
Gli studi associati non eludono l'Irap

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 30 Ottobre 2012

lo studio professionale associato è automaticamente un contribuente soggetto ad IRAP perchè sempre dotato di autonoma organizzazione

Con ordinanza n. 9411 dell' 8 giugno 2012 (ud. 22 marzo 2012) la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi dell'Irap degli associati.

Il processo

L'agenzia delle entrate ricorre per cassazione nei confronti della sentenza della CTR delle Marche, n. 94/9/2009 pubblicata il 07.07.2009, che, in riforma della decisione di primo grado, ha accolto un ricorso di un ragioniere commercialista, avverso il silenzio-rifiuto su istanza di rimborso di somme versate negli anni dal 1998 al 2001 compresi a titolo di Irap, ritenendo che il contribuente aveva svolto attività professionale quale membro del collegio sindacale di una fondazione bancaria in termini disgiunti da una propria organizzazione, la quale invece dovevasi ritenere far capo alla fondazione.

E per questi motivi ha escluso l'esistenza dell'autonoma organizzazione rilevante ai fini impositivi.

La sentenza

Per la Corte, contrariamente da quanto affermato dal controricorrente, l'impugnata sentenza non ha ritenuto la mera non assoggettabilità a Irap dei compensi ottenuti dal professionista quale compenso della propria attività di sindaco, ma *“ha negato in nuce l'esistenza del presupposto impositivo in ragione della mancanza di un'attività autonomamente organizzata”*.

Così facendo, però, *“la commissione ha ommesso completamente di valutare la (e di motivare in ordine alla) specificamente dedotta (in appello), dall'amministrazione controdeducete, circostanza che il contribuente svolgeva anche attività di libero professionista nel contesto di una struttura professionale associata (il che appare oltre tutto*

pacifico in forza di quanto evidenziato nel controricorso). Donde non si sottrae alla predetta censura di motivazione insufficiente sul detto fatto potenzialmente decisivo per il giudizio, essendo in questione il profilo della mancanza del presupposto impositivo dell'Irap, rispetto al quale l'onere della prova incombe sul contribuente che agisce in rimborso".

Brevi considerazioni

I soggetti che abbiano un minimo di organizzazione, intesa in senso lato, scontano l'Irap. Ne dà conferma esplicita l'ultima ordinanza della Corte di Cassazione in materia di studi di ingegneria.

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.

Specificatamente per gli studi di ingegneria, con ordinanza n. 16337 del 26 luglio 2011 dell'8 giugno 2011, la Corte di Cassazione aveva 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 di 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).

Ricordiamo, ancora, che 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. 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".

Sul punto, 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 sè 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.n. 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".

Ed ancora 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). Poichè 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”*.

E da ultimo è l'Ordinanza n. 23002 del 4 novembre 2011 (ud. 22 settembre 2011) della Corte di Cassazione, che riaffronta la questione dell'Irap per gli studi associati. *“Questa Corte ha già affermato che il requisito dell'autonoma organizzazione ricorre, oltre che in caso di impiego da parte di beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, anche quando il contribuente si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui (Cass., Sez. un., n. 12108 del 2009); la sentenza non da conto della mancata valutazione dei compensi in favore di terzi, quali risultanti dal quadro RE delle dichiarazioni del contribuente relative agli anni d'imposta, e trascritti in sede di ricorso”*. Inoltre, *“l'esercizio in forma associata di una professione liberale è circostanza di per sè idonea a far presumere l'esistenza di una autonoma organizzazione di strutture e mezzi, ancorchè non di particolare onere economico, nonchè dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e competenze, ovvero della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze, si da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio (Cass. n.*

1370/2007; n. 17136/2008; n. 24058/2009).*

30 ottobre 2012

Roberta De Marchi