

Comitato scientifico:

Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) - Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Consigliere giuridico Presidenza Consiglio dei Ministri) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato).

---

**Se si tratta di studio associato l'Irap si deve pagare, fatta salva la prova contraria**

Articolo di **Manuela RINALDI**

**Commento a [Cassazione civile, sezione V, 27 gennaio 2014 n. 1575](#)**

In materia di imposta regionale sulle attività produttive, ovvero la meglio nota IRAP molte sono le controversie tra professionisti ed Agenzia delle Entrate, soprattutto per quanto concerne l'accertamento della sussistenza dell'autonoma organizzazione quale requisito fondamentale che costituisce il presupposto della citata imposta ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 446/1997.

Già nell'anno 2001 la Corte Costituzionale<sup>1</sup> aveva specificato che, sebbene la menzionata imposta colpisca il valore aggiunto prodotto sia dall'esercizio dell'attività di impresa che dell'attività professionale, quest'ultima anche se abitualmente esercitata, poteva essere svolta in assenza dell'elemento organizzativo.

L'assenza del sopra menzionato elemento scongiurerebbe l'imponibilità ai fini IRAP per cui l'autonoma organizzazione, il cui accertamento viene rimesso al giudice di merito caso per caso, segna il confine tra l'imposta dovuta e quella non dovuta.

La presunzione di autonoma organizzazione parte dall'ipotesi che l'associazione tra professionisti trova la propria giustificazione economica nella costituzione di un soggetto composto da un insieme di strumentazioni, mezzi e persone; il

---

<sup>1</sup> Sentenza n. 156/2001

tutto coordinato ed idoneo al potenziamento della produzione di ricchezza a vantaggio degli associati.

Vi è da dire che l'esercizio in forma associata dell'attività professionale (o artistica) rientra, infatti, tra quelle ipotesi per cui, per giurisprudenza della Cassazione, l'autonoma organizzazione si ritiene sempre sussistente in base alla considerazione che la struttura dello studio associato rechi fisiologicamente dei vantaggi di tipo organizzativo al professionista.

Il professionista ha, comunque, la possibilità di poter fornire le prove al fine di superare tale presunzione e, quindi, sottrarsi all'imposta.

Con la decisione del 27 gennaio 2014 n. 1575 la Cassazione è intervenuta, quindi, nel tema, come visto già ampiamente discusso in giurisprudenza, relativo al pagamento dell'IRAP, imposta regionale sulle attività produttive per lo studio associato.

Meritano, pertanto, attenzione alcune precedenti decisioni sul tema, non certo prive di contrasto.

Nella sentenza n. 11935/2010 la Cassazione ha escluso dal pagamento dell'IRAP, il professionista che non solo lavora da casa ma detiene una sola autovettura in quanto se è vero che il requisito per il pagamento dell'IRAP è l'autonoma organizzazione, è ugualmente giustificabile lo studio presso la propria abitazione nonché l'utilizzo dell'auto per gli spostamenti che, proprio perché beni minimi ed indisponibili non possono equiparare la figura del libero professionista a quella di imprenditore.

Appare d'obbligo anzitutto menzionare la decisione del 2011 n. 16337 con cui è stato ribadito l'orientamento che ha visto contrapporsi la posizione<sup>2</sup> secondo cui l'imposta in oggetto è sempre dovuta, in quanto il presupposto dell'autonoma organizzazione inerisce alla qualifica di professionista autonomo, rispetto all'altra posizione<sup>3</sup> secondo cui nell'esercizio dell'attività professionale il c.d. *intuitus personae* prevale sempre e comunque sull'elemento organizzativo con conseguente esonero dal pagamento dell'IRAP.

Secondo la Cassazione del 2011<sup>4</sup> l'esercizio in forma associata di un'attività liberale<sup>5</sup> costituisce circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione di strutture e di mezzi, nonché dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e competenze, ovvero della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze. Sicché, salvo prova contraria da parte del contribuente, può ritenersi che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità del singolo collaboratore.

Ancora nel 2011<sup>6</sup> la Corte di Cassazione ha precisato che sussiste il diritto al rimborso

IRAP per il professionista che collabora con lo studio associato.

Infatti il professionista - contribuente ha esercitato l'attività professionale utilizzando saltuariamente uno studio associato.

Risultava che esso con l'associazione professionale aveva soltanto un rapporto di collaborazione per il quale risultano emesse il 90 % delle sue fatture.

---

<sup>2</sup> Sostenuta in prima battuta dall'amministrazione finanziaria

<sup>3</sup> Di alcune Commissioni tributarie

<sup>4</sup> Cfr. Cass. sez. trib. civ. 6 ottobre 2011 n. 20499

<sup>5</sup> nella specie di avvocati

<sup>6</sup> Cfr. Cass. sez. trib. civ. 19 luglio 2011 n. 15805

Dall'evidente differenza di somme incassate nel periodo de quo, rispetto al quinquennio successivo, era da ritenere legittimata la richiesta di rimborso dell'Irap versata e non dovuta.

Ancora la Cassazione (11933/2011) ha disposto che anche lo studio associato è soggetto al pagamento dell'Irap.

L'imposta è dovuta, altresì, se ad esercizi fiscali in cui si dichiarano compensi modesti per collaboratori se ne contrappongono altrettanti in cui i compensi non vengono dichiarati perché inesistenti.

Con la decisione della Cassazione del 10 dicembre 2012 n. 22506, è stato precisato che lo studio legale associato non sempre è tenuto a pagare l'Irap; è stato, quindi, bocciato il ricorso dell'Agenzia delle entrate contro la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia che a sua volta aveva respinto l'appello dell'Ufficio affermando la spettanza per uno studio legale associato del rimborso IRAP relativo ad una annualità.

Nella citata decisione del 2012 (sicuramente di estremo interesse per la trattazione che ci riguarda) si legge che la *presuntio hominis* secondo cui la sussistenza di uno studio associato costituisce indizio della esistenza di una stabile organizzazione ai fini Irap costituisce, appunto, una presunzione che può essere superata con adeguata motivazione; così come accaduto nel caso di specie in cui il giudice di merito ha evidenziato la assenza di personale dipendente e la esiguità delle spese per beni strumentali.

Secondo la Corte, quindi, come già detto, lo studio associato non paga necessariamente l'Irap; sono esenti dal tributo gli studi che non hanno dipendenti e grosse spese perché non sussiste, in questi casi, l'autonoma organizzazione

Nel 2013, ancora, con sentenza del 22 maggio n. 12507, sempre la Cassazione, nella sezione tributaria, aveva precisato che il solo esercizio della professione in forma di studio associato può configurare l'esistenza di una organizzazione autonoma, requisito sufficiente all'Amministrazione finanziaria per assoggettare ad IRAP l'attività professionale.

Il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione ai fini IRAP deve ritenersi insito nello svolgimento dell'attività professionale in forma associata, a prescindere dalla dotazione di beni strumentali e dall'apporto di lavoro altrui.

In tale contesto, ove la giurisprudenza è, come visto, tutt'altro che uniforme, si inserisce la decisione che si commenta del 27 gennaio 2014 ove è stato precisato che 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, ancorché non di particolare onere economico, nonché dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e competenze, 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.

Da ciò ne consegue che legittimamente il reddito dello studio associato viene assoggettato all'Irap; ciò a meno che il contribuente non dimostri che tale reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati.

La Nuova Procedura Civile