezioni Unite siano stati superati, nella specie, dall'attività del contribuente".

## Breve nota

**Il professionista o l'imprenditore individuale che impiega un solo collaboratore con mansioni di segreteria o meramente esecutive è escluso dall'Irap.** Queste sono le conclusioni raggiunte dalle SS.UU. della Corte di Cassazione, con la sentenza n.9451/2016, peraltro richiamata nella sentenza che si annota. (vedi anche: [Niente IRAP per un'impresa individuale con dipendente e beni strumentali](#))

In pratica la Corte di Cassazione concede l'apporto di una sola unità lavorativa e che deve comunque svolgere mansioni di segreteria o esecutive (in senso conforme Cass. Ord. 30 agosto 2016, n. 17429, che invece ha assoggettato ad Irap l'agente di commercio che impiega un familiare con mansioni e retribuzione rilevanti).

Sul punto si aprono scenari interpretativi di interesse. Come abbiamo già avuto modo di rilevare, ci sembra particolarmente illuminante lo studio di autorevole dottrina<sup>2</sup> che si domanda cosa accade nell'ipotesi in cui sono due unità che coprono l'orario di lavoro di una persona, o se il "professionista accorto dovrà pretendere che la segretaria curi anche le pulizie dello studio? o potrà sostituirla per questa mansione (comunemente ritenuta umile) con un pulitore ad ore?".

Sempre sotto il versante giurisprudenziale, ancor prima, con la [sentenza n. 8962 del 12 aprile 2013](#) (ud. 21 febbraio 2013) la Corte di Cassazione ha ritenuto soggetto Irap il commercialista che si appoggiava, per tutta una serie di servizi, ad una società esterna di cui è socio (da un lato il professionista aveva indicato, nella dichiarazione dei redditi, notevoli compensi corrisposti a terzi - per il 2001, L. 134.473.000, per il 2002, Euro 66.222,00, per il 2003, Euro 94.109,00, ed anche negli anni successivi e tali dati dimostravano "la non occasionante delle prestazioni dei soggetti terzi" e, dall'altro, che detti "professionisti" rendevano conto del loro operato a professionista "socio di minoranza della società" ed "anche membro del consiglio di amministrazione").

Per la Corte, "In tema di IRAP, il ricorso al lavoro di terzi per la fornitura di tutti i necessari servizi (dalla telefonia al segretariato) in forma rilevante e non occasionale, ma continuativa, integra il presupposto dell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata, previsto dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, non rilevando che la struttura posta a sostegno e potenziamento dell'attività professionale del contribuente sia fornita da personale dipendente o da un terzo in base ad un contratto

di fornitura".

Ancora con la sentenza n. 22674 del 24 ottobre 2014 (ud. 17 luglio 2014), la Corte di Cassazione ha confermato che scontano l'Irap i commercialisti che si avvalgono dell'opera di terzi.

Con riguardo specifico all'impiego non occasionale di lavoro altrui, costituente una delle possibili condizioni che configurano l'esistenza di un'autonoma organizzazione, la Corte richiama un proprio precedente (Cass. 23761/2010), dove *"ha già affermato che è soggetto ad Irap il professionista che, per prestazioni afferenti l'esercizio della propria attività, eroga elevati compensi a terzi, a nulla rilevando il mancato impiego da parte del contribuente di personale dipendente"*. Nel caso di specie, i giudici di secondo grado hanno esaminato la realtà fattuale ed hanno valutato che *"il reddito era stato conseguito mediante l'impiego, non occasionale, di una organizzazione costituita da una società di servizi retribuita a percentuale, tanto da risultare erogati alla stessa, dal professionista, compensi pari, complessivamente, ad oltre Euro 80.000.00, per l'anno che interessa. Tra le attività espletate dal professionista vi era infatti la consulenza fiscale e societaria e l'attività affidata alla società di servizi riguardava la 'tenuta della contabilità dei propri clienti' (come confermato dallo stesso ricorrente), strettamente connessa a quella oggetto della professione dal primo svolta"*. I Giudici di appello, hanno quindi correttamente argomentato che ciò che rileva, agli effetti impositivi Irap, e che risulta idoneo a ricondurre la fattispecie alle affermazioni desumibili dalle richiamate pronunce, *"è la sussistenza di una organizzazione imprenditoriale"*, rimanendo *"indifferente il mezzo giuridico col quale quest'ultima è attuata (dipendenti ovvero società di servizi ovvero associazione professionale) e che rende possibile lo svolgimento (complesso) della attività (complessa) dei professionisti (cfr. anche Cass.12078 e 12079/2009)"*.

7 dicembre 2017

Gianfranco Antico

\*\*\*\*

Archivio dei [nostri approfondimenti in materia di IRAP](#)