

---

## Studi associati senza via di fuga dall'IRAP

---

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 4 Novembre 2011

oramai la giurisprudenza è sempre più concorde: il professionista associato ad uno studio professionale è soggetto IRAP, perchè lo studio associato rappresenta "autonoma organizzazione" dell'attività professionale

Con ordinanza n. 20499 del 6 ottobre 2011 (ud. del 5 luglio 2011) la Corte di Cassazione ha confermato che l'esercizio della professione liberale in forma associata costituisce elemento di per sé sufficiente per la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione ai fini dell'applicazione dell'Irap.

### Il processo

Con sentenza n. 101/20/08, la CTR della Lombardia rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 1 -, avverso la sentenza di primo grado con la quale era stato accolto il ricorso proposto da G.D.P., nei confronti del silenzio rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso dell'IRAP versata negli anni 2001, 2002 e 2003.

Il giudice d'appello riteneva, invero, mancante - nel caso di specie - il requisito essenziale per l'applicabilità dell'IRAP, costituito dall'abituale esercizio di un'attività autonomamente organizzata, diretta alla produzione od allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, per essere lo stesso inserito in uno studio legale associato.

### La sentenza

La Corte rileva, innanzitutto, che l'impugnata sentenza fonda il rigetto dell'appello dell'Ufficio unicamente sul presupposto dell'inserimento dell'avvocato in uno studio legale associato, il che comporterebbe, ad avviso della CTR l'assenza del requisito dell'abituale esercizio di un'attività autonomamente organizzata, essenziale ai fini dell'applicabilità dell'IRAP. Tale assunto si palesa, ad avviso della Corte, *“del tutto infondato”*.

*“Va rilevato, infatti, che l'esercizio in forma associata di un'attività liberale è circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione di strutture e mezzi, nonchè dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e competenze, ovvero della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze; sicchè può ritenersi - salvo prova contraria da parte del contribuente - che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità del singolo collaboratore (Cass. 24058/09, 15370/07)”*.

Nel caso concreto, la CTR ha escluso l'applicabilità dell'IRAP sulla base del mero dato dell'essere l'avvocato *“collaboratore di uno studio legale associato, senza dare in alcun modo atto degli eventuali elementi di prova che potevano indurre l'organo giudicante a ritenere che il reddito dal medesimo prodotto non fosse in alcun modo ascrivibile all'organizzazione costituita dal predetto studio associato”*. E ciò, a fronte delle allegazioni dell'Ufficio - dettagliatamente riportate nel ricorso - secondo cui l'avvocato aveva percepito redditi cospicui dallo studio associato,

con indicazione specifica degli elementi dai quali tale elevata redditività, imputabile all'organizzazione, poteva desumersi.

*“Va ulteriormente ribadito che l'esercizio in forma liberale di un'attività associata costituisce una circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza - ai fini dell'applicabilità dell'IRAP - di un'autonoma organizzazione, presupposto essenziale dell'imposta, ed a far escludere – in difetto, come nel caso di specie, di elementi di prova di segno contrario - che il reddito sia prodotto esclusivamente per effetto della professionalità del singolo collaboratore”.*

### **Brevi considerazioni**

Nessuna via di fuga per i soggetti che abbiano un minimo di organizzazione, intesa in senso lato. Ne dà conferma esplicita l'ultima ordinanza della Corte di Cassazione in materia di studi legali.

Lo studio associato, pur non configurandosi come un centro unitario di interessi, atteso che ciascun professionista mantiene la sua autonomia, da luogo, comunque, ad una struttura organizzata.

Sul punto, ricordiamo che, con ordinanza n. 18704 del 13 agosto 2010 (ud. del 9 giugno 2010), la Corte di Cassazione aveva già affermato che *“ In tema di IRAP, questa Corte ha affermato che, a norma del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, primo periodo, e art. 3, comma 1, lett. c), l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 49, comma 1 (nella versione vigente fino al 31 dicembre 2003) e all'art. 53, comma 1, del medesimo D.P.R. (nella versione vigente dal 1 gennaio 2004) è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata”.*

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:

- 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, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

E l'associazione è già di per sé struttura organizzata, indipendentemente dalla presenza di mezzi di particolare valore economico, poiché essa permette una reciproca forma di collaborazione e sostituibilità.

Si pensi, ad esempio, agli studi associati fra avvocati, che nati magari per suddividere i costi, permettono degli scambi professionali.

In pratica, salvo che i contribuenti associati non riescano a dimostrare la propria autonomia (resta fermo, infatti, che *“ costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell'assenza delle predette condizioni (Cass. n. 3676/07 ed altre)”*), e questo può accadere, per esempio, quando gli associati svolgono attività professionali diverse e distinte), lo studio associato è soggetto ad Irap.

Principi peraltro espressi dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 22386 del 3 novembre 2010 (ud. del 7 luglio 2010). Per la Corte, *“l'esercizio in forma associata di una professione liberale è circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di una autonoma organizzazione di strutture e mezzi, ancorchè non di particolare onere economico, nonché dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e competenza, ovvero della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze, sì da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente*

---

della professionalità di ciascun componente dello studio, con la conseguenza che legittimamente il reddito di uno studio associato viene assoggettato all'imposta regionale sulle attività produttive, a meno che il contribuente non dimostri che tale reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati (v. cass. n. 24058/2009)'. Osserva la Cassazione che, "i giudici della C.T.R. avrebbero dovuto pertanto adeguatamente considerare ai fini de quo la natura associata dell'esercizio dell'attività professionale, comportante l'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e competenza, ovvero della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze, sì da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio, nonché l'esistenza di una autonoma organizzazione di strutture e mezzi, ancorchè non di particolare onere economico, ed avrebbero pertanto potuto escludere l'assoggettabilità ad Irap soltanto nel caso in cui il contribuente avesse fornito la prova che il reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati. Nella specie, invece, i giudici d'appello, non solo non hanno considerato la forma associata dell'attività professionale e le deduzioni in proposito dell'Ufficio, ma neppure hanno specificamente indicato ed esaminato le eventuali prove offerte dai contribuenti, limitandosi a rilevare genericamente che agli atti non risultava la sussistenza di autonoma organizzazione, posto che i beni utilizzati erano quelli necessari all'esercizio dell'attività e che nella specie non era configurabile l'esistenza di una organizzazione autonoma funzionante in maniera indipendente dall'intervento dei professionisti associati (circostanza, quest'ultima, neppure rilevante ai fini della valutazione della sussistenza o meno della autonoma organizzazione, come correttamente rilevato dalla ricorrente nel secondo motivo, v. in proposito Cass. n. 3678/2007". Eribaditi con ordinanza n. 11933 del 30 maggio 2011 (ud. del 4 maggio 2011) dove la Corte di Cassazione, afferma che "l'esercizio delle attività di lavoro autonomo è escluso dall'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata; 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: 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". (Cass. nn. 3680/2007, 3678/2007, 3676/2007, 3672/2007).

Nel caso specifico, "a) nessun concreto elemento viene indicato, idoneo ad escludere l'esistenza di una autonoma organizzazione, nel caso di che trattasi, di uno studio associato di professionisti, malgrado la peculiarità della considerata forma associativa, trovi, normalmente, la propria ragion d'essere nel conseguimento di benefici, non fruibili in ipotesi di svolgimento della professione esclusivamente personale, strettamente connessi al vincolo contratto con terzi; b) nessun dato concreto viene offerto per dare contezza dell'affermazione secondo cui i "costi per collaboratori" sarebbero "inesistenti in alcuni esercizi e modesti in altri", nonostante, alla stregua dei richiamati principi, l'impiego di personale dipendente e/o di collaboratori sia normalmente rilevante agli effetti di che trattasi e, d'altronde, la circostanza che il relativo utilizzo non sia avvenuto in tutti gli esercizi, non esonerava dal motivare, in base a quali elementi e considerazioni, per gli altri esercizi, l'effettivo impiego doveva, egualmente, essere ritenuto irrilevante".

Ancora, con ordinanza n. 16337 del 26 luglio 2011 dell'8 giugno 2011, la Corte di Cassazione, ha confermato l'assoggettabilità ad Irap degli studi associati (nel caso di specie di ingegneria), accogliendo le doglianze dell'Agenzia delle Entrate che lamentava che il giudice d'appello - pacifico il fatto che vi fosse uno studio professionale con due

---

professionisti associati - non abbia considerato elemento determinante il rilievo che l'associazione "è uno strumento non solo per consentire il lavoro del professionista ma anche per potenziarne la capacità, e lo studio associato è qualcosa di più rispetto al mero esercizio di attività professionale. Non struttura di mero supporto ... ma una struttura organizzata, di cui il professionista si avvantaggia". La Corte richiama il proprio pensiero interpretativo secondo cui: " Qualora il professionista (nella specie, commercialista) sia inserito in uno studio associato, sebbene svolga anche una distinta e separata attività professionale, diversa da quella svolta in forma associata, è tenuto a dimostrare, al fine di sottrarsi all'applicazione dell'Irap, di non fruire dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione alla detta associazione che, proprio in ragione della sua forma collettiva, normalmente fa conseguire ai suoi aderenti vantaggi organizzativi e incrementativi della ricchezza prodotta (ad es. le sostituzioni in attività - materiali e professionali - da parte di colleghi di studio; l'utilizzazione di una segreteria o di locali di lavoro comuni; la possibilità di conferenze e colloqui professionali o altre attività allargate; l'utilizzazione di servizi collettivi e quant'altro caratterizzi l'attività svolta in associazione professionale)" (Cassazione civile, sez. trib., 10 luglio 2008, n. 19138; negli stessi termini anche Cassazione civile, sez. trib., 11 giugno 2007, n. 13570).

E da ultimo, con ordinanza n. 20018 del 30 settembre 2011 (ud. del 14 luglio 2011) la Corte di Cassazione ha confermato l'assoggettamento ad Irap degli studi associati. Infatti, la partecipazione ad un'associazione professionale costituisce circostanza idonea a far presumere la sussistenza del presupposto dell'autonoma organizzazione ai fini dell'applicazione dell'Irap, fatta salva per il contribuente richiedente il rimborso di allegare elementi o prove contrarie. Per la Cassazione, chiamata a decidere definitivamente la questione, "l'esistenza di un'autonoma organizzazione, che costituisce il presupposto per l'assoggettamento ad imposizione dei soggetti esercenti arti o professioni indicati dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 49, comma 1, postula che l'attività abituale ed autonoma del contribuente si avvalga di un'organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la sua capacità produttiva; non è invece necessario che la struttura organizzata sia in grado di funzionare in assenza del titolare (Cass. n. 5011/2007)".

Inoltre, osserva la Corte, l'impiego di beni strumentali che costituiscono minimo indispensabile per una attività organizzata, non risulta accertato dalla sentenza impugnata, la quale ha viceversa ritenuto il contrario, in specie in relazione all'inserimento della attività della contribuente in una struttura associativa di professionisti. E comunque, è " pacifico che spetta al contribuente di dimostrare le condizioni di accoglimento delle domande di rimborso (e quindi - in materia di Irap - la prova della inesistenza di elementi di organizzazione eccedenti il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività professionale (Cass. nn. 13056/2004, 11682/2007, 6021/2009, 10797/2010). Poiché non risultano allegazioni e prove contrarie, non è dunque censurabile la decisione della CTR che ha ritenuto che le condizioni di esercizio dell'attività professionale risultanti alla data del ricorso sussistessero anche negli anni precedenti, cui era riferita l'istanza di rimborso".

4 novembre 2011

Roberta De Marchi