

OGGETTO

NOVITA' IN MATERIA DI IRAP PROFESSIONISTI ANNO DI IMPOSTA 2022

AGGIORNAMENTO

28 NOVEMBRE 2022

RIFERIMENTI NORMATIVI

D.lgs. 446/97 - Legge di bilancio 2022, n. 234 del 30 dicembre 2021 - AE Circolare n. 4/E del 18 febbraio 2022

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

DT
IRAP –
AGENTI E PROFESSIONISTI

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
030
200

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 49/2022: ASSOGGETTIBILITA' AD IRAP DI PROFESSIONISTI, AGENTI E PICCOLI IMPRENDITORI – SCELTE NELLA PROSSIMA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Cinzia MAROCCHINO

BRIEFING

La legge di bilancio per il 2022, n. 234 del 30 dicembre 2021, è intervenuta sull'imposta regionale sulle attività produttive, IRAP, modificandone l'ambito soggettivo attraverso l'esclusione dalla sua applicazione, dal 2022, di determinati soggetti.

In particolare, a partire dall'anno di imposta 2022 (dichiarazione IRAP 2023), l'IRAP non è più dovuta dalle persone fisiche esercenti (art. 2-ter della legge di bilancio 2022):

- attività commerciali (ex art. 3 co. 1 lett. b) del DLgs. 446/97);
- arti e professioni (ex art. 3 co. 1 lett. c) del DLgs. 446/97).

Di seguito si analizzano le principali novità.

ESONERO IRAP PER I PROFESSIONISTI DAL 2022

Preliminarmente si ricorda che, ai sensi dell'art. 1 del D.lgs. 446/97, l'IRAP:

- ✓ è un'imposta locale, applicabile alle attività produttive esercitate nel territorio di ciascuna Regione;
- ✓ ha carattere reale;
- ✓ è parzialmente indeducibile dalla base imponibile delle imposte sui redditi,
- ✓ il cui presupposto impositivo è rappresentati dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Sino all'anno di imposta 2021, l'articolo 3 del D.lgs. 446/97 prevedeva che fossero soggetti passivi dell'imposta, tra gli altri:

- ⇒ Persone fisiche esercenti attività di lavoro autonomo, società semplici e associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni (art. 3 co. 1 lett. c)

Sempre sino al 2021, l'esclusione dal tributo di tali soggetti era subordinato alla verifica dell'insussistenza di un'attività "autonomamente organizzata".

Recentemente, l'art. 1, comma 8, legge n. 234/2021 (legge di Bilancio 2022) ha introdotto, a decorrere dal 2022, l'esonero IRAP per le persone fisiche:

- ⇒ esercenti attività commerciali titolari di reddito d'impresa di cui all'articolo 55 del DPR n. 917 del 1986, residenti nel territorio dello Stato,
- ⇒ esercenti arti e professioni di cui all'articolo 53, primo comma, del DPR n. 917 del 1986, residenti nel territorio dello Stato.

Con particolare riferimento agli esercenti attività di lavoro autonomo, si fa presente che tale esonero opera:

- ✍ a prescindere dalla sussistenza o meno dell'autonoma organizzazione e quindi anche in presenza di dipendenti / collaboratori e di beni strumentali "rilevanti";
- ✍ a decorrere dal 2022 e pertanto con riferimento all'IRAP 2022.

Conseguentemente, l'esclusione dall'IRAP a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022 comporta la caducazione degli obblighi documentali, contabili, dichiarativi funzionali alla determinazione e all'assolvimento dell'imposta in questione e, sempre a decorrere dal periodo d'imposta indicato, non vi è più l'obbligo di versamento dell'acconto e, naturalmente, del saldo. Tali obblighi, compreso il versamento del saldo e degli acconti e la presentazione della dichiarazione IRAP, permangono, invece, per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022.

In buona sostanza, i professionisti che risultano assoggettati ad IRAP fino al 2021 e rientrano nel nuovo esonero:

- (i) sono tenuti a versare il saldo IRAP 2021 e a presentare la dichiarazione IRAP 2022 relativa al 2021;
- (ii) non sono tenuti a versare l'acconto IRAP 2022.

ASSOGGETTAMENTO A IRAP DI ASSOCIAZIONI TRA

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 65/2022

PAGINA

3/4

PROFESSIONISTI E STUDI ASSOCIATI

Nell'ambito soggettivo di esclusione dall'Irap rientrano le "persone fisiche" esercenti arti e professioni di cui all'articolo 53, comma 1, del TUIR residenti nel territorio dello Stato.

Il riferimento espresso alle persone fisiche esercenti arti e professioni implica che resti assoggettato ad Irap l'esercizio di arti e professioni in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5 del TUIR.

L'esclusione dall'ambito soggettivo di applicazione dell'Irap delle sole persone fisiche, per quanto concerne l'esercizio di arti e professioni, è coerente con la volontà del legislatore di escludere dall'ambito soggettivo di applicazione dell'Irap, a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022, le sole persone fisiche esercenti attività d'impresa

La Cass. SS.UU. 13.4.2016 n. 7291 ha considerato sempre soggetti ad IRAP gli studi associati e le associazioni professionali, a prescindere dalla struttura organizzativa utilizzata per l'esercizio dell'attività, vale a dire dall'insieme di mezzi e strutture (es.: dipendenti e collaboratori, immobili, macchinari, beni mobili e servizi, ...).

Le Sezioni Unite hanno, a tal fine, applicato 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 co. 1 lett. c) dello stesso DLgs. 446/97 contempla, tra i soggetti passivi d'imposta, le società semplici esercenti arti e professioni, le associazioni tra professionisti e gli studi associati, ne deriva l'assoggettamento ad IRAP di tali soggetti, prescindendo dal requisito dell'autonoma organizzazione.

Secondo la risposta all'interrogazione parlamentare 6.10.2016 n. 5-09690, detto principio si applica anche ai periodi d'imposta anteriori a quello della pronuncia (2015 e precedenti). Da ultimo, si fa presente che con l'ordinanza n. 39578 del 14.12.2021, la Cassazione ha escluso che possa essere applicata l'IRAP sulla base della mera esistenza dello studio associato, se in concreto è stato accertato che i singoli professionisti hanno esercitato in modo autonomo e non associato l'attività professionale oggetto dell'eventuale imposizione. Nello stesso senso si è espressa anche Cass. 27.4.2022 n. 13129.

ATTIVITÀ DEI SOCI O ASSOCIATI

L'esercizio da parte dei singoli soci o associati dell'attività di sindaco o di componente di organi di amministrazione e controllo di enti e società non integra il presupposto impositivo a carico dell'associazione tra professionisti o dello studio associato qualora l'esercizio dell'attività "*avvenga in modo individuale e separato rispetto ad ulteriori attività espletate all'interno dell'associazione professionale*" (Cass. 10.5.2019 n. 12495).

Qualora lo statuto dell'associazione professionale preveda l'imputazione di tutti i proventi conseguiti dagli associati, compresi quelli derivanti da incarichi di consigliere di amministrazione, sindaco e revisore, non spetta allo studio il rimborso dell'IRAP per l'attività di sindaco e revisore svolta dai singoli associati se non sono dimostrati:

- 1) la non riconducibilità allo studio dei compensi percepiti per tali attività;
- 2) il loro conseguimento senza fruire dei benefici organizzativi derivanti dall'appartenenza all'associazione professionale (Cass. 25.5.2020 n. 9597).

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 65/2022

PAGINA

4/4

Nello stessa direzione si è espressa la Corte di Cassazione con recentissima ordinanza n. 32272 pubblicata il 2.11.2021, ove è tornata ad affrontare il tema dell'assoggettamento, o meno, a IRAP dei compensi per l'attività di componenti di collegi sindacali svolta dai professionisti associati e corrisposti allo studio professionale.

I giudici di legittimità affermano che, per ottenere l'esclusione da IRAP dei predetti compensi, occorre dimostrare che l'attività individualmente svolta dagli associati è **“funzionalmente scollegata”** da quella dello studio professionale. In assenza di tale prova, il rimborso d'imposta è stato negato.

Il principio affermato dalla pronuncia in esame ribadisce quello già espresso dall'ordinanza n. 13129/2019, che aveva concesso il rimborso sostenendo che le associazioni tra professionisti e gli studi associati non scontano l'IRAP per le attività di amministratore, sindaco e revisore di società eventualmente svolte dai singoli associati. Perché ciò accada, è tuttavia necessario che essi svolgano la propria attività in modo individuale e separato rispetto a ulteriori attività espletate all'interno dello studio associato. Dal canto suo, in caso di richiesta di rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, lo studio stesso deve dimostrare, nel contempo:

- 1) l'assenza delle condizioni di legge che determinano l'imposizione;
- 2) la possibilità di scorporare le diverse categorie di compensi, rispetto a un'attività individuale rilevante quale organo di una compagine terza.

Quale elemento di novità rispetto ai precedenti sopra richiamati, l'ordinanza n. 32272/2022 esclude che la scindibilità dei compensi possa essere dimostrata producendo le Certificazioni Uniche relative alle ritenute d'acconto operate dalle società nell'interesse delle quali i singoli professionisti associati avevano personalmente svolto la carica di sindaco, poiché ciò non esclude che essi, nell'espletamento del loro incarico, si siano avvalsi in concreto dell'organizzazione messa a disposizione dallo studio associato.

Al contrario, la percezione e la conseguente fatturazione, da parte dello studio associato, dei compensi per l'espletata attività di sindaco degli associati inducono a ribadire il principio per cui non ha diritto al rimborso dell'IRAP il professionista che, in presenza di autonoma organizzazione ed espletando congiuntamente anche gli incarichi connessi di sindaco, amministratore di società e consulente tecnico, svolge sostanzialmente un'attività unitaria, nella quale siano coinvolte conoscenze tecniche direttamente collegate all'esercizio della professione nel suo complesso.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)

dott.ssa Adriana ADRIANI