

Sempre soggetti ad IRAP gli studi associati

Secondo la Cassazione, il tributo regionale è dovuto a prescindere dal requisito dell'autonoma organizzazione

/ Luca FORNERO

Le associazioni professionali e gli **studi associati** sono **sempre soggetti** ad **IRAP**, indipendentemente dalla **struttura organizzativa** della quale si avvalgono per l'esercizio dell'attività. È questo il principio sancito dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 22212, depositata ieri, 29 ottobre 2010.

Nel caso di specie, la Suprema Corte applica letteralmente il secondo periodo dell'art. 2 del DLgs. 446/97, in base al quale "l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta". Atteso che l'art. 3, comma 1, lett. c) dello stesso DLgs. 446/97 contempla, tra i soggetti passivi d'imposta, le società semplici esercenti arti e professioni e quelle ad esse equiparate (in buona sostanza, le associazioni professionali e gli studi associati), ne deriva l'**assoggettamento** ad IRAP di tali soggetti.

Il tema è già stato affrontato dai giudici di legittimità, ma è la **prima volta** che la questione è trattata nei termini suddetti.

In particolare, al riguardo, si erano espresse le sentenze 28 ottobre 2009 n. 22781 e 11 giugno 2007 n. 13570, nonché l'ordinanza 5 febbraio 2008 n. 2715.

Nelle citate pronunce, è stato rilevato che lo studio associato è soggetto ad IRAP quando l'esercizio in comune dell'attività professionale, pur non configurando un centro di interessi dotato di autonomia strutturale e funzionale (stante il carattere strettamente personale e fiduciario dell'esercizio delle professioni), dia luogo ad un **insieme di mezzi e strutture** (immobili, mobili, macchinari, servizi, collaboratori) tale che il "reddito" da sottoporre ad IRAP sia stato almeno **potenziato e derivato dalla struttura**, e non provenga dal solo lavoro professionale dei singoli.

In altre parole, l'esercizio in forma associata di una professione (liberale) è circostanza di per sé idonea a far presumere:

- l'esistenza di un'autonoma organizzazione di strutture e mezzi, ancorché di non particolare onere economico;
- l'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e delle reciproche competenze ovvero della sostituibilità nell'adempimento dell'attività.

Per quanto sopra, il reddito prodotto non può ritenersi frutto soltanto della professionalità di ciascun componente dello studio. Ne deriva l'assoggettamento ad IRAP dello studio medesimo, **salvo** che non si sia in grado di **dimostrare** che

tale reddito è derivato dal solo **lavoro professionale** dei **singoli associati**.

Nelle precedenti pronunce, sempre privilegiato l'elemento organizzativo

In un'altra sentenza (10 luglio 2008 n. 19138), nuovamente la Corte di Cassazione ha affermato che è soggetto ad IRAP il professionista che fa parte di uno studio associato anche con riferimento alle **attività diverse da quelle svolte in forma associata**.

In particolare, secondo la Suprema Corte, il professionista, qualora sia inserito in uno studio associato, sebbene svolga anche una distinta e separata attività professionale, diversa da quella svolta in forma associata, deve dimostrare di **non fruire** dei **benefici organizzativi** recati dalla sua adesione all'associazione. Quest'ultima, infatti, proprio in ragione della sua forma collettiva, generalmente fa conseguire ai suoi aderenti ulteriori e aggiuntive utilità, le quali non si esauriscono in quelle della separata attività collettiva, in quanto solitamente queste ultime comportano altri vantaggi organizzativi.

Può essere il caso, ad esempio, delle **sostituzioni in attività**, materiali e professionali, da parte di colleghi di studio, dell'**utilizzo di una segreteria** o di **locali di lavoro comuni**, della possibilità di conferenze e colloqui professionali ovvero di altre attività allargate, nonché dell'utilizzazione di servizi collettivi.

Implicitamente nel senso dell'ordinanza n. 22212 pare pronunciarsi la circ. Agenzia delle Entrate 13 giugno 2008 n. 45. Tale documento di prassi, infatti, al § 8, dopo essersi limitato a riportare i passi salienti delle citate pronunce 13570/2007 e 2715/2008 **senza formulare** ulteriori **osservazioni**, ricorda che, ai sensi dell'art. 2 del DLgs. 446/97, "l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta". Con tale affermazione, l'Agenzia delle Entrate sembrerebbe sostenere l'**assoggettamento generalizzato** ad IRAP delle associazioni professionali e degli studi associati (nel senso fatto proprio dall'ordinanza in commento), anche nel caso in cui si provi che il relativo reddito è derivato dal lavoro professionale dei singoli. La questione non è stata poi ulteriormente affrontata dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 28 del 28 maggio 2010.