

Risposta n. 338/2023

OGGETTO: Irap– base imponibile – associazioni professionali – incarichi di sindaco e amministratore svolti dagli associati – Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, articoli 2 e 3

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante è un'associazione professionale costituita tra commercialisti e consulenti del lavoro in cui alcuni associati rivestono anche la carica di sindaco o di membro dell'organo amministrativo di società di capitali.

I compensi relativi a tali cariche sono «percepiti e fatturati, per espressa previsione dei patti associativi, direttamente ed esclusivamente da parte dell'associazione professionale».

In relazione a detti compensi, l'associazione Istante chiede «se, come recentemente affermato dalla norma di comportamento n. 215 dell'Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti, i compensi percepiti per la carica di sindaco o amministratore

per conto di ciascun associato possano non essere assoggettati ad IRAP, in quanto riconducibili ad attività esercitate personalmente dal professionista nominato, e senza conseguente apporto dell'autonoma organizzazione riferibile allo studio professionale o all'associazione».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'associazione Istante ritiene di non assoggettare ad Irap i compensi percepiti dall'associazione professionale per la carica di sindaco o amministratore per conto dell'associato, in ragione del fatto che i redditi derivanti dall'esercizio di un'attività professionale sono imponibili ai fini Irap, ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, solo ed esclusivamente se prodotti dal professionista con l'ausilio di un'autonoma organizzazione.

Ritiene, in particolare, che, nell'ambito delle attività professionali, lo svolgimento della «funzione di sindaco ex articolo 2397 e ss. c.c. o 2477 c.c., per la sua intrinseca caratteristica e salvo le espresse previsioni dell'articolo 2403 bis comma 4 c.c., non richiede l'esistenza di una particolare organizzazione, giacché integra una prestazione strettamente personale e concretamente eseguita dal professionista incaricato, di solito presso la sede della società vigilata e secondo un calendario predeterminato».

L'Istante è dell'avviso che anche nel caso in cui il professionista incaricato della funzione di sindaco sia socio di uno studio associato e quest'ultimo, per patto interno tra gli associati, provveda a fatturare i compensi per la carica di sindaco per conto del singolo socio, gli onorari incassati dallo studio associato per tale carica non sono soggetti ad Irap.

L'associazione professionale Istante richiama, in proposito, la Norma n. 215 del 25 novembre 2021 dell'Associazione dei dottori commercialisti di Milano, secondo la quale «i compensi percepiti per la carica di sindaco, tanto dal professionista individuale che dall'associazione professionale per conto di un associato, non sono soggetti ad Irap, in quanto riconducibili all'attività di vigilanza e di controllo esercitata personalmente dal professionista nominato senza apporto dell'autonoma organizzazione riferibile allo studio professionale o all'associazione».

In particolare, il documento afferma che la non assoggettabilità ad Irap dei compensi per incarichi di sindaco/amministratore degli associati è subordinata ad alcune condizioni, ossia: 1) che la fattura emessa dall'associazione professionale rechi l'indicazione del nome dell'associato e della carica di sindaco ricoperta, allo scopo precipuo di poter distinguere tale attività dalle altre rese dall'associazione; 2) che sia possibile scorporare il compenso, al netto dei costi di diretta imputazione, ascrivibile alla carica di sindaco, dalle restanti attività fatturate dall'associazione (ovviamente ove esistenti ed ammesse dalle norme di comportamento vigenti), verificando l'esistenza dei requisiti impositivi delle differenti fattispecie; 3) che il professionista sia in grado di dimostrare di non fruire, per la carica di sindaco, dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione alla associazione.

Nella fattispecie che la riguarda, l'associazione Istante ritiene di poter integrare le tre condizioni sopra richiamate, al verificarsi delle quali i compensi percepiti dagli associati per incarichi di sindaco o amministratore di società possono rimanere esclusi dalla base imponibile Irap.

In particolare, con riferimento alla dimostrazione da parte del professionista di non fruire, per l'espletamento delle funzioni legate alle cariche societarie, dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione alla associazione, l'associazione Istante chiarisce che i propri associati potrebbero produrre «un'autocertificazione sostitutiva di atto di notorietà», nella consapevolezza delle sanzioni penali di cui agli articoli 75 e 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) dispone che «Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta».

Il successivo articolo 3, comma 1, prevede che «Soggetti passivi dell'imposta sono coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'articolo 2».

Pertanto sono soggetti all'imposta, ai sensi della lettera c) del comma 1, «le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del predetto testo unico esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo testo unico» (i riferimenti al testo unico sono da intendersi al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 - Tuir; il riferimento all'articolo 49 deve intendersi riferito all'attuale articolo 53 del Tuir, che disciplina i redditi di lavoro autonomo).

L'articolo 1, comma 8, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di bilancio 2022) ha previsto che a «decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997».

Come chiarito con la circolare n. 4/E del 18 febbraio 2022, con la disposizione citata è stato stabilito che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022, fuoriescono dall'ambito soggettivo di applicazione dell'Irap di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446:

a) le persone fisiche esercenti attività commerciali titolari di reddito d'impresa di cui all'articolo 55 del Tuir residenti nel territorio dello Stato;

b) le persone fisiche esercenti arti e professioni di cui all'articolo 53, comma 1, del Tuir residenti nel territorio dello Stato.

Con la medesima circolare viene, altresì, chiarito che «Il riferimento alle persone fisiche esercenti arti e professioni contenuto nella norma 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».

Al riguardo va osservato che, come affermato dalla Corte di Cassazione, «l'esercizio di arti e professioni in forma societaria, così come mediante associazioni senza personalità giuridica, costituisce ex lege presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, questa essendo implicita nella forma di esercizio dell'attività, salva la

facoltà del contribuente di dimostrare l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa» (sentenza a Sezioni Unite del 14 aprile 2016, n. 7371 - nello stesso senso ordinanza 19 maggio 2017, n. 12763, ordinanza 26 novembre 2019, n. 30873 e ordinanza 5 marzo 2020, n. 6355).

In relazione ai compensi connessi agli incarichi di sindaco o amministratore svolti da un professionista che partecipa a un'associazione professionale, la medesima Corte di Cassazione ha, tuttavia, affermato che tali compensi non vanno inclusi nella base imponibile Irap dell'associazione, qualora l'esercizio delle predette attività «avvenga in modo individuale e separato rispetto ad ulteriori attività espletate all'interno di un'associazione professionale, senza ricorrere ad un'autonoma organizzazione» (cfr. sentenza 29 settembre 2016, n. 19327). La Corte ha affermato, inoltre, che affinché operi l'esclusione dalla base imponibile Irap è necessario che risulti possibile, in concreto, lo scorporo delle diverse categorie di compensi conseguiti, con onere della prova a carico del contribuente che è tenuto a dimostrare di non fruire dei benefici organizzativi recati dall'adesione ad una associazione professionale (cfr. i principi di cui alla sentenza 16 giugno 2017, n. 14996 - nello stesso senso ordinanza 10 maggio 2019, n. 12495 e ordinanza 2 ottobre 2019, n. 24549).

Più di recente, la Suprema Corte, con l'ordinanza 2 novembre 2022, n. 32272, nel ribadire i principi sopra espressi, ha affermato che «la circostanza che le società nel cui interesse i professionisti associati dello studio hanno svolto la carica di componenti del collegio sindacale abbiano rilasciato le certificazioni di ritenuta d'acconto [...] non esclude né che la loro designazione sia avvenuta anche in ragione dell'organizzazione dello studio professionale associato di cui il professionista

faceva parte né che quest'ultimo, nell'espletamento dell'incarico, si sia avvalso in concreto dell'organizzazione messi a disposizione dallo studio associato. Del resto, la circostanza [...] che sia stato lo studio associato a ricevere il pagamento dei compensi per l'espletata attività di sindaco e in tale veste abbia fatturato gli stessi per conto dei professionisti associati conduce a ribadire il principio per cui, in tema di IRAP, non ha diritto al rimborso di imposta il dottore commercialista che, in presenza di autonoma organizzazione ed espletando congiuntamente anche gli incarichi connessi di sindaco, amministratore di società e consulente tecnico, svolga sostanzialmente un'attività unitaria, nella quale siano coinvolte conoscenze tecniche direttamente collegate all'esercizio della professione nel suo complesso, allorché non sia possibile scorporare le diverse categorie di compensi eventualmente conseguiti e di verificare l'esistenza dei requisiti impositivi per ciascuno dei settori in esame, per il mancato assolvimento dell'onere probatorio gravante sul contribuente».

Alla luce di quanto sopra riportato, pertanto, i compensi per incarichi di sindaco amministratore svolti da un professionista che partecipa a un'associazione professionale possono essere esclusi dalla base imponibile dell'associazione medesima (che rimane soggetto passivo Irap anche a seguito della modifica normativa di cui alla legge di bilancio 2022) solo qualora l'esercizio delle predette attività «avvenga in modo individuale e separato rispetto ad ulteriori attività espletate all'interno di un'associazione professionale» e senza fruire, con onere della prova a carico del contribuente, dei benefici organizzativi recati dalla titolarità di uno studio professionale o dall'adesione ad una associazione professionale.

Nel caso di specie, sulla base di quanto rappresentato dall'Istante, anche con documentazione integrativa, l'oggetto dell'associazione professionale è «l'esercizio in forma associata di tutte le attività proprie e di quelle che in futuro possono divenire proprie delle professioni giuridiche ed economiche, fra le quali quelle di dottore commercialista ed esperto contabile e consulente del lavoro, riservate o consentite dalla legge ai liberi professionisti iscritti ai rispettivi albi professionali e quindi la fornitura a terzi di prestazioni di opera intellettuale tipiche delle professioni dei soci o ad esse funzionalmente connesse» [cfr. articolo XX, punto X, del Regolamento associativo].

Lo scopo associativo è quello di «favorire ed accrescere lo svolgimento delle attività professionali dei soci in un contesto integrato che consenta a ciascuno, funzionalmente a seguito del necessario apporto di tutti gli altri, di conseguire i seguenti obiettivi: [...] f) lo sviluppo dell'attitudine allo svolgimento di incarichi professionali mediante l'organizzazione in team dei soci e collaboratori di volta in volta scelti secondo criteri di professionalità e specializzazione» [cfr. articolo X, punto X].

In relazione alle modalità della gestione contabile degli incarichi di sindaco e amministratore, l'Istante ha precisato che la fatturazione dei compensi connessi a tali incarichi è effettuata direttamente ed esclusivamente dall'associazione, sulla base delle pattuizioni regolamentari, rinvenibili all'articolo XX, che prevede che:

-«tutti i soci svolgeranno la propria attività in piena autonomia professionale in piena autonomia nei rapporti con la clientela» [cfr. articolo XX, punto X];

-«i singoli soci aderenti all'associazione conferiscono espressamente a quest'ultima la titolarità sostanziale (anche a contrarre) dei rapporti giuridici ed in particolare di quelli con la clientela. I singoli mandati verranno quindi sottoscritti e/

o comunque stipulati dall'associazione per il tramite dei soci aventi la rappresentanza dell'associazione, i quali unitamente al socio che ha procacciato il mandato del cliente saranno quindi da considerarsi come delegati dall'associazione medesima per la gestione del rapporto negoziale o comunque con la clientela. Al fine di realizzare lo scopo sociale, i soci si obbligano a conferire nell'associazione tutta la loro attività professionale e tutti gli incarichi e mandati che abbiano ricevuto dai clienti in ordine a prestazioni di tipica natura professionale di cui all'articolo 2. La fatturazione dovrà pertanto, di regola e laddove possibile, essere effettuata da parte dell'associazione anche per gli incarichi eccezionalmente conferiti ai singoli soci senza mandato all'associazione. Ove del tutto eccezionalmente la fatturazione delle attività resa da un socio venisse effettuata da un socio direttamente e non dall'associazione (in considerazione, ad esempio, delle caratteristiche della parte mandante), il socio dovrà preventivamente renderne edotta la associazione e quanto poi fatturato e incassato a titolo personale da parte di un socio dovrà essere immediatamente comunicato all'associazione e varrà ai fini dei conteggi interni inerenti il riparto delle quote di utili tra soci come anticipazione utili" [cfr. articolo XX, punto X];

-«nello svolgimento degli incarichi professionali i soci devono rendere nota la loro appartenenza all'associazione» [cfr. articolo XX, punto X];

-«tutte le somme di denaro o altri valori economici e/o utilità a qualunque titolo riscosse in funzione delle attività professionali svolte dai soci sono di pertinenza della associazione e varrà pertanto quanto sopra previsto al punto 4» [articolo XX, punto X].

Dai documenti trasmessi emerge, inoltre, che la ritenuta d'acconto sugli importi fatturati per incarichi di sindaco o amministratore è effettuata dalle società clienti direttamente nei riguardi dell'associazione professionale.

L'Istante ha precisato che l'attribuzione all'associato del compenso di sindaco o amministratore è disciplinata dall'articolo XX del Regolamento, relativo alla modalità di riparto degli utili, il quale prevede che «la sopra citata attribuzione al singolo associato del compenso connesso all'incarico di sindaco/amministratore segue le regole previste dall'allegato X richiamato dall'art. X, comma X, del Regolamento dell'associazione professionale che prevede un'attribuzione al singolo associato del XX% del compenso fatturato direttamente dall'associazione professionale quale corrispettivo per tali incarichi». In particolare, il richiamato articolo X, al punto X prevede che «per determinate operazioni aventi carattere e natura di straordinarietà e/o occasionalità come indicate per natura ed importo e definite nell'allegato X, [...] verrà assegnata, nelle percentuali e con i meccanismi e i valori indicati nel citato allegato X, una quota di utile che verrà riflesso a modifica temporanea per il periodo di imposta di riferimento delle quote di utili spettanti».

Il citato allegato X, relativo al "Meccanismo premiale" prevede espressamente che per l'incarico di sindaco o amministratore spetta all'associato un premio del XX per cento.

L'Istante ha, infine, precisato che «l'attribuzione al singolo associato del compenso connesso all'incarico [...] pari al XX% del compenso fatturato direttamente dall'associazione professionale quale corrispettivo per tali incarichi, viene corrisposto

all'associato unitamente a tutte le altre componenti di carattere premiale indicate nell'allegato X richiamato dal citato art. X, comma X, del Regolamento».

Dal descritto quadro di riferimento, nel caso di specie, emerge che gli incarichi di sindaco o amministratore ricoperti dagli associati non appaiono svolti in modo «individuale e separato» rispetto al complesso dell'attività svolta dagli stessi associati nel contesto associativo, che la designazione del professionista sembra avvenire anche in ragione dell'organizzazione dell'associazione professionale di cui il professionista fa parte e che quest'ultimo, nell'espletamento dell'incarico, si avvalga in concreto dell'organizzazione messi a disposizione dallo studio associato; ciò risulta, tra l'altro dimostrato dalla circostanza che il compenso per l'incarico svolto spetta alla medesima associazione e non al professionista.

Sotto il profilo giuridico sostanziale, in base a quanto previsto dall'articolo XX del Regolamento associativo, anche per gli incarichi di sindaco e di amministratore (ancorché svolti dal professionista nominato) la «titolarità sostanziale dei rapporti giuridici ed in particolare di quelli con la clientela» resta dell'associazione alla quale, del resto, senza nessuna esclusione, «i soci si obbligano a conferire [...] tutta la loro attività professionale e tutti gli incarichi e mandati che abbiano ricevuto dai clienti in ordine a prestazioni di tipica natura professionale di cui all'articolo X» del medesimo Regolamento. Dunque, anche gli incarichi di sindaco o amministratore, come ogni incarico svolto personalmente dagli associati, appaiono svolgersi nell'esclusivo interesse dell'associazione professionale che beneficia dei relativi compensi.

Sotto il profilo pratico, tenuto conto delle previsioni contenute nel Regolamento associativo, non sembra possibile escludere che, nell'esercizio degli incarichi di sindaco

e di amministratori, gli associati non si siano avvalsi in concreto dell'organizzazione messaggi a disposizione dallo studio associato o, che, comunque, la loro designazione (come evidenziato dalla richiamata ordinanza della Cassazione del 2 novembre 2022, n. 32272) sia avvenuta «in ragione dell'organizzazione dell'associazione professionale di cui il professionista fa parte».

Al riguardo, si evidenzia che, in base al Regolamento associativo lo svolgimento di incarichi di sindaco o amministratore rientra tra le «operazioni che ha natura di carattere di straordinarietà o occasionalità», in relazione alle quali l'associazione professionale riconosce, a titolo di «premio» all'associato, che ha svolto l'incarico, un importo pari al XX per cento del compenso fatturato e percepito dalla medesima associazione professionale, che subisce anche la ritenuta d'acconto.

Il riconoscimento al professionista, che assume l'incarico di sindaco ed amministratore, di un «premio» conferma che i compensi percepiti per tali incarichi siano intesi dall'associazione come «proventi della propria organizzazione» e non come remunerazioni riferibili esclusivamente al singolo professionista. Ciò in quanto, in base alle previsioni del regolamento associativo, «tutte le somme di denaro o altri valori economici e/o utilità a qualunque titolo riscosse in funzione delle attività professionali svolte dai soci sono di pertinenza della associazione».

In altri termini, i compensi maturati in ragione dell'incarico di sindaco o amministratore svolto individualmente dal professionista associato, confluiscono e si confondono con gli altri compensi percepiti dall'associazione professionale per le attività svolte, al fine di remunerare indistintamente i benefici organizzativi derivanti dalla «partecipazione» del singolo professionista alla medesima associazione; remunerazione

che, nel caso di specie, è costituita dalla (maggior) parte dei compensi che rimane nella disponibilità dell'associazione professionale in quanto non utilizzata per pagare i premi al singolo professionista.

Alla luce delle considerazioni svolte, nel caso di specie, si ritiene che i compensi percepiti e fatturati, direttamente ed esclusivamente, dall'associazione professionale in relazione agli incarichi di sindaco o amministratore svolti dai propri associati, debbano concorrere alla formazione della base imponibile Irap dell'associazione Istante.

Il presente parere viene sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)