

**COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE  
INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA**

\*\*\* \*\*

**NORMA DI COMPORTAMENTO N. 215**

**I COMPENSI PER LA CARICA DI SINDACO  
NON SONO SOGGETTI AD IRAP**

**Massima**

I compensi percepiti per la carica di sindaco, tanto dal professionista individuale che dall'associazione professionale per conto di un associato, non sono soggetti ad Irap, in quanto riconducibili all'attività di vigilanza e di controllo esercitata personalmente dal professionista nominato senza apporto dell'autonoma organizzazione riferibile allo studio professionale o all'associazione.

o\*o\*o\*o

I redditi derivanti dall'esercizio di un'attività professionale sono imponibili ai fini Irap, ai sensi dell'articolo 2, D.Lgs n. 446 del 15 dicembre 1997, se prodotti dal professionista con l'ausilio di un'autonoma organizzazione. In altri termini, l'IRAP per poter trovare applicazione, richiede una capacità produttiva "impersonale ed aggiuntiva" rispetto a quella propria del professionista (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale) e può colpire solo il reddito prodotto nell'ambito di una sovra struttura organizzativa "esterna" rispetto al singolo, cioè da *“un complesso di fattori che, per numero, importanza e valore economico, siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dai soli strumenti indispensabili e di corredo al know-how del professionista<sup>1</sup>.”* La definizione di autonoma organizzazione, in carenza di un'espressa previsione normativa, si desume dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 21 maggio 2001, secondo la quale *“un'attività professionale si può definire autonomamente organizzata quando è in grado di generare un valore della produzione indipendentemente dall'apporto lavorativo del professionista, e ciò grazie all'impiego di capitale e lavoro altrui.”* L'elemento caratterizzante l'autonoma organizzazione, dunque, è individuabile nell'intrinseca capacità della stessa di produrre reddito grazie all'impiego del lavoro prestato da soggetti terzi e avvalendosi di una dotazione di capitale eccedente il minimo necessario, secondo parametri di normalità. Il requisito dell'autonoma organizzazione sussiste, pertanto, solo se il professionista si avvale di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile e del lavoro, non occasionale o meramente strumentale, di terzi, “il che accade perché la capacità produttiva aggiuntiva rispetto a quella personale del professionista sconta l'imposizione per il surplus di quanto ottenuto mercé una struttura

---

<sup>1</sup> Cass. n. 15754/2008; Cass. Civ. Sez VI Ord. n. 7839 del 27/03/2017.

organizzativa che sia servente rispetto all'opera intellettuale svolta con le proprie conoscenze e gli strumenti minimi indispensabili<sup>2</sup>". L'apporto del fattore lavoro rappresenta un elemento essenziale per l'esistenza di un'autonoma organizzazione; ma affinché quest'ultima venga a configurarsi la prestazione lavorativa altrui deve essere indirizzata all'esecuzione di attività che generano direttamente valore della produzione<sup>3</sup>; diversamente l'impiego di lavoro altrui per il mero compimento di prestazioni ausiliarie, o esecutive, rispetto all'attività professionale generatrice di ricavi non porta a configurare un'autonoma organizzazione<sup>4</sup>. Nell'ambito delle attività professionali, lo svolgimento della funzione di sindaco, per la sua intrinseca caratteristica, non richiede l'esistenza di una particolare organizzazione, giacché integra una prestazione strettamente personale e concretamente eseguita dal professionista sindaco, di solito presso la sede della società vigilata e secondo un calendario predeterminato, in ragione delle apposite convocazioni. Ne consegue che gli onorari percepiti da un professionista per la funzione di sindaco di società non sono soggetti ad Irap, in quanto non sono ascrivibili ad un'attività autonomamente organizzata, ma unicamente all'incarico espletato in proprio dal singolo professionista, quale organo di una compagine societaria<sup>5</sup>. In altri termini, il professionista che riveste la carica di sindaco *"non è soggetto a Irap per il reddito netto di tali attività, perché è soggetta a imposizione fiscale unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata"* dell'opera individuale<sup>6</sup>. La non assoggettabilità ad Irap di tali onorari è, tuttavia, subordinata ad alcune delle seguenti condizioni: - la fattura emessa dal professionista deve riferirsi espressamente alla carica di sindaco ricoperta, allo scopo precipuo di poter distinguere tale attività dalle altre rese dal professionista; - deve risultare possibile distinguere le diverse componenti del reddito professionale, onde poter appurare i differenti presupposti impositivi. Da quanto sopra esposto deriva conseguentemente, che anche nel caso in cui il professionista incaricato della funzione di sindaco sia socio di uno studio associato e questo, per patto interno tra gli associati, provveda a fatturare i compensi per la carica di sindaco per conto del singolo socio, gli onorari incassati dallo studio associato per tale carica non sono soggetti ad Irap. Ai fini dell'assoggettamento ad IRAP, infatti, non è sufficiente che il contribuente presti la propria attività in uno studio professionale, anche se associato, *"atteso che tale presupposto non integra di per sé il requisito dell'autonoma organizzazione rispetto ad un'attività rilevante quale organo di una compagine terza"*<sup>7</sup>, ma è necessario che il professionista, inserito in uno studio associato, si avvalga per l'espletamento delle attività professionali dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione all'associazione e, quindi, fruisca dei servizi collettivi caratterizzanti l'attività svolta in associazione professionale<sup>8</sup>; condizione questa che non risulta soddisfatta con riferimento all'attività di collegio sindacale, posto che questa, come prima detto, per la sua intrinseca caratteristica, non richiede l'esistenza di una particolare organizzazione, integrando una prestazione strettamente personale e concretamente eseguita dal professionista sindaco, di solito presso la sede della società vigilata e secondo un calendario predeterminato, in ragione delle apposite convocazioni. Inoltre, l'attività di sindaco, pur se ricoperta da un componente di uno studio associato, non può essere ricondotta e confusa con l'attività dall'ente associativo, in quanto le funzioni di controllo e di

---

<sup>2</sup> Corte di Cassazione, Sentenza n. 22138/2018.

<sup>3</sup> Occorre, infatti, rilevare che qualora il professionista si avvalga di collaboratori ed ausiliari, ai sensi dell'art. 2403bis c.c., pur per l'espletamento di attività di controllo e vigilanza, si potrebbe integrare, invece, in ragione del tipo di apporto recato dagli stessi, quella autonoma organizzazione che involga l'assoggettabilità ad IRAP.

<sup>4</sup> Corte di Cassazione, sentenze nn. 18734/2016; 11817/2017 e 13730/2017.

<sup>5</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 17987/2019: *"nel caso in cui il professionista, oltre a svolgere attività ordinaria di commercialista, sia titolare della carica di sindaco presso società, l'Irap non è dovuta in relazione al segmento di attività di sindaco, che deve essere scorporata rispetto alle ulteriori attività (...)"*

<sup>6</sup> Corte di Cassazione, Ordinanza n. 3790, depositata il 15 febbraio 2018.

<sup>7</sup> Corte di Cassazione, Sentenza n. 16372 del 03/07/2017.

<sup>8</sup> Corte di Cassazione, Sentenza n. 766/2019.

vigilanza relative all'incarico di sindaco sono sempre esercitate personalmente ed esclusivamente dal professionista incaricato, nominato per le sue capacità professionali, e munito dei necessari requisiti morali, di onorabilità e di indipendenza, richiesti dalla legge. Tali circostanze consentono di escludere recisamente ogni apporto dell'organizzazione autonoma dello studio professionale all'espletamento di siffatte funzioni da parte dell'associato incaricato<sup>9</sup>. Si può, pertanto, concludere che l'attività di sindaco, pur se posta in essere da un professionista associato, conservi un'autonomia ed una soggettività tributaria propria, che ne preclude la confusione con le restanti attività esercitate dallo stesso professionista nell'ambito dello studio associato<sup>10</sup>. Di conseguenza non si genera una base imponibile ai fini IRAP<sup>11</sup>. Anche in tale caso, comunque, la non assoggettabilità ad Irap è subordinata a alcune condizioni analoghe a quelle previste per il singolo professionista: - la fattura emessa dall'associazione professionale deve recare l'indicazione del nome dell'associato e della carica di sindaco ricoperta, allo scopo precipuo di poter distinguere tale attività dalle altre rese dall'associazione<sup>12</sup>; - deve essere possibile scorporare il compenso, al netto dei costi di diretta imputazione, ascrivibile alla carica di sindaco, dalle restanti attività fatturate dall'associazione, verificando l'esistenza dei requisiti impositivi delle differenti fattispecie<sup>13</sup>; - il professionista deve essere in grado di mostrare di non fruire, per la carica di sindaco, dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione alla associazione. In tutti i casi la distinzione del compenso riferibile alle attività escluse da Irap resta, peraltro, agevolmente percorribile, in quanto con la delibera assembleare di conferimento degli incarichi de quibus si quantificano pure i compensi annuali spettanti. Per ultimo, si osserva che il medesimo trattamento può essere riservato anche, ad esempio, all'incarico di componente di Consiglio di Amministrazione e dell'Organismo di Vigilanza, trattandosi di fattispecie esclusivamente ascrivibili ad attività comportanti il solo apporto dell'opera personale del professionista. Principio che, invece, non può essere esteso tout court ad altre funzioni, che comportino inevitabilmente l'ausilio di una struttura autonomamente organizzata.

---

<sup>9</sup> Corte di Cassazione, Sentenze nn. 12653/2009, n.10594/2007, n. 19607/2010.

<sup>10</sup> Cassazione civile, Sez III, ordinanza n. 8451 del 05.05.2020.

<sup>11</sup> In senso conforme si è posta la Suprema Corte di Cassazione con consolidata giurisprudenza Cass. 14077 del 7 giugno 2017; Cass. n. 19327 del 2016; Cass. n. 17566 del 2016.

<sup>12</sup> Risoluzione Ministero delle Finanze n. 445523, del 07 dicembre 1991.

<sup>13</sup> Cassazione civile sez. trib. n. 4959/2009; n. 15803/11; n.3434/12;n. 19327/2016; n. 23776/2016; n. 4246/16.