

Documento firmato digitalmente
Il Relatore
MARCO MODENA

Ordinanza n. 363/2025
Depositata il 17/11/2025
Il Segretario
STEFANO GRAMIGNI

Il Presidente
FRANCESCO ANTONIO SA
GENOVESE



La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di FIRENZE Sezione 1, riunita in udienza il 23/10/2025 alle ore 11:00 con la seguente composizione collegiale:

GENOVESE FRANCESCO ANTONIO SA, Presidente
MODENA MARCO, Relatore
BRACONI GIOVANNI, Giudice

in data 23/10/2025 ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

- sul ricorso n. 1074/2024 depositato il 13/09/2024

proposto da

Studio Notarile [REDACTED] - [REDACTED]

Difeso da

[REDACTED]

Rappresentato da [REDACTED]

Rappresentante difeso da
[REDACTED] - [REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso [REDACTED]

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Firenze - Via Santa Caterina D'Alessandria 23 50129 Firenze FI

elettivamente domiciliato presso dp.firenze@pce.agenziaentrate.it

[REDACTED]

elettivamente domiciliato presso [REDACTED]

[REDACTED]
elettivamente domiciliato presso [REDACTED]

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- DINIEGO RIMBORSO IRAP 2022

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 657/2025 depositato il 23/10/2025

ELEMENTI IN FATTO E DIRITTO

L'associazione professionale "[REDACTED]" ha proposto istanza di rimborso, ex art. 21 c. 2 D.L.vo 546/92, dell'IRAP versata (al solo fine di evitare sanzioni) per il 2022, sostenendo di doverne andare esente in forza dell'art. 1, comma 8, L. 234/21, che ha escluso dall'IRAP stessa le persone fisiche esercenti attività commerciali, ed arti e professioni, e ha poi proposto ricorso avverso il silenzio-rigetto dell'Agenzia delle Entrate. Sostiene parte ricorrente che l'attività professionale è sempre personale, nonostante il contratto associativo, e ciò è tanto più vero per l'attività notarile, che implica l'esercizio di una pubblica funzione, onde l'associazione professionale, in questo caso, non ha neppure rilevanza esterna, e resta un patto interno volto a razionalizzare e ripartire investimenti, spese e ricavi. Sarebbe quindi errato continuare a sottoporre ad IRAP l'associazione professionale, quando le persone fisiche esercenti la stessa professione ne vengono esentate, ponendo la legge 234/21 il discrimine tra soggetti e non soggetti a IRAP non più sulla base della dimensione organizzativa, ma soltanto sulla dicotomia persona fisica-persona giuridica, ed essendo un'associazione professionale realtà completamente diversa dalla società commerciale, in quanto con essa non si realizza la "spersonalizzazione", e ciò sempre con particolare riferimento all'attività notarile. In subordine, ove si ritenesse condivisibile l'orientamento espresso con circolare 4/E/2022 dell'Agenzia delle Entrate, che ritiene invece ancora soggette ad IRAP le associazioni professionali, parte ricorrente chiede di sollevare questione di legittimità costituzionale della normativa così interpretata, "nella parte in cui non prevede l'applicazione dell'esclusione IRAP anche alle associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata dell'attività notarile" per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., restando ingiustificabile il diverso trattamento riservato ai notai associati rispetto a quelli non associati.

Si è costituita con contro-deduzioni l'Agenzia delle Entrate, chiedendo il rigetto del ricorso essenzialmente in base all'art. 5 comma 3 lettera c) TUIR (DPR 917/1986), che prevede un'espressa equiparazione delle associazioni professionali alle società semplici, alla quale restano soggette anche le associazioni professionali tra notai. Anche l'eccezione di legittimità costituzionale sarebbe da respingere, non ravvisandosi motivi per sottrarre l'attività notarile all'IRAP, a differenza di altre professioni.

L'associazione ricorrente ha poi depositato una memoria illustrativa con cui ha ribadito e illustrato le proprie posizioni alla luce delle specifiche caratteristiche dell'attività notarile e della normativa ad essa rivolta (rilevanza pubblicistica, divieto di svolgere la professione in forma societaria, obbligo, per i singoli notai, anche nel caso di attività associata, di tenere distinti i repertori), ed ha avanzato un'ipotesi di incostituzionalità anche alla luce dell'art. 41 Cost., in quanto la normativa disincentiverebbe i notai ad associarsi anziché rafforzarsi sinergicamente con altri.

Sono poi intervenuti volontariamente i due notai associati, ciascuno come singolo, aderendo al ricorso dell'associazione professionale.

All'odierna udienza la causa è stata discussa.

Ritiene questa Corte, che, alla luce dell'art. 5 c. 3 lettera c) TUIR, non sia sostenibile la tesi avanzata in via principale. L'espressa equiparazione alle società semplici, "ai fini delle imposte sui redditi", delle associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti o professioni, da un lato, per l'ampiezza della definizione, si applica sicuramente anche alle associazioni tra notai di cui all'art. 82 della L. 89/1913, e dall'altra implica il loro assoggettamento ad IRAP - che è sicuramente un'imposta sui redditi - dato che le società semplici sono all'IRAP stessa espressamente sottoposte ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera c), del D.L.vo 446/1997.

Risulta tuttavia non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata, in via subordinata, dalla parte ricorrente, la quale però, per risultare ammissibile, deve coinvolgere l'art. 1 c. 8 L. 234/21 non isolatamente considerato, ma nel combinato disposto (non già con l'art. 2, comma 1, D.L.vo 446/97, come suggerisce parte ricorrente nella memoria illustrativa, ma) con l'art. 5 c. 3 lettera c) TUIR.

L'esercizio dell'attività notarile ricade nell'ambito di disciplina della legge n. 1915 del 23 novembre 1939 n. 1815 (che riguarda in generale delle associazioni professionali) nonché della legge notarile n. 89 del 16/2/1913.

Le associazioni professionali regolate dalla l. 1815/1939 sono considerate quali autonomi centri di imputazione di rapporti giuridici ex art. 36 cod. civ. (associazioni atipiche non riconosciute) prive di personalità giuridica (fra le tante, Cass. 10.9.2019, n. 22616; Cass. 10.4.2018, n. 8768; Cass. 26.7.2016, n. 15417; Cass. 4.3.2016, n. 4268; Cass. 13.4.2007, n. 8853). Il contratto associativo non determina alcuna deroga al principio di personalità della prestazione professionale di cui all'art. art. 2232, cod. civ. Ne sono un chiaro esempio le innumerevoli disposizioni e le soluzioni del diritto vivente che, tra l'altro, impongono al professionista facente parte di un'associazione professionale di esercitare direttamente e personalmente l'incarico professionale (art. 10, comma 6, lett. c, l. 183/2011 e art. 5, DM 34/2013 - Cass. nn. 6994/07, 22404/04 e 13142/03), che prevedono la responsabilità professionale del singolo professionista anche in presenza di una associazione professionale (Cass. 26.7.2017, n. 18393; Cass. 1.4.2008, n. 8445; Cass. 11.12.2007, n. 25953; Cass. 10.12.2008, n. 28957), che riconoscono il diritto del cliente di scegliere il soggetto al quale affidare l'incarico (art. 10, comma 6, l. 183/2011).

La riferibilità della prestazione e dell'attività al singolo professionista, già desumibile dalla disciplina delle associazioni professionali, è ancor più evidente ed inderogabile con riferimento all'esercizio della funzione notarile.

In primo luogo, è necessario evidenziare che l'attività notarile assume i connotati di una pubblica funzione, che per legge non può essere esercitata in forma societaria, perché non può in nessun modo ammettersi un qualunque tipo di spersonalizzazione dell'attività medesima derivante dalla struttura collettiva (Relazione accompagnatoria al D.M. 8 febbraio 2013, n. 34: "deve ritenersi che lo svolgimento di pubbliche funzioni, quale quella notarile, non può costituire oggetto di attività in forma societaria").

La legge notarile, nella medesima prospettiva, ha fortemente limitato la rilevanza delle associazioni notarili, che hanno solo lo scopo di "mettere in comune, in tutto o in parte, i proventi delle loro funzioni e ripartirli, poi, in tutto o in parte, in quote uguali o disuguali" (art. 82, legge notarile), senza però alterare l'assoluta personalità dello svolgimento della pubblica funzione, comunque riferibile al singolo notaio e mai all'associazione.

La Corte di Cassazione ha chiaramente statuito che "l'associazione di studi notarili 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" (Cass., 21.11.2023, n. 32248, similmente anche Cass., 9.9.1982, n. 4868; Cass., 5.3.1997, n.

1933; Cass., 21.10.1997, n. 10354).

Vi è, dunque, una dimensione esclusivamente interna (ossia al fine di disciplinare i rapporti interni tra i singoli notai) dell'associazione, che non incide 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.

Come notato in dottrina, "le due fattispecie (quella notarile e quella del 1939) sono diverse tra loro anche se soggette entrambe al disposto dell'art. 2232 c.c. La prima realizza una situazione con rilievi meramente interni e non dà luogo ad un esercizio in comune dell'attività, non è quindi né un'associazione in senso tecnico, né una società (...) gli effetti giuridici dell'attività degli associati si producono solo fra notai. L'altra, quella del 1939, prevede un vero e proprio esercizio associato della professione che, anche con limitazioni espressamente previste, ha rilevanza esterna (...) nel rispetto della personalità della prestazione professionale ai fini della imputazione degli effetti e della rappresentanza nei confronti dei terzi".

È, dunque, possibile affermare che, nel sistema giuridico italiano, la funzione e 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.

Orbene, per le proprie caratteristiche strutturali, giuridicamente rilevanti, l'attività esercitata dai notai nell'ambito di una associazione professionale è da equiparare all'attività svolta dal notaio in forma individuale che, ad oggi, è esclusa da IRAP.

Negare l'esclusione da IRAP disposta per le persone fisiche comporta l'equiparazione dell'associazione professionale notarile ad una società, ritenendola in ogni caso centro di imputazione di un'attività organizzata: il che risulta palesemente irragionevole perché non coerente con la struttura e la ratio del tributo ai sensi dell'art. 3 e 53, comma 1, Cost.

Si aggiunga che la legge vieta espressamente l'esercizio in forma societaria della funzione pubblica notarile: sarebbe quindi del tutto incoerente parificare l'esercizio dell'attività notarile a quello svolto da una società commerciale.

Inoltre, in questo modo, si delinea un trattamento diversificato di due situazioni invece del tutto equiparabili, l'attività notarile svolta al di fuori di un'associazione professionale e quella svolta nell'ambito di una associazione professionale.

A fronte di una identica natura, in termini di modalità normative di svolgimento e di responsabilità, nonché di riferibilità dell'esercizio e del risultato dell'attività comunque al singolo notaio, le due situazioni vengono trattate in modo difforme, in violazione del canone di uguaglianza di cui all'art. 3 e 53, comma 1, Cost. Anche perché l'attuale sistema rende irrilevante la dimensione quantitativa dell'attività portando a trattamenti discriminatori: si pensi ad uno studio notarile associato che non impiega fattori produttivi (es. nessun dipendente o collaboratore e l'utilizzo di un immobile in comodato) – assoggettato ad IRAP –, a fronte di uno studio notarile individuale con una struttura produttiva assai importante (immobili di proprietà in diversi Comuni, decine di impiegati e collaboratori) – che gode dell'esclusione –.

La limitazione dell'esclusione IRAP alle sole persone fisiche e non anche alle associazioni risulta in chiaro contrasto con la ratio del beneficio medesimo oltre che manifestamente irragionevole, dovendo condurre la Corte Costituzionale, in linea con la propria giurisprudenza (sentenze n. 6 del 2014, n. 275 del 2005, n. 27 del 2001, n. 431 del 1997 e n. 86 del 1985; ordinanze n. 103 del 2012, n. 203 del 2011, n. 144 del 2009 e n. 10 del 1999; sentenza n. 177 del 2017; sentenze n. 242 e n. 153 del 2017, n. 111 del 2016; sentenza n. 264 del 2017; sentenza n. 120/2020) ad adottare una sentenza interpretativa di accoglimento tale da estendere l'esclusione IRAP anche alle associazioni professionali come quella di cui al caso di specie.

In altre parole, si ripropone una questione simile a quella già affrontata dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 42 del 1980, in tema di ILOR, laddove fu ritenuta illegittima una equiparazione tra lavoratori autonomi e imprese, censurando la "scelta di comodo" del legislatore, e fu affermato che una significativa componente patrimoniale (alla base della scelta dei soggetti oggi IRAP come un tempo ILOR) manca nella maggior parte dei redditi da lavoro autonomo.

A tali considerazioni può aggiungersi quella, svolta dalla parte ricorrente nella memoria illustrativa, secondo cui l'illegittimità costituzionale della tassazione IRAP dell'attività professionale svolta in forma associata emerge anche per contrasto con l'art. 41 Cost. L'art. 1, comma 8, legge n. 234/2021 incide, in termini non neutrali, sul libero esercizio dell'attività economica, determinando un effetto del tutto irrazionale ed antitetico ai principi del sistema giuridico: quello di sfavorire, e quindi disincentivare, le aggregazioni professionali, spingendo gli operatori a restare da soli piuttosto che di rafforzarsi sinergicamente con altri.

Quanto alla considerazione dell'Agenzia delle Entrate che, in punto di legittimità costituzionale, si è limitata ad osservare che "l'attività notarile, pur con le sue peculiarità, è del tutto parificabile a qualsiasi altra attività professionale, con la conseguenza che, diversamente da quanto sostenuto dal ricorrente, sarebbe proprio la sua esclusione dall'assoggettamento ad Irap a costituire un'ingiustificabile disparità di trattamento tra figure professionali", si osserva che, anche per la base normativa su cui si fonda la possibilità di costituire associazioni professionali, oltre che per le caratteristiche proprie, l'attività notarile presenta aspetti peculiari sopra ampiamente illustrati. Comunque, dovendo la questione di legittimità costituzionale assumere il carattere di rilevanza ai fini della decisione sul giudizio a quo, ed essendo questo relativo ad un'associazione notarile (il cui assoggettamento ad IRAP verrebbe escluso nel caso di accoglimento della questione, con accoglimento della domanda di restituzione proposta, e andrebbe invece riconosciuto in caso contrario, con conseguente rigetto di tale domanda), questa Corte non può che limitarsi a prospettare la questione con riferimento al caso concreto sottoposto al suo giudizio, salvo il potere della Corte costituzionale di estendere ad altre disposizioni l'eventuale pronuncia di incostituzionalità, ai sensi dell'art. 27 seconda parte della legge n. 87/1953.

P.Q.M.

Visto l'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, rimette alla Corte costituzionale la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 8, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, e dell'art. 5, comma 3, lettera c), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nella parte in cui, nel loro combinato disposto, non prevedono l'esenzione dall'IRAP delle associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata dell'attività notarile, per contrasto con gli artt. 3, 53 e 41 della Costituzione.

Ordina l'immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale, previa notifica, a cura della Segreteria, alle parti del giudizio e al Presidente del Consiglio dei Ministri, e comunicazione ai Presidenti della camera dei Deputati e del Senato della Repubblica, della presente ordinanza. Sospende il giudizio in corso e rinvia la causa a nuovo ruolo.