

DICHIARAZIONI

Professionisti, le linee guida per capire se l'Irap va pagata

Gianfranco Ferranti ▶ pagina 21

Imposta regionale. Il commercialista deve provare che non si è usata la struttura organizzata - Il confronto Cassazione-Entrate

Compensi distinti per dribblare l'Irap

Niente imposta sull'attività di sindaco o revisore svolta fuori dallo studio professionale

Gianfranco Ferranti

La possibilità di distinguere i compensi derivanti dall'attività di dottore commercialista rispetto a quelli relativi allo svolgimento dell'attività di sindaco, amministratore o revisore di società assume un ruolo decisivo al fine di evitare l'assoggettamento all'Irap di questi ultimi compensi. La Corte di cassazione ha recentemente ribadito tale principio (ordinanza 3790/2018, si veda il Sole 24 Ore del 16 febbraio scorso), che si ritiene estendibile anche ad altre attività.

Gli amministratori e i sindaci

La Suprema corte ha costantemente sostenuto che se l'attività di amministratore è svolta senza utilizzare un'autonoma struttura organizzativa, ma avvalendosi di quella della società, va assoggettata all'Irap soltanto il valore della produzione derivante dall'attività professionale autonomamente organizzata.

In tali casi i contribuenti devono essere in grado di distinguere con certezza i compensi derivanti da ciascuna attività. La Corte ha, infatti, ripetutamente affermato che il professionista può dimostrare che gli incarichi sono svolti senza avvalersi della struttura "organizzata" mediante la quale svolge la propria attività professionale, ma soltanto a condizione che sia possibile separare i relativi compensi da quelli totali (ordinanze 3790/2018, 28988/2017, 21061/2017, 5357/2017, 23104/2016, 22138/2016 e 15803/2011).

Tale principio è stato, peraltro, sancito anche in presenza di contribuenti che svolgono la propria attività nell'ambito di associazioni professionali (ordinanze 19327, 19328 e 20975 del 2016), la cui attività è stata ritenuta dalle Sezioni unite della Cassazione (sentenze 7292/2016 e 7371/2016) costituire in ogni caso presupposto dell'im-

posta, trattandosi di soggetti «strutturalmente organizzati». Nell'ordinanza 30395/2017 è stata, inoltre, ritenuta irrilevante la circostanza che la sede legale della società sia collocata presso lo studio del professionista.

L'agenzia delle Entrate è, invece, ancora ferma sulla posizione

espressa nella risoluzione 78/E del 2009, in cui era stato affermato che i compensi in esame sono in ogni caso imponibili se percepiti da un dottore commercialista che esercita la professione avvalendosi di un'autonoma organizzazione, perché gli stessi concorrono a formare il suo reddito di lavoro autonomo.

L'orientamento giurisprudenziale si ritiene più fondato perché il principio di attrazione nella sfera del lavoro autonomo dei rapporti di collaborazione connessi all'attività professionale è stabilito ai soli fini dell'Irpef, che ha un presupposto impositivo differente da quello dell'Irap (come affermato nelle sentenze a Sezioni unite da 12108 a 12111/2009).

Gli artisti

Un requisito fondamentale per l'applicazione dell'Irap è, quindi, quello in base al quale il contribuente deve essere il responsabile, sotto qualsiasi forma, dell'organizzazione. Il tributo non è, invece, dovuto in caso di inserimento in strutture organizzative riferibili alla responsabilità di altri.

Tale principio è stato applicato, nell'ordinanza 29863/2017, al caso di un artista che si era avvalso, per lo svolgimento dell'attività, di una truccatrice occasionale e di due autori di testi e aveva corrisposto compensi ad avvocati, a un notaio, a un consulente del lavoro e a uno studio di consulenza legale e tributaria. La Corte ha escluso l'assoggettamento del

contribuente al tributo regionale perché ha ritenuto la struttura organizzativa di supporto all'attività svolta riferibile «ad altrui responsabilità ed interesse».

Nella recente ordinanza 1690/2018 la Corte è pervenuta alla medesima conclusione con riguardo al caso di una conduttrice che per lo svolgimento di tale attività non si era avvalsa della propria organizzazione bensì delle strutture messe a disposizione da una emittente televisiva. Si ritiene che anche in tali casi l'esclusione dall'Irap sia possibile soltanto a condizione che risultino "scorporabili" i compensi relativi a ciascuna delle attività esercitate.



Gli orientamenti

Le più recenti pronunce sull'Irap dei piccoli. Il Sì indica i casi in cui scatta l'esenzione, il No i casi in cui bisogna pagare

Tipologia di contribuente e indicazioni della Cassazione	Esonero	Tipologia di contribuente e indicazioni della Cassazione	Esonero
SINDACI E AMMINISTRATORI DI SOCIETÀ		CONSULENTE FINANZIARIO CON UN PRATICANTE "NON ESECUTIVO"	
Il dottore commercialista non deve assoggettare all'IRAP i compensi derivanti dallo svolgimento dell'attività di sindaco o amministratore di società ovvero di consulente tecnico se per la stessa si avvale dell'organizzazione dei terzi ed è possibile distinguere i compensi relativi a tale attività da quelli derivanti dall'esercizio di quella professionale. • Cassazione, ordinanze 3790/2018, 28988/2017, 21161/2017 E', a tal fine, irrilevante la domiciliazione della società presso lo studio del professionista • Cassazione, ordinanza 30395/2017	Sì	La Commissione regionale non può limitarsi ad affermare che l'apporto di un praticante non costituisce di per sé un concreto incremento della prestazione intellettuale, ma deve vagliare se il professionista abbia, con tale apporto "proprio della professione da questi esercitata, accresciuto il valore della consulenza fornita ai clienti dello studio, considerando anche che si era determinato a corrispondere a tale collaboratore un emolumento". • Cassazione, ordinanza 1723/2018	No
ARTISTI CHE SI AVVALGONO DI STRUTTURE ALTRUI		AVVOCATO CHE SI AVVALE DI SOSTITUTI PROCESSUALI	
Non è configurabile un'autonoma organizzazione se l'artista si avvale, per lo svolgimento dell'attività, solo di una truccatrice occasionale e di due autori di testi, corrisponde compensi "ad avvocati, ad un notaio, ad un consulente del lavoro e ad uno studio di consulenza legale e tributaria" e la struttura organizzativa di supporto all'attività svolta è riferibile "ad altrui responsabilità ed interesse". E' irrilevante il reddito conseguito. • Cassazione, ordinanza 29863/2017	Sì	Non sono indicativi del presupposto dell'autonoma organizzazione i compensi corrisposti da un avvocato "per le domiciliazioni presso colleghi (Cass. ord. 22695/2016) o colleghi-sostituti (Cass. ord. 20088/2016) anche se all'esito di una verifica in concreto (Cass. ord. 16368/2017)". • Cassazione, ordinanza 222/2018; id. ordinanza 26332/2017 Non integra l'autonoma organizzazione la collaborazione professionale del terzo svolta saltuariamente a favore di un'avvocata diventata madre • Cassazione, ordinanza 17463/2017	Sì
AGENTI DI COMMERCIO PRIVI DI AUTONOMA ORGANIZZAZIONE		PROFESSIONISTA CON DIPENDENTE IN MATERNITÀ	
L'attività dell'agente di commercio, così come quella dei piccoli imprenditori di cui all'art. 2083 c.c., è esclusa dall'IRAP se la stessa non risulta autonomamente organizzata. Tale requisito non è configurabile qualora l'agente svolga l'attività "senza l'aiuto di terzi, con l'ufficio nel proprio alloggio adibito ad uso promiscuo, dotato della propria autovettura, p.c., telefono e cellulare, come ormai ogni cittadino". • Cassazione, ordinanza 1544/2018	Sì	Non è configurabile un'autonoma organizzazione se una pediatra di base convenzionata con il SSN assume un secondo dipendente con mansioni esecutive per "il transitorio rimpiazzo dell'unica dipendente assente per maternità". • Cassazione, ordinanza 27378/2017 Avvalersi di un collaboratore non integra il presupposto impositivo se la sua attività non prevale su quella intellettuale del professionista • Cassazione, ordinanza 21242/2017	Sì
PROFESSIONISTA SOCIO O DIPENDENTE		PROMOTORE FINANZIARIO CON ELEVATI COMPENSI E COSTI	
"L'esercizio di un'attività professionale (nella specie, di commercialista e revisore dei conti) nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di cui il professionista è socio (o dipendente) non realizza il presupposto impositivo". L'esistenza dell'autonoma organizzazione non si può desumere dal solo fatto che il professionista si avvalga di una compagine esterna di supporto, dovendosi accertare la natura del relativo rapporto giuridico. • Cassazione, ordinanza 27380/2017	Sì	Il "valore assoluto" dei compensi e dei costi, ed il loro reciproco rapporto percentuale, non costituiscono elementi utili per desumere il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione di un professionista, in quanto i compensi elevati possono essere sintomo del "mero valore ponderale specifico dell'attività esercitata" e le spese consistenti possono non essere funzionali allo sviluppo della produttività e non implementare l'aspetto organizzativo • Cassazione, ordinanza 28642/2017	Sì
MEDICO CON PIÙ STUDI		CONIUGE PROFESSIONISTA CONTITOLARE DELLO STUDIO	
Sussiste il requisito dell'autonoma organizzazione se un medico convenzionato con il SSN non si limita a svolgere tale attività ma esercita anche quella di odontoiatra, per la quale dispone di "tre studi situati in diversi e altrettanti comuni" e di due unità operative odontoiatriche e sostiene spese "di importo considerevole" per compensi a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale e per beni strumentali. • Cassazione, ordinanza 29626/2017	No	Sussiste il presupposto impositivo quando il professionista si avvale, "pur senza un formale rapporto di associazione, della collaborazione di un altro professionista (nella specie, del coniuge), stante il presumibile intento di giovare delle reciproche competenze, ovvero della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze" e quindi i compensi conseguiti non sono "frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio". • Cassazione, ordinanza 1089/2018	No
		PROFESSIONISTA INSERITO ANCHE IN UN'ASSOCIAZIONE	
		Un professionista inserito in un'associazione professionale che esercita anche una attività in forma individuale, diversa da quella svolta in forma associata, al fine di sottrarsi all'applicazione dell'IRAP "è tenuto a dimostrare di non fruire dei benefici organizzativi recati dall'adesione alla detta associazione". • Cassazione, ordinanze 27042/2017 e 24590/2017	Sì