

Studi associati soggetti ad IRAP anche per il passato

Secondo l'Amministrazione finanziaria, ambito applicativo della norma certo anche prima della sentenza delle Sezioni Unite

/ Luca FORNERO

La risposta all'interrogazione parlamentare n. [5-09690](#) ha affermato che il principio espresso dalla sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. [7371/2016](#) si applica anche ai periodi d'imposta anteriori a quello della pronuncia (e, quindi, anche all'anno **2015** e ai **precedenti**).

Si ricorda che, con tale sentenza, è stato affermato che 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. Infatti, in base al secondo periodo 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", dovendosi, quindi, prescindere dal requisito dell'autonoma organizzazione.

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 il relativo assoggettamento ad IRAP.

La questione è stata sottoposta al Ministero dell'Economia e delle finanze in considerazione della **differente posizione** espressa da numerose pronunce (si vedano le sentenze nn. [11327/2016](#), [22386/2010](#), [22781/2009](#) e n. [13570/2007](#) e le ordinanze nn. [4663/2014](#), [16337/2011](#), [11933/2011](#), [13716/2010](#) e [2715/2008](#)), secondo le quali 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.

In base a tale orientamento, 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 si sia in grado di dimostrare che tale reddito è derivato dal

solo lavoro professionale dei singoli associati.

Ad avviso degli interroganti, vi sarebbe il rischio che, negli atti di recupero dell'IRAP che presumibilmente saranno emanati nei confronti degli studi associati e delle associazioni professionali che, nel corso degli anni, hanno aderito all'orientamento più "morbido", siano applicati anche **sanzioni** e **interessi**. Eventualità da escludere, atteso che, ai sensi dell'[art. 6](#) comma 2 del DLgs 472/97, "non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono (...)".

Però, secondo il parere dell'Amministrazione finanziaria, nemmeno per il passato "si ravvisano profili di incertezza nell'interpretazione della giurisprudenza di legittimità e della prassi sull'assoggettamento ad IRAP dell'esercizio in forma associata delle attività professionali".

Infatti, la sottoposizione della questione in esame alle Sezioni Unite è stata determinata non "da un contrasto nella giurisprudenza di legittimità, bensì dalla (...) **mancanza** di un percorso argomentativo lineare nell'ambito delle pronunce delle diverse sezioni semplici". Del resto, sempre secondo il Ministero, "in relazione all'assoggettamento ad IRAP degli studi associati l'orientamento della giurisprudenza di legittimità è univoco da tempo".

Alla luce delle non poche sentenze di segno contrario sopra riportate, tale ultima affermazione appare **discutibile**. Si tenga presente che, quali fatti sintomatici dell'[obiettiva incertezza](#), la Cassazione (sentenze nn. [24670/2007](#) e [7765/2008](#)) rammenta, tra gli altri, la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti (magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte Costituzionale) oppure il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale. Circostanze che qui paiono ricorrere entrambe.

Uno spiraglio per i contribuenti è tuttavia offerto dal capoverso finale della risposta, nel quale si legge che, sebbene la giurisprudenza confermi "la correttezza dell'operato degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, i medesimi approfondiranno la tematica segnalata al fine di individuare le possibili soluzioni idonee a contemperare le esigenze dei contribuenti e le pretese erariali".

È quindi auspicabile che, in seguito a tale ulteriore esame, venga **scongiurata** l'applicazione di **sanzioni** in capo agli studi associati e alle associazioni professionali che, fino al 2015, si siano ritenuti esclusi dal tributo.