



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di REGGIO NELL'EMILIA Sezione 2, riunita in udienza il 11/02/2025 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

MONTANARI MARCO, Presidente e Relatore

ROMITELLI BRUNO, Giudice

MANFREDINI ROMANO, Giudice

in data 11/02/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 364/2024 depositato il 16/07/2024

proposto da

Studio Associato Dei Notai Ricorrente_1 E Ricorrente_2 - P.IVA_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Rappresentato da Ricorrente_1 - CF_Rappresentante_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Reggio Emilia

elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- DINIEGO RIMBORSO IRAP 2022

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 25/2025 depositato il 12/02/2025

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante:

Resistente/Appellato:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1-Lo "Studio associato dei notai Ricorrente 1 e Ricorrente 2"

ricorre, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Reggio Emilia, avverso silenzio rifiuto opposto all'istanza di rimborso di € 56.387 versati per l'anno d'imposta 2022 a titolo di Irap; la Ricorrente assume di aver versato l'imposta, di cui chiede il rimborso, pur non ritenendola dovuta, a puro titolo cautelativo, per evitare una ripresa sanzionatoria da parte dell'intimata Agenzia; la Ricorrente nell'istanza premesse che *:"l'articolo 1, comma 8, della legge n. 234/2021 (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»;***secondo l'interpretazione offerta dall'Agenzia delle Entrate (circ. n. 4/E/2022) *"il riferimento 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";****una simile lettura è fondata su quell'indirizzo giurisprudenziale secondo cui l'attività delle associazioni, senza personalità giuridica, costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, in quanto equiparate alle società semplici ex art. 3, comma 1, lett. c), D.lgs. n. 446/1997, costituirebbe sempre presupposto di imposta, in forza della presunzione assoluta di cui all'art. 2, comma 1, D.lgs. n. 446/1997 *"(l'attività esercitata dalle società ... costituisce in ogni caso presupposto di imposta)"; assume che:** *"Tuttavia, le disposizioni normative citate, in tal modo interpretate, rivelano significativi profili di illegittimità costituzionale, per violazione degli artt. 3 e 53 Cost. in ragione dei seguenti motivi: a) l'equiparazione, ai fini della realizzazione del presupposto del tributo, delle associazioni professionali alle società appare del tutto irragionevole e strutturalmente incoerente con riferimento all'IRAP, derivandone una presunzione legale assoluta di per sé incompatibile con l'art. 53 Cost.; b) la non ricomprensione delle associazioni professionali tra i soggetti che beneficiano dell'esenzione di imposta prevista dall'art. 1, comma 8, l. n. 234/2021, delinea un trattamento diseguale e discriminatorio, oltre che lesivo degli altri valori costituzionali a presidio del libero esercizio e sviluppo delle attività economiche";*** In base ad una lettura costituzionalmente conforme, l'attività delle persone fisiche, che esercitano in forma associata l'attività professionale, deve essere equiparata, ai fini della realizzazione del presupposto IRAP, a quella delle persone fisiche che esercitano l'attività professionale in forma individuale. Conseguentemente, anche le associazioni professionali debbono ritenersi esenti da imposizione ex art. 1, comma 8, l. n. 234/2021. La disposizione da ultimo citata deve quindi ritenersi costituzionalmente illegittima nella parte in cui non prevede la non applicazione del tributo anche alle associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni"; per concludere nel senso che: *" Tutto ciò premesso e considerato, l'associazione professionale "Studio associato dei notai Ricorrente 1 e Ricorrente 2"* chiede il rimborso dell'imposta versata in uno con il ristoro degli interessi di legge, dal versamento al saldo; la Ricorrente grava il silenzio rifiuto sul presupposto della sua illegittimità; deduce che: i) le associazioni professionali, di cui alla l. 1815/1939, sono, sì, considerate quali, autonomi, centri di imputazione di rapporti giuridici, ex art 36 c.c., associazioni atipiche non riconosciute prive di personalità giuridica; ii) ma il contratto associativo non determina alcuna deroga al principio di personalità della prestazione professionale, di cui all'art. 2232 c.c.; iii) *"La riferibilità della prestazione dell'attività del singolo professionista, già desumibile dalla disciplina delle associazioni professionali, è ancora più evidente ed inderogabile con riferimento all'esercizio della funzione notarile"* posto *"..che l'attività notarile assume i connotati di una pubblica funzione che non può essere esercitata in forma societaria"*; iii) la legge notarile, in questa prospettiva, ha, fortemente, limitato la rilevanza delle associazioni professionali che assumono una valenza puramente interna finalizzata a disciplinare i rapporti interni tra i singoli notai e che non incidono *"...né sul rapporto con i clienti, né sull'esercizio dell'attività e della funzione pubblica in modo ben più marcato di quanto avviene per le altre associazioni professionali"*; e dunque *"E', dunque, possibile affermare che, nel sistema giuridico italiano, l'attività notarile svolta dal singolo notaio nell'ambito di una associazione professionale rimane sempre e comunque riferibile alla persona fisica giammai all'associazione professionale"*; pertanto, sulle base di queste considerazioni, non può che conseguire che lo svolgimento di un'attività notarile, nell'ambito di un

rapporto di associazione professionale, equivalga allo svolgimento della stessa in forma individuale; in conclusione *“Dato che l'esclusione da irap disposta dall'articolo 1, comma 8 della L.234/2 è prevista per “persone fisiche” occorre applicare la stessa anche alle associazioni professionali notarili in cui la prestazione e, quindi, l'attività/funzione è comunque e sempre da riferire al singolo notaio quale “persona fisica”, ergo, ai fini del presupposto d'imposta dell'Irap, le associazioni professionali notarili non possono produrre effetti giuridici e fiscali analoghi a quelli che si verificano nelle compagini societarie “; per le stesse, dunque non scatterebbe mai il presupposto d'imposta dell'IRAP; chiede, infine, in accoglimento del ricorso, l'annullamento dell'atto impugnato con, conseguente, condanna dell'intimata Agenzia al rimborso di quanto cautelativamente versato, in uno con il pagamento degli interessi di legge, dal versamento al saldo; vinte le spese; in subordine chiede che questo Giudice sollevi questione di legittimità costituzionale dell'art 1 comma 8, cit. nella parte in cui esclude dall'IRAP le sole persone fisiche e non, anche, le associazioni professionali, posta la sua, manifesta, irragionevolezza stante il suo palese contrasto con la “ratio” dell'esclusione stessa; l'intimata Agenzia si costituisce in giudizio con controdeduzioni che richiamano, sostanzialmente, la propria prassi in argomento; chiede il rigetto del ricorso; vinte le spese.*

MOTIVI DELLA DECISIONE

2-E' condivisibile principio di diritto quello secondo cui” L'associazione di studi notarili - ai sensi dell'art. 82 della l. n. 89 del 1913 (che la limita alla sola comunione e suddivisione dei proventi professionali) e dell'art. 1 della l. n. 1815 del 1939 (che, con riferimento alle attività professionali esercitabili soltanto col possesso dei relativi titoli di abilitazione o di speciali autorizzazioni, in caso di associazione fra professionisti, **ne rende inammissibile lo svolgimento impersonale, sotto qualsiasi forma, distinta da quella svolta da ogni singolo associato) - non è configurabile né come ente collettivo o centro di imputazione di interessi, fornito di personalità giuridica, né come azienda professionale avente una propria autonomia strutturale e funzionale, di modo che non può sostituire i singoli studi notarili, in persona dei relativi titolari, nei rapporti con i terzi (siano essi i clienti o i lavoratori dipendenti), ma - delineandosi soltanto come patto interno avente a contenuto anche la divisione delle spese, tra cui i compensi del personale - non assume la titolarità dei relativi obblighi, che continuano a gravare sui notai associati, anche se tenuti all'apporto contabile relativo.** (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza di merito che aveva rigettato l'opposizione proposta da un notaio al decreto ingiuntivo che lo aveva condannato al pagamento delle retribuzioni in favore di tre lavoratrici dipendenti, in solido con l'altro contitolare dello studio notarile associato, sul presupposto che il suddetto rapporto di lavoro fosse riferibile ad entrambi i professionisti, come desumibile, alla stregua del ragionamento presuntivo, da una serie di circostanze che evidenziavano la destinazione allo studio associato medesimo delle prestazioni svolte dalle suddette lavora”[Cassazione Sez. L - , Ordinanza n. 32248 del 21/11/2023 (Rv. 669548 - 01)]; insomma l'attività notarile è sempre svolta in modo personale e non può essere svolta, per espresso divieto di legge, da un'associazione professionale avendo la stessa, solo, rilevanza interna vincolando i notai associati al rispetto dei patti sottoscritti in ordine alla suddivisione dei corrispettivi percepiti dai singoli aderenti ed ai costi dagli stessi sostenuti; **non svolgendo, pertanto, l'associazione professionale un'attività professionale non può per la stessa scattare il presupposto d'imposta, anzi, rectius, il presupposto irap non scatta posto che l'associazione di per se non svolge alcuna attività né professionale né commerciale, essendo l'attività notarile svolta dai singoli notai associati,** in conclusione il ricorso è fondato a va accolto ; le spese di giudizio liquidate come in dispositivo seguono la soccombenza

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del ricorso ordina l'esecuzione del rimborso richiesto ammontante ad € 56.387,00(cinquantaseimilatrecentoottantasette) più interessi di legge dal versamento al saldo; le spese di giudizio liquidate in € 1.500(milleciquecento) più oneri di legge seguono la soccombenza.

