

L'ESERCIZIO «IN FORMA ASSOCIATA» COME REQUISITO DELLA SOGGETTIVITÀ PASSIVA IRAP DELLE ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI - CORTE COST. SENT. N. 153 DEL 24 LUGLIO 2026

A cura di **Paola RUSSO***

MASSIMA¹

Perché un'associazione professionale sia equiparata alle società semplici, e divenga così soggetto d'imposta distinto dai professionisti che la compongono, non basta che l'associazione esista: occorre che al suo interno l'attività sia effettivamente svolta in comune. Se la professione è esercitata in forma individuale, l'IRAP non è dovuta, quale che sia il grado di organizzazione; e spetta all'amministrazione finanziaria provare che l'esercizio è associato. Le associazioni fra notai, data la natura personale della funzione, di regola non soddisfano questo requisito: non sono, perciò, un soggetto d'imposta distinto dai singoli notai associati.

SOMMARIO

1. **Il fatto** 1
2. **La decisione** 2
3. **Conclusioni** 4

1. IL FATTO

Con la sentenza n. 153, depositata il 24 luglio 2026, la Corte costituzionale ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale della disciplina che assoggetta all'imposta regionale sulle attività produttive le associazioni professionali, con particolare riguardo a quelle costituite fra notai. La Corte corregge il presupposto interpretativo dal quale muoveva il giudice *a quo*, indicando una lettura del combinato disposto censurato che conduce, nella sostanza, al risultato perseguito dalle parti del giudizio principale.

Il giudizio trae origine dall'ordinanza del 17 novembre 2025 con cui la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Firenze, I Sezione, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 53 e 41 Cost., questioni di legittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 1, comma 8, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, e 5, comma 3, lettera c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nella parte in cui non prevede l'esenzione dall'IRAP delle associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata dell'attività notarile².

Nel giudizio principale una associazione professionale notarile aveva proposto istanza di rimborso dell'IRAP versata per il 2022³, ritenendo di doverne essere esente in forza dell'art. 1, comma 8, della legge n. 234 del 2021, a mente del quale l'imposta non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni. L'attività notarile – si deduceva – ancorché svolta in forma associata avrebbe sempre carattere personale, perché implica l'esercizio di una pubblica funzione.

Il rimettente osservava, per contro, che l'equiparazione delle associazioni professionali alle società semplici, disposta ai fini delle imposte sui redditi dall'art. 5, comma 3, lettera c), t.u. imposte redditi, si sarebbe applicata anche alle associazioni fra notai «per l'ampiezza della definizione», implicandone l'assoggettamento al tributo: applicando la norma così interpretata, il ricorso avrebbe dovuto essere rigettato, donde la rilevanza delle questioni.

Quanto alla non manifesta infondatezza, l'ordinanza muoveva dalla disciplina civilistica delle associazioni professionali⁴ per osservare che la

* Dottoressa in Giurisprudenza. Componente del Comitato Editoriale della Rivista "De Iustitia".

¹ Massima non ufficiale.

² Ordinanza della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Firenze, I Sezione, del 17 novembre 2025, iscritta al n. 254 del registro ordinanze 2025 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 1, prima serie speciale, dell'anno 2026.

³ Istanza proposta ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

⁴ Legge 23 novembre 1939, n. 1815 (Disciplina giuridica degli studi di assistenza e di consulenza). Il rimettente richiamava altresì l'art. 36 cod. civ., quanto alla configurazione delle associazioni professionali come autonomi centri di imputazione di rapporti giuridici, e l'art. 2232 cod. civ., quanto al principio di personalità della prestazione professionale.

referibilità della prestazione al singolo professionista, già desumibile da quella disciplina, è ancor più evidente e inderogabile con riferimento all'esercizio della funzione notarile, che assume i connotati di una pubblica funzione non esercitabile in forma societaria. La legge notarile, del resto, consente le associazioni fra notai soltanto per mettere in comune e ripartire i proventi⁵, attribuendo loro una dimensione esclusivamente interna, che non incide né sul rapporto con i clienti né sull'esercizio della funzione pubblica. Ne sarebbe derivata la diversificazione di due situazioni del tutto equiparabili – l'attività notarile svolta al di fuori e quella svolta nell'ambito di un'associazione professionale – quanto a natura, modalità normative di svolgimento e di responsabilità, nonché di riferibilità dell'esercizio e del risultato dell'attività al singolo notaio, con violazione del canone di eguaglianza tributaria.

Le questioni erano prospettate anche in riferimento all'art. 41 Cost., poiché la tassazione dell'attività professionale svolta in forma associata avrebbe inciso sul libero esercizio dell'attività economica, disincentivando le aggregazioni professionali; e venivano limitate alle sole associazioni notarili, sia per i loro aspetti peculiari, sia perché il giudizio *a quo* era instaurato da una associazione notarile.

Si costituivano lo Studio notarile ricorrente e i singoli notai, chiedendo che le questioni fossero dichiarate fondate. La difesa delle parti valorizzava la simmetria tra due disposizioni che definiscono il presupposto impositivo in funzione della sola variabile soggettiva: da un lato l'art. 2, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. n. 446 del 1997, che configura *ex lege* il presupposto per le società e per gli enti; dall'altro il censurato art. 1, comma 8, che lo esclude per le persone fisiche.

Il sistema conoscerebbe, insomma, due qualificazioni normative «uguali e contrarie»,

giustificate dalla differenza strutturale fra le due tipologie di soggetti, e specie dalla dimensione normativa dell'organizzazione e dalla «personalizzazione» che contrassegnano i soggetti collettivi. Il legislatore non aveva disposto nulla sulle associazioni professionali; l'amministrazione finanziaria e la giurisprudenza di legittimità le avevano perciò ricondotte alla presunzione dettata per le società⁶: opzione che, secondo le parti, avrebbe violato gli artt. 3 e 53 Cost., a maggior ragione per le associazioni notarili, ove l'attività e i suoi risultati restano riferibili ai singoli notai, la funzione è documentata dai Repertori intestati a ciascuno di essi ed è assoggettata a un controllo pubblico particolarmente incisivo.

Nel giudizio depositava opinione scritta, quale *amicus curiae*, il Consiglio nazionale del notariato⁷, a sostegno della fondatezza delle questioni: i notai non possono in alcun caso costituire associazioni per l'esercizio in forma associata della funzione, sicché nell'associazione notarile mancherebbe lo stesso presupposto dell'imposizione, con l'effetto di discriminare i notai associati rispetto a quelli che non lo sono, rendendo la scelta associativa più onerosa da adottare.

Così perimetrato, tale era il *thema decidendum* che veniva sottoposto alla Corte costituzionale.

2. LA DECISIONE

All'interno di tali coordinate, la Corte premette la ricostruzione del quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento.

L'IRAP trova la propria specifica giustificazione nella manifestazione di una capacità produttiva derivante dal potere di organizzazione e coordinamento dei fattori della produzione⁸: con essa il legislatore ha individuato, quale nuovo indice di capacità contributiva, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, vale a dire la nuova ricchezza creata dalla singola unità

⁵ Art. 82, comma 1, della legge 16 febbraio 1913, n. 89 (Ordinamento del notariato e degli archivi notarili), che consente associazioni fra notai soltanto per mettere in comune, in tutto o in parte, i proventi delle loro funzioni e ripartirli in quote uguali o disuguali.

⁶ Circolare dell'Agenzia delle entrate 18 febbraio 2022, n. 4/E, e Cass. ci., SS.UU., sent. 13 aprile 2016, n. 7291.

⁷ Opinione scritta ammessa con decreto presidenziale del 4 maggio 2026 ai sensi dell'art. 6 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

⁸ Corte cost., sent. n. 21 del 20 febbraio 2024, che richiama l'originaria funzione dell'imposta, introdotta per incrementare l'autonomia finanziaria delle regioni in sostituzione di cinque preesistenti e diversificate forme di prelievo.

produttiva, assoggettata a imposizione ancor prima di essere distribuita per remunerare i diversi fattori della produzione⁹. L'art. 2, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. n. 446 del 1997 precisa che l'attività esercitata dalle società e dagli enti costituisce in ogni caso presupposto di imposta: per tali soggetti, dunque, il requisito organizzativo si considera *ex lege* configurato.

Quanto alle associazioni professionali, la legge sull'IRAP non ne fa menzione, ma l'art. 5, comma 3, lettera c), t.u. imposte redditi – cui rinvia l'art. 3 del d.lgs. n. 446 del 1997 – ne dispone, in via generale ai fini delle imposte sui redditi, l'equiparazione alle società semplici. Su tale base la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che anche l'attività svolta dalle associazioni professionali costituisca *ex lege* presupposto d'imposta, con esclusione della necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione¹⁰. La medesima giurisprudenza, sia pure in pronunce più recenti, afferma l'esclusione dall'imposta quando sia dimostrato che non viene esercitata alcuna attività produttiva in forma associata¹¹: le associazioni possono dunque sottrarsi al pagamento non già provando l'insussistenza dell'autonoma organizzazione – che, secondo il diritto vivente, è in essa implicita – ma «piuttosto l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa»¹².

In questo quadro, e inserendosi in una linea di tendenza rivolta al progressivo svuotamento dell'imposta¹³, l'art. 1, comma 8, della legge n. 234 del 2021 persegue, come emerge dai lavori

preparatori, una *ratio* di riduzione del carico impositivo e insieme di semplificazione applicativa: operando una delimitazione negativa della sfera di applicazione del tributo mediante una ricognizione dei soggetti passivi, esso ha eliminato la necessità di verificare caso per caso se la struttura organizzativa di cui si avvale il professionista giustifichi l'imposizione, superando le incertezze applicative che avevano fatto seguito al riconoscimento della non connaturalità dell'elemento organizzativo all'attività di lavoro autonomo¹⁴. Sono scelte a cui corrisponde una limitazione della soggettività passiva alle sole entità diverse dalle persone fisiche, operata in funzione della forma – individuale o collettiva – di svolgimento dell'attività.

Tanto premesso, il nucleo della decisione sta nella confutazione del presupposto interpretativo del rimettente. Questi muoveva dall'assunto che il combinato disposto censurato escludesse dall'ambito applicativo dell'imposta le persone fisiche esercenti attività professionale e non le associazioni fra di esse costituite, indipendentemente dall'esercizio in forma associata della medesima attività.

«Tale assunto è erroneo».

Come emerge dalla lettera della norma, che fa riferimento all'«esercizio in forma associata» di arti e professioni, ai fini della equiparazione alle società semplici – e quindi della configurabilità delle associazioni quali soggetti d'imposta autonomi rispetto alle persone fisiche che le compongono – non è sufficiente che si sia in presenza di un'associazione professionale, ma è necessario che, nell'ambito di essa, l'attività professionale sia

⁹ Corte cost., sent. n. 156 del 21 maggio 2001; nello stesso senso, da ultimo, sentt. n. 171 del 29 ottobre 2024 e n. 21 del 20 febbraio 2024. In dottrina, sui profili sistematici del tributo, R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007; M. PROCOPIO, *L'oggetto dell'IRAP*, Padova, 2003.

¹⁰ Cass. civ., SS.UU., sentt. 14 aprile 2016, n. 7371, e 13 aprile 2016, n. 7291; nello stesso senso, *ex multis*, sez. trib., sentt. 4 giugno 2019, n. 15203, e 7 febbraio 2019, n. 3622, nonché ordd. 26 novembre 2019, n. 30873, 21 ottobre 2019, n. 26848, e 19 maggio 2017, n. 12763. Su tali pronunce, in dottrina, G. CONSOLO, *IRAP e autonoma organizzazione: esercizio associato di attività professionali e impiego di dipendenti esecutivi nella giurisprudenza delle Sezioni Unite*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, fasc. 3, p. 751 ss.

¹¹ Cass., sez. trib., ordd. 27 aprile 2022, n. 13129, e 13 dicembre 2021, n. 39578.

¹² È uno snodo decisivo, al quale la pronuncia in commento attribuirà portata sistematica. Cfr. Cass. civ. SS.U.U., n. 7371 del 2016.

¹³ Corte cost., sent. n. 21 del 20 febbraio 2024, che richiama a sua volta la sent. n. 12 del 2022 quanto ai regimi particolari individuati dal legislatore in ragione delle diverse attività. Sulle conseguenze sistematiche dell'esclusione delle persone fisiche, e sul nuovo legame fra presupposto e forma giuridica, T. TASSANI, *Forma giuridica e autonoma organizzazione nell'attuale sistema dell'IRAP*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2025, fasc. 4, p. 911 ss., secondo cui, nell'assetto vigente, l'autonoma organizzazione non può mai essere espressa dalle persone fisiche, mentre sussiste sempre per le società e gli enti, con la conseguenza che il presupposto risulta inscindibilmente legato alla forma giuridica.

¹⁴ Corte cost., sent. n. 156 del 21 maggio 2001, ove si è escluso che l'elemento organizzativo sia connaturato all'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitudine.

svolta in comune. Se, per contro, l'attività è svolta personalmente, individualmente e autonomamente dai singoli professionisti, ciò prevale sulla forma associativa prescelta e l'imposta non trova applicazione: l'attività, pur esercitata nell'ambito di uno studio associato, è riferibile non all'associazione, ma alle persone fisiche che costituiscono il vincolo associativo, le quali sono escluse dal tributo proprio in forza del censurato art. 1, comma 8. Se i singoli professionisti hanno concretamente esercitato in modo autonomo e non associato l'attività professionale, l'imposta è esclusa, non potendo essere applicata sulla base della mera sussistenza dello studio associato¹⁵.

E dunque, l'imposta viene in rilievo solo se vi è un fenomeno di «personalizzazione» di detta attività, tale da renderla ascrivibile direttamente al soggetto collettivo. Si tratta di un criterio che, diversamente da quanto accade nelle società e negli enti, non opera in via presuntiva: nelle associazioni professionali, infatti, tale fenomeno non sempre si verifica, ben potendo l'associazione non esercitare attività professionale in proprio ed esaurire la propria funzione a meri fini organizzativi o economici interni¹⁶.

A questa lettura la Corte perviene anche per la via dell'interpretazione adeguatrice. Equiparare le associazioni professionali alle società anche quando l'incarico è conferito al singolo e l'attività è svolta individualmente significherebbe, infatti, trattare in modo diverso situazioni eguali, in contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., e disincentivare la scelta associativa, in contrasto con l'art. 41 Cost.

Da qui un riflesso rilevante sul piano probatorio. L'attività professionale è svolta, di regola, individualmente, e alcune attività sono riservate dalle leggi professionali al singolo professionista: spetta, perciò, all'amministrazione finanziaria provare il requisito di assimilazione, cioè l'esercizio «in forma associata» della professione. La Corte aggiunge, peraltro, un contrappeso: ciò non deve legittimare condotte elusive del contribuente. Entra

qui in gioco la leale collaborazione fra fisco e contribuente, che nella concezione costituzionale si fonda sul *pactum unionis* piuttosto che in quello *subiectionis*, e che vincola l'amministrazione – doveri di informazione, contraddittorio, obblighi motivazionali – non meno del contribuente, tenuto a dichiarazioni complete e veritiere e a risposte tempestive e corrette.¹⁷

Gli stessi principi governano l'ipotesi dell'associazione in cui l'attività sia svolta in parte individualmente e in parte in comune: il reddito generato dal solo lavoro personale dei singoli associati non è assoggettato a IRAP, purché risulti adeguatamente separato da quello prodotto avvalendosi dell'organizzazione comune¹⁸.

Solo a questo punto la Corte applica il criterio al caso di specie. Le associazioni di notai difettano, di regola, dell'effettivo svolgimento in forma associata dell'attività, e non sono quindi un soggetto d'imposta distinto dai singoli notai associati. L'attività del notaio, pur rientrando fra le libere professioni, presenta, infatti, i connotati della pubblica funzione – terzietà, doverosità del ministero, controllo di legalità, competenza territoriale, dovere di assistenza alla sede – che le imprimono un carattere spiccatamente personale. L'associazione costituita ai sensi dell'art. 82 della legge notarile ha, perciò, di regola, rilievo meramente interno: attinge alla distribuzione degli onorari e non interferisce sull'attività notarile, che resta personalissima¹⁹.

3. CONCLUSIONI

Considerati i profili esaminati, dunque, ed essendo possibile una interpretazione adeguatrice conforme agli evocati parametri costituzionali, la Corte costituzionale dichiarava:

«non fondate, nei sensi di cui in motivazione, le questioni di legittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 1, comma 8, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024) e

¹⁵ Cass. civ., Sez. VI - 5, ord. del 13 dicembre 2021, n. 39578.

¹⁶ Gli esempi sono della stessa pronuncia: la ripartizione delle spese e dei proventi, la locazione di un ufficio, l'acquisto di beni strumentali, la regolamentazione delle prestazioni del personale ausiliario.

¹⁷ Corte cost., sent. n. 137 del 28 luglio 2025.

¹⁸ Cass. civ. sez. VI-5, ord. 27 aprile 2022, n. 13129.

¹⁹ Cass., sez. lav., ord. 21 novembre 2023, n. 32248, e sentt. 21 ottobre 1997, n. 10354, e 5 marzo 1997, n. 1933, nonché Cass. 12 marzo 1987, n. 2555.

5, comma 3, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), sollevate, in riferimento agli artt. 3, 53 e 41 della Costituzione, dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Firenze, sezione I».

La pronuncia consente di svolgere, in questa prospettiva, alcune osservazioni conclusive.

La *prima* riguarda lo spostamento dell'onere probatorio.

Nel sistema anteriore il contribuente associato si trovava gravato di una presunzione sostanzialmente invincibile, dovendo dimostrare l'insussistenza di un'autonoma organizzazione che il diritto vivente riteneva implicita nella forma associativa; ora è l'amministrazione finanziaria a dover dimostrare il requisito di assimilazione, e cioè l'effettivo esercizio in comune della professione.

Un *secondo* profilo attiene alla portata della decisione.

Il *petitum* era circoscritto alle associazioni notarili, e a esse la Corte dedica un apposito passaggio finale; ma la *ratio decidendi* è costruita, per intero, sulla generalità delle associazioni professionali, e la specificità notarile opera soltanto come applicazione qualificata di un criterio già enunciato in termini generali. Sembrerebbe dunque potersene avvalere anche gli studi associati di altre professioni, sia pure a condizione di dimostrare che l'associazione esaurisce la propria funzione a fini organizzativi o economici interni.

Resta, naturalmente, il nodo più delicato, che la Corte affida per intero alla leale collaborazione tra fisco e contribuente: quello delle associazioni ad attività mista, nelle quali la parte di reddito generata dal lavoro personale dei singoli deve risultare «adeguatamente separata» da quella prodotta avvalendosi dell'organizzazione comune.