

IMPOSTE DIRETTE

di **LUCIANO SORGATO**

Condizioni Irap dell'associazione professionale

Con la sentenza n. 153/2026 la Consulta limita l'assoggettamento ai soli casi in cui l'attività è realmente svolta in forma associata, riconducendo il presupposto del tributo ai suoi autentici fondamenti causali.

Sin dalla sentenza n. 156/2001 sull'Irap, la Corte Costituzionale ha escluso che l'elemento organizzativo possa considerarsi connaturato all'attività di lavoro autonomo, anche se svolta con carattere di abitudine, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui, con la conseguenza che, in tal caso, risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta. Ai sensi degli artt. 3, c. 2, lett. c) D.Lgs. 446/1997 e 5, c. 3, lett. c) TUIR, sono soggetti passivi dell'Irap anche le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni.

La Corte Costituzionale ha rinvenuto nel rinvio letterale all'esercizio in forma associata la necessità di un'associazione professionale nell'ambito della quale l'attività venga svolta in comune, ossia in forma associata dai professionisti che ne fanno parte. L'aspetto qualificante, nell'applicazione del tributo, va considerato l'autonomia funzionale nell'esercizio dell'attività professionale, per cui l'Irap viene in rilievo solo se vi è un fenomeno di spersonalizzazione dell'attività, tale da renderla ascrivibile direttamente al soggetto collettivo. Nelle associazioni professionali tale fenomeno di spersonalizzazione non sempre si verifica, in quanto è ben possibile che l'associazione non eserciti attività professionale in proprio, ma esaurisca la funzione in meri fini organizzativi o economici interni all'associazione stessa, nell'ambito della quale ogni professionista opera individualmente.

Già la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia, con la sentenza n. 113/2025, non aveva condiviso il noto indirizzo di prassi dell'Agenzia delle Entrate (circolare n. 4/E/2022). La Corte Costituzionale consolida ora con la sentenza n. 153/2026 un passo verso quello che potrebbe essere un più ampio recupero delle autentiche regole giuridiche alla base del presupposto dell'Irap. Chi scrive ritiene da sempre che la ricongiunzione del presupposto dell'Irap ai suoi più autentici fondamenti causali non dovrebbe venire ostacolata (come è avvenuto) dall'ammontare del gettito fiscale che deve procurare in termini compensativi con le remote imposte e tasse di cui ha determinato l'abrogazione.

In tema di Irap si è parlato sin dall'origine di una manifestazione di capacità contributiva spersonalizzata idonea a giustificare il prelievo impositivo, ossia il bisogno che l'entità idonea a manifestare l'attitudine contributiva si renda estranea dallo status soggettivo del lavoratore autonomo individuale o anche collettivo, altrimenti la capacità contributiva sarebbe tornata a riappropriarsi di valori personalistici inidonei a ricongiungersi teleologicamente ad una prestazione patrimoniale che presenta manifeste connotazioni di imposta reale. Ritenere, quindi, che il lavoratore autonomo possa riassumere la titolarità di una posizione di supremazia su un'entità non idonea a generare in autonomia il risultato produttivo, rimanendo in ogni caso indispensabile il suo concorso personale, corrisponde ad una connotazione irrazionale del presupposto oggettivo dell'Irap.

La Corte Costituzionale con la sentenza n. 156/2001 ha affermato per la prima volta che l'art. 53 della Costituzione non preclude l'individuazione di indici atipici di capacità contributiva (ossia diversi dal reddito, dal consumo e dal patrimonio) che siano comunque identificativi di nuova ricchezza, salvo il limite dell'arbitrarietà delle scelte. L'Irap non lede i principi di ragionevolezza e di capacità contributiva, proprio perché basata, secondo gli insegnamenti della Consulta, su un fatto espressivo di nuova ricchezza, costituito dal valore della produzione netta creata dalla singola unità produttiva (l'attività autonomamente organizzata) e assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita, al fine di remunerare i diversi fattori della produzione (il capitale di debito, il capitale di credito, l'attività lavorativa dell'imprenditore e il lavoro altrui). Il corretto inquadramento dell'autonoma organizzazione, ai fini della configurazione dell'Irap, alla stregua di un tributo reale, assume un ruolo centrale, dipendendo da tale presupposto la considerazione dell'Irap come imposta reale e non personale.