

IRAP E STUDI PROFESSIONALI DOPO LA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 153 DEL 2026

Dalla forma associativa alla prova della «spersonalizzazione» dell'attività

di Antonio Lattanzio

Abstract

Con la sentenza 24 luglio 2026, n. 153, la Corte costituzionale ha dichiarato **non fondate, nei sensi di cui in motivazione**, le questioni relative all'IRAP dovuta dalle associazioni professionali notarili dopo l'esclusione dal tributo delle persone fisiche, operativa dal 2022. Il dispositivo, letto da solo, potrebbe indurre a sottovalutare la decisione. La parte più significativa è nella motivazione: l'associazione è equiparata alla società semplice soltanto se la professione viene davvero esercitata «**in forma associata**». Non è sufficiente l'esistenza dello studio, né basta la condivisione di locali, dipendenti, beni e proventi. Se incarico, prestazione e responsabilità rimangono personali, l'attività resta riferibile ai singoli professionisti e l'IRAP non è dovuta. Il tributo riemerge quando l'organizzazione determina una «**spersonalizzazione**» della prestazione, rendendola imputabile al soggetto collettivo. Di particolare rilievo è il passaggio dedicato alla prova: la Corte afferma che **spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare l'esercizio associato**, discostandosi dalla formula ancora impiegata da Cass. n. 4663 del 2025. Il contributo ricostruisce la ratio della pronuncia, ne misura l'incidenza sui giudizi e sulle domande di rimborso dal 2022 e ne segnala i limiti. Non ogni studio associato è escluso dall'IRAP; ma, dopo questa sentenza, nessuno studio può esservi assoggettato per il solo fatto di esistere.

1. Premessa

La sentenza della Corte costituzionale 24 luglio 2026, n. 153 interviene su una questione che, dopo la legge di bilancio per il 2022, era divenuta difficilmente eludibile. Perché il professionista individuale, anche se dotato di una struttura considerevole, non deve più versare l'IRAP, mentre due professionisti che si limitano a dividere le spese di uno studio dovrebbero continuare a pagarla? La risposta tradizionale — l'associazione è un soggetto collettivo e, come tale, è organizzata per definizione — aveva il pregio della semplicità, ma finiva per attribuire alla veste giuridica un peso maggiore della realtà dell'attività esercitata.

La Consulta non ha cancellato la norma e non ha introdotto, con una pronuncia additiva, un'esenzione per gli studi associati. Ha dichiarato le questioni **non fondate nei sensi di cui in motivazione**, ritenendo possibile una lettura conforme agli artt. 3, 53 e 41 Cost. del combinato disposto dell'art. 1, comma 8, della legge n. 234 del 2021 e dell'art. 5, comma 3, lettera c), TUIR. È una precisazione indispensabile: parlare di "incostituzionalità dell'IRAP sugli studi associati" sarebbe efficace come titolo giornalistico, ma giuridicamente inesatto.

Il ragionamento della Corte prende sul serio le parole dell'art. 5 TUIR. L'equiparazione alla società semplice riguarda le associazioni costituite per l'esercizio **«in forma associata»** di arti e professioni. Quella locuzione non è una formula di stile. Esige che la professione sia realmente esercitata in comune. Dove, invece, gli incarichi siano assunti e svolti dai singoli, con responsabilità personale, lo studio può ben servire a condividere personale, locali, strumenti e proventi senza diventare, per ciò solo, il centro di imputazione della prestazione.

Qui si colloca il tratto più originale della sentenza. La Corte non torna semplicemente alla vecchia indagine quantitativa sull'autonoma organizzazione; guarda a chi esercita, in concreto, la professione. Il termine impiegato è **«spersonalizzazione»**: l'IRAP è dovuta quando l'attività perde la sua riferibilità individuale e diviene attività propria del soggetto collettivo. È precisamente su questa prova che si giocherà il contenzioso dei prossimi anni.

2. La fattispecie e la questione sottoposta alla Consulta

Il giudizio incidentale nasce da un'istanza di rimborso dell'IRAP versata per il 2022 da un'associazione professionale notarile. Formatasi l'inerzia dell'Agenzia delle entrate, lo studio impugnava il silenzio-rifiuto, sostenendo che la funzione notarile, anche se esercitata nel contesto di un'associazione, resta personale e imputabile al singolo pubblico ufficiale. La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Firenze riteneva, però, che l'equiparazione delle associazioni professionali alle società semplici, prevista dall'art. 5, comma 3, lettera c), TUIR e richiamata dalla disciplina IRAP, imponesse di considerare lo studio soggetto al tributo. Da qui la rimessione alla Consulta.

Il dubbio investiva il combinato disposto dell'art. 1, comma 8, della legge n. 234 del 2021 e dell'art. 5, comma 3, lettera c), TUIR, nella parte in cui non prevedeva l'esclusione dall'IRAP delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio associato dell'attività notarile. I parametri evocati erano gli artt. 3 e 53 Cost., per la disparità tra notaio individuale e notaio associato e per l'assenza di una differente capacità contributiva, nonché l'art. 41 Cost., poiché il tributo avrebbe disincentivato l'aggregazione professionale.

La prospettazione del rimettente assumeva come necessario punto di partenza che l'associazione fosse in ogni caso soggetto passivo. La Corte ha rimosso proprio tale premessa. L'art. 5 TUIR non equipara alle società semplici ogni aggregazione nominalmente qualificata come studio associato: equipara le associazioni costituite per l'esercizio **«in forma associata»** di arti e professioni. La locuzione normativa non descrive soltanto lo scopo dichiarato nel contratto; identifica un requisito sostanziale di soggettività tributaria. Il problema costituzionale viene così risolto sul piano interpretativo, prima ancora di richiedere un intervento demolitorio o additivo.

Questa impostazione era stata anticipata, in termini diversi, dalla giurisprudenza e dalla dottrina più attente. Le Sezioni unite, pur qualificando l'attività delle associazioni professionali come presupposto IRAP *ex lege*, avevano ammesso che la prova contraria potesse riguardare non l'assenza di autonoma organizzazione nell'attività associata, bensì l'assenza stessa di un esercizio associato della professione.¹ Pronunce successive avevano poi riconosciuto la possibile esclusione per attività personali separabili da quelle dello studio.² Ancora nel 2025, Cass. n. 4663 aveva ribadito la sufficienza della forma associativa quale presupposto, salva la **facoltà del contribuente di dimostrare l'insussistenza**

¹ Cass., sez. un., 13 aprile 2016, n. 7291; Cass., sez. un., 14 aprile 2016, n. 7371.

² Cass., sez. VI-5, 13 dicembre 2021, n. 39578; Cass., sez. trib., 27 aprile 2022, n. 13129.

dell'esercizio in forma associata.³ Nella stessa direzione si è mossa Cass. 27 maggio 2026, n. 16487, relativa a uno studio legale e alle annualità 2010-2013.⁴ La sentenza della Corte costituzionale n. 153 del 2026 raccoglie l'apertura contenuta in questi precedenti, ma la colloca nel diverso sistema vigente dal 2022 e ne modifica significativamente il versante probatorio.

3. Il presupposto dell'IRAP e la scelta soggettiva compiuta dal legislatore nel 2021

Per comprendere la decisione occorre tornare alla struttura dell'IRAP. L'art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 individua il presupposto nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi e stabilisce che l'attività esercitata dalle società e dagli enti costituisce in ogni caso presupposto d'imposta. La Corte costituzionale, fin dalla sentenza n. 156 del 2001, ha ricondotto il tributo al valore aggiunto prodotto dall'unità autonomamente organizzata: una ricchezza nuova, generata dal coordinamento dei fattori produttivi prima della sua distribuzione a lavoro e capitale.⁵

Nel lavoro autonomo individuale il problema è sempre stato più delicato, perché l'organizzazione non è connaturata alla prestazione professionale. La giurisprudenza ha dovuto elaborare indici fattuali per distinguere l'apporto personale dall'eccedenza organizzativa: responsabilità dell'organizzazione, impiego non occasionale di lavoro altrui e disponibilità di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile.⁶ Il contenzioso, alimentato dall'inevitabile variabilità delle fattispecie, è rimasto imponente.

Con l'art. 1, comma 8, della legge n. 234 del 2021 il legislatore ha cambiato tecnica. Dal periodo d'imposta 2022 l'IRAP «**non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni**» indicate dall'art. 3, comma 1, lettere b) e c), del d.lgs. n. 446 del 1997. Non si è stabilito che le persone fisiche siano prive di organizzazione; si è escluso che possano essere soggetti passivi, anche quando dispongano di apparati consistenti. La Corte parla, correttamente, di una delimitazione negativa fondata sulla natura del soggetto e sulla forma individuale o collettiva di esercizio dell'attività.

La scelta presenta un evidente costo sistematico. Un professionista individuale con un'organizzazione complessa è escluso dal tributo, mentre un'entità collettiva minima può restarne soggetta. La giustificazione indicata dalla Consulta è duplice: riduzione del carico fiscale e semplificazione, nel quadro del progressivo svuotamento dell'IRAP.⁷ È una scelta legislativa non perfettamente sovrapponibile alla ratio originaria dell'imposta, ma riconoscibile e non arbitraria. Le asimmetrie prodotte da tale opzione e il conseguente disincentivo alle aggregazioni professionali erano stati puntualmente segnalati dalla dottrina già prima della decisione.⁸

³ Cass., sez. trib., ord. 21 febbraio 2025, n. 4663, Rv. 674115-01.

⁴ Cass., sez. trib., ord. 27 maggio 2026, n. 16487, relativa al rimborso IRAP richiesto da uno studio legale associato per le annualità dal 2010 al 2013.

⁵ Corte cost., 21 maggio 2001, n. 156; più di recente, Corte cost., 20 febbraio 2024, n. 21.

⁶ Cass., sez. un., 10 maggio 2016, n. 9451.

⁷ Corte cost. n. 21 del 2024, richiamata da Corte cost. n. 153 del 2026.

⁸ G. Ferranti, *L'assoggettamento all'IRAP delle associazioni professionali va all'esame della Corte costituzionale*, in *il fisco*, 2025, n. 47-48, 4137 ss.; N. Zanotti, *Brevi note sull'applicabilità dell'IRAP alle associazioni professionali*, in *Rass. trib.*, 2025, n. 3, 537 ss.

Proprio questa trasformazione impedisce, però, di trattare ogni associazione professionale come una società. Una società o un ente costituiscono ordinariamente un centro al quale l'attività è imputata; l'associazione professionale può invece esistere quale semplice infrastruttura dei rapporti interni, senza divenire titolare sostanziale della prestazione. Se la discriminante legislativa è ormai la riferibilità dell'attività alla persona fisica o al soggetto collettivo, la verifica deve investire l'**autonomia funzionale**, non la sola presenza di beni, dipendenti e spese comuni.

4. Il diritto vivente anteriore: dalla presunzione di organizzazione all'assenza dell'esercizio associato

Le sentenze delle Sezioni unite nn. 7291 e 7371 del 2016 avevano consolidato l'affermazione secondo cui l'attività esercitata dalle società semplici e dalle associazioni professionali costituisce, per previsione legale, presupposto dell'IRAP, senza necessità di accertare in concreto l'autonoma organizzazione. La struttura collettiva era considerata, in sé, espressiva di una capacità produttiva impersonale. La prova liberatoria non poteva quindi limitarsi a mostrare la modestia dei mezzi o il carattere esecutivo del personale; avrebbe dovuto investire un fatto logicamente anteriore, vale a dire l'esistenza stessa di un'attività produttiva svolta in comune.

Questa distinzione, teoricamente chiara, si è rivelata applicativamente severa. Una parte della giurisprudenza l'ha tradotta nell'affermazione secondo cui il contribuente avrebbe dovuto provare che «il vincolo associativo non si è, in realtà, costituito». La formula, ripresa anche da Cass. n. 23949 del 2024 e da Cass. n. 16487 del 2026, rischia però di essere fuorviante. Il vincolo può essere civilisticamente valido, produrre effetti nella ripartizione dei costi e dei proventi e, nondimeno, non comportare l'esercizio comune della professione. L'alternativa non è necessariamente tra associazione reale e associazione simulata; può esservi un'associazione autentica, la cui funzione rimane interna e strumentale rispetto a prestazioni che continuano a essere individuali.

Nei giudizi di rimborso l'onere probatorio era posto sul contribuente e la fatturazione attraverso lo studio, la comunanza dei proventi o la presenza di una struttura condivisa venivano frequentemente valorizzate come indici dell'esercizio associato. Si finiva così per sovrapporre tre piani che andrebbero mantenuti distinti: l'esistenza del contratto associativo, la presenza di un'organizzazione materiale e l'imputazione collettiva della prestazione. La sentenza costituzionale interviene soprattutto sul terzo piano.

La giurisprudenza relativa agli incarichi di amministratore, sindaco o revisore aveva, tuttavia, aperto una breccia. Tali funzioni, per la loro natura personale, possono generare compensi sottratti all'IRAP anche quando il professionista appartenga a uno studio associato, purché l'attività sia effettivamente separata e non si avvalga dei benefici organizzativi dello studio. Il problema si trasferiva dalla qualità formale dell'emittente della fattura alla **tracciabilità economica e funzionale** dell'incarico.

La sentenza della Corte costituzionale n. 153 del 2026 non smentisce frontalmente le Sezioni unite. Ne valorizza il segmento che consente di dimostrare l'insussistenza dell'esercizio associato e lo rilegge alla luce della sopravvenuta esclusione delle persone fisiche. L'autonoma organizzazione resta implicita se la professione è realmente esercitata dall'associazione; ciò che deve essere previamente accertato è che l'attività sia imputabile a quest'ultima. In termini logici, la sequenza diviene: prima si individua il soggetto che esercita la professione; soltanto dopo, se tale soggetto è collettivo, opera la regola legale che rende superflua la prova dell'organizzazione.

Il confronto con Cass. n. 16487 del 2026 aiuta a precisare il punto. Quell'ordinanza, depositata meno di due mesi prima della sentenza costituzionale, ha rigettato la domanda di rimborso di uno studio legale per il 2010-2013. Ha ritenuto irrilevante l'accertamento della modestia dell'organizzazione e ha posto sul contribuente la piena prova che l'attività non fosse stata esercitata in forma associata, valorizzando la produzione parziale delle fatture e le dichiarazioni dei redditi dei professionisti. La Consulta decide invece una domanda relativa al 2022, quando le persone fisiche non sono più soggetti passivi. La diversità temporale non è un dettaglio: nel vecchio regime l'individuazione dell'attività personale non conduceva automaticamente all'esclusione dal tributo, perché occorreva ancora verificare l'autonoma organizzazione del professionista; dal 2022, una volta accertata la riferibilità alla persona fisica, l'IRAP è esclusa per legge.

Sulla questione si è pronunciata anche Cass. 23 febbraio 2026, n. 3975.⁹ La controversia riguardava un commercialista, associato con altro professionista, al quale l'Ufficio aveva contestato l'omessa dichiarazione IRAP per il 2010. Parte dei compensi derivava da incarichi giudiziari, tra i quali attività di consulente tecnico e di attestatore di piani di risanamento. Il contribuente sosteneva che tali prestazioni fossero personali e separate dallo studio. La Cassazione ha ritenuto, invece, che la presenza dell'associazione e la contitolarità dell'attività provassero la struttura organizzata; spettava al professionista dimostrare di avere svolto gli incarichi in modo «*del tutto autonomo*» e «*avulso*» dalla struttura, senza beneficiare dei relativi mezzi.

Anche questo arresto va letto nel proprio tempo. Si riferisce al 2010 e muove dalla regola secondo cui il professionista individuale restava assoggettato a IRAP se responsabile di un'organizzazione eccedente l'apporto personale. Non è quindi sovrapponibile al sistema dal 2022. Resta, però, utile perché mostra quali elementi siano stati considerati idonei a collegare l'attività personale allo studio: contitolarità, disponibilità della struttura, natura laboriosa degli incarichi e mancata dimostrazione di un'esecuzione separata.

Proprio quest'ultimo passaggio si presta a una considerazione critica. La "laboriosità" dell'incarico può rendere plausibile il ricorso a risorse comuni, ma non dimostra, da sola, che ciò sia avvenuto. Si tratta di un'inferenza che dovrebbe essere verificata attraverso dati concreti: personale impiegato, fascicoli, corrispondenza, costi, strumenti utilizzati e modalità di fatturazione. Diversamente, la prova dell'organizzazione rischia di essere sostituita da una massima di esperienza troppo generica. L'osservazione assume ancora maggiore rilievo dopo l'art. 7, comma 5-bis, che impone una valutazione circostanziata e puntuale del materiale probatorio.

La precisione è essenziale. Non si è passati da una presunzione assoluta a una presunzione relativa avente per oggetto la consistenza dell'apparato. È stato precisato il fatto al quale l'automatismo si collega. **Se vi è esercizio associato, l'organizzazione non deve essere provata; ma la mera esistenza dello studio non prova, da sola, l'esercizio associato.** In questa formulazione, il nucleo delle Sezioni unite resta fermo, mentre viene impedita la sua estensione oltre il presupposto testuale che la giustifica.

5. L'interpretativa di rigetto e il suo vincolo nel sistema delle fonti

La formula «*non fondate nei sensi di cui in motivazione*» identifica una pronuncia interpretativa di rigetto. La Corte ha escluso l'illegittimità perché le norme ammettono una lettura conforme a Costituzione. Non si produce, quindi, l'effetto caducatorio *erga omnes* proprio delle

⁹ Cass., sez. trib., ord. 23 febbraio 2026, n. 3975.

sentenze di accoglimento ai sensi dell'art. 136 Cost. e dell'art. 30 della legge n. 87 del 1953. Sarebbe perciò tecnicamente inesatto affermare che la disposizione sia stata "dichiarata incostituzionale". Tra i possibili esiti del giudizio, questa soluzione adeguatrice era stata indicata come praticabile, pur con la consapevolezza delle difficoltà sistematiche poste da una generalizzazione indiscriminata.¹⁰

Ciò non riduce la portata pratica della decisione. Nel giudizio a quo l'interpretazione indicata dalla Consulta conforma la decisione del rimettente; più in generale, essa offre ai giudici comuni il significato normativo che evita il contrasto con gli artt. 3, 53 e 41 Cost. Un eventuale ritorno alla mera equiparazione formale tra associazione e società semplice dovrebbe confrontarsi analiticamente con la motivazione costituzionale e rischierebbe di riprodurre il vizio che la lettura adeguatrice ha scongiurato.

La tecnica decisoria prescelta merita attenzione anche sotto un diverso profilo. L'art. 1, comma 8, della legge n. 234 del 2021 non è stato trattato come una disposizione agevolativa eccezionale, insuscettibile di letture che ne allarghino l'ambito. La Corte costituzionale lo considera parte della nuova delimitazione della soggettività passiva: dal 2022 l'attività riferibile alla persona fisica non è idonea a realizzare il presupposto, quale che sia la sua consistenza organizzativa. La distinzione tra esenzione ed esclusione non è soltanto terminologica. Se si fosse in presenza di un beneficio concesso a una categoria determinata, l'estensione allo studio associato avrebbe incontrato i tradizionali limiti dell'interpretazione delle norme di favore; qualificando invece la disposizione come ridefinizione strutturale dei soggetti passivi, diviene necessario stabilire a chi sia realmente imputabile l'attività.

La sentenza evita, in questo modo, sia l'addizione generalizzata sia un'addizione circoscritta ai notai. La prima avrebbe potuto sottrarre al tributo anche associazioni nelle quali la prestazione è effettivamente collettiva; la seconda avrebbe lasciato irrisolta la medesima irragionevolezza per altre professioni a forte carattere personale. La via interpretativa consente una soluzione selettiva fondata non sulla categoria professionale, ma sull'effettivo modo di esercizio.

La pronuncia agisce, dunque, sul diritto vivente con un'autorità che non coincide con l'annullamento, ma non può essere degradata a opinione. Essa individua un limite costituzionale: non è consentito applicare l'IRAP quando l'incarico è conferito al singolo e l'attività è svolta individualmente e autonomamente, poiché si differenzerebbero senza giustificazione situazioni eguali e si disincentiverebbe la forma associativa. La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 2022, nella parte in cui afferma genericamente la permanenza dell'IRAP per l'esercizio associato, può restare corretta soltanto se l'espressione "esercizio associato" è intesa nel significato sostanziale ora chiarito, non come sinonimo della mera titolarità di uno studio associato.¹¹

È prevedibile che il primo banco di prova sarà proprio la giurisprudenza di legittimità. Le massime anteriori, comprese quelle del 2026, non possono essere semplicemente replicate nelle controversie successive al 2021 senza confrontarsi con la nuova struttura della soggettività passiva e con il § 15 della sentenza costituzionale. Se la Cassazione dovesse continuare a porre indistintamente sul contribuente la prova negativa dell'assenza di esercizio associato, si determinerebbe una tensione non soltanto interpretativa, ma costituzionale. Potrebbe allora rendersi opportuno un intervento delle Sezioni unite, diretto a distinguere espressamente il regime anteriore al 2022 da quello successivo.

¹⁰ M. Basilavecchia, *Incostituzionale l'IRAP sugli studi notarili associati?*, in *Rassegna tributaria*, editoriale del 9 febbraio 2026. Sul tema v. anche T. Tassani, *Esenzione IRAP per gli studi professionali associati: si può fare?*, in *Federnotizie*, 11 ottobre 2023.

¹¹ Agenzia delle entrate, circolare 18 febbraio 2022, n. 4/E.

Fino a quel momento il giudice tributario conserva il dovere di interpretare le disposizioni in senso conforme alla Costituzione. Non è tenuto a ignorare la specificità del giudizio di rimborso, ma deve evitare che la regola processuale sull'onere del contribuente finisca per ricreare la presunzione assoluta che la Consulta ha escluso sul piano sostanziale. La motivazione dovrà pertanto indicare quali fatti provino l'imputazione collettiva della prestazione, non limitarsi a richiamare l'esistenza dello studio.

Anche il ruolo dei parametri costituzionali è graduato. Gli artt. 3 e 53 Cost. sorreggono direttamente l'esigenza di non differenziare situazioni nelle quali la capacità produttiva rimane riferibile alla persona fisica. L'art. 41 Cost. svolge una funzione ulteriore: impedisce che il sistema tributario trasformi la scelta di condividere mezzi e costi in un disincentivo irragionevole all'aggregazione. Non mi pare, tuttavia, che la libertà di iniziativa economica possa da sola fondare la non debenza del tributo; il fulcro resta la mancanza del soggetto passivo collettivo e, quindi, la coerenza tra presupposto, imputazione e capacità contributiva.

Per gli atti amministrativi e per le difese erariali cambia, di conseguenza, lo standard motivazionale. Non è più sufficiente richiamare l'art. 5 TUIR, la dichiarazione IRAP o la denominazione dello studio. Occorre indicare i fatti dai quali si desume che la prestazione sia stata resa dall'organizzazione collettiva e non dai singoli professionisti. Un atto fondato soltanto sulla forma giuridica espone l'Amministrazione a una censura non meramente probatoria, ma di erronea individuazione del soggetto passivo e del presupposto.

6. La «spersonalizzazione» come nuova categoria di imputazione tributaria

Il lemma più innovativo della sentenza è «**spersonalizzazione**». L'IRAP viene in rilievo quando l'attività professionale acquista una dimensione tale da risultare direttamente ascrivibile al soggetto collettivo. La nozione non coincide con la semplice cooperazione fra professionisti. Una pratica può richiedere il contributo di più persone senza che l'incarico perda la propria imputazione personale; allo stesso modo, la condivisione di locali, segreteria, software, archivi o personale non rende automaticamente lo studio titolare della prestazione.

La spersonalizzazione descrive, piuttosto, un mutamento qualitativo dell'imputazione. Essa può emergere quando il cliente affida l'incarico allo studio come tale; la scelta del singolo esecutore è interna e fungibile; l'organizzazione garantisce continuità indipendentemente dalla persona; responsabilità, direzione, acquisizione della clientela e risultato economico sono riferiti in modo unitario alla compagine; il lavoro dei professionisti si integra in un prodotto non ragionevolmente scindibile; i compensi remunerano una prestazione collettiva e non il lavoro identificabile del singolo.

All'opposto, depongono per l'esercizio individuale il conferimento nominativo dell'incarico, la sottoscrizione personale degli atti, la responsabilità esclusiva, l'autonomia nella gestione del fascicolo, la riferibilità del repertorio o dell'adempimento al singolo, l'identificabilità dei compensi e dei costi diretti, nonché l'assenza di sostituibilità sostanziale. Nessuno di questi indici dovrebbe essere assolutizzato. La fattura emessa dall'associazione, il conto corrente comune o la ripartizione convenzionale dei proventi possono rispondere a esigenze amministrative interne; per converso, un incarico formalmente nominativo potrebbe inserirsi in un'organizzazione che, nei fatti, assorbe e rende fungibile l'apporto personale.

La Corte costituzionale compie qui un'operazione sistematicamente significativa: distingue l'**organizzazione strumentale** dalla **organizzazione imputativa**. La prima agevola l'attività

individuale e può comprendere dipendenti, beni e servizi comuni; la seconda diviene il centro al quale la prestazione professionale è riferibile. Dopo il 2021, ai fini dell'IRAP delle associazioni, è la seconda a essere decisiva.

Resta una zona problematica. La nozione di spersonalizzazione è funzionale, ma non è definita dal legislatore e può generare un contenzioso non meno complesso di quello sull'autonoma organizzazione. La sentenza riduce l'automatismo, ma restituisce al giudice un'indagine fattuale articolata. Il vantaggio, sul piano costituzionale, è che tale indagine verte sul fatto realmente espressivo della soggettività passiva; il costo, sul piano amministrativo, è una minore semplicità. Non è una contraddizione della decisione, bensì la conseguenza inevitabile di una disciplina che ha scelto la forma soggettiva come linea di confine senza regolare espressamente i moduli associativi intermedi.

7. La peculiarità delle associazioni notarili

È con specifico riguardo alle associazioni tra notai che la sentenza assume la sua portata più incisiva. La Corte costituzionale afferma che esse «**difettano, di regola, del requisito dell'effettivo svolgimento in forma associata dell'attività professionale**» e che, pertanto, non possono essere considerate automaticamente un soggetto passivo IRAP distinto dai notai che ne fanno parte. L'inciso «di regola» è essenziale: esprime una valutazione di normalità fondata sulla disciplina della funzione notarile, ma non introduce una presunzione assoluta né un'esenzione soggettiva generalizzata.

Il punto merita di essere chiarito. La conclusione della Corte non dipende dalla maggiore o minore consistenza dei mezzi impiegati dallo studio. Un'associazione notarile può disporre di locali prestigiosi, numerosi dipendenti, archivi, strumenti informatici evoluti e rilevanti risorse economiche comuni. Nessuno di questi elementi dimostra, da solo, che la funzione notarile sia esercitata dall'associazione anziché dai singoli notai. La questione non è, dunque, **quanto sia organizzato lo studio, ma a chi sia giuridicamente ed economicamente imputabile la prestazione professionale**.

La funzione notarile conserva, infatti, una struttura irriducibilmente personale. Il notaio è un pubblico ufficiale al quale l'ordinamento affida il controllo di legalità, l'indagine sulla volontà delle parti, l'adeguamento di tale volontà alle forme giuridiche consentite, la ricezione dell'atto e l'attribuzione della pubblica fede. L'incarico non è adempiuto da un'entità impersonale: è il singolo notaio che riceve l'atto, ne verifica la conformità alla legge, lo sottoscrive, lo annota nel proprio repertorio e ne assume personalmente la responsabilità civile, disciplinare e, quando ne ricorrano i presupposti, penale.

Questi caratteri distinguono nettamente l'associazione notarile da un'organizzazione nella quale la prestazione possa essere indifferentemente resa da uno qualsiasi dei componenti. Nel ministero notarile non vi è, almeno normalmente, quella **fungibilità soggettiva** che costituisce uno degli indici più significativi della spersonalizzazione. Il cliente non riceve un atto dello "studio" in senso proprio, ma un atto ricevuto da un determinato notaio, identificato nominativamente e personalmente responsabile del suo contenuto. L'apporto del personale e dei mezzi comuni può rendere più efficiente la preparazione e l'esecuzione degli adempimenti, ma non sostituisce il professionista nell'esercizio della pubblica funzione.

In questa prospettiva deve essere letto l'art. 82 della legge notarile. La disposizione consente ai notai di associarsi, oggi anche per lo svolgimento dell'attività professionale, ma non trasferisce all'associazione la titolarità della funzione pubblica né cancella l'imputazione personale degli atti. Il

vincolo associativo disciplina soprattutto i rapporti interni: la ripartizione degli onorari, la partecipazione alle spese, l'utilizzazione dei locali, l'acquisto dei beni strumentali, l'organizzazione del personale ausiliario e, più in generale, la gestione delle utilità comuni. Esso non crea, per ciò solo, un autonomo centro di esercizio del ministero notarile.

La giurisprudenza civile e lavoristica richiamata dalla Corte conferma questa ricostruzione. L'associazione notarile viene descritta come un accordo destinato a organizzare interessi comuni e rapporti interni, senza alterare la personalità della prestazione e senza trasformare l'associazione nel titolare del rapporto professionale con le parti. Ne deriva che occorre distinguere con nettezza tra **organizzazione comune dei mezzi** ed **esercizio comune della professione**. La prima è compatibile con la persistente riferibilità degli atti ai singoli notai; soltanto il secondo integra il requisito richiesto dall'art. 5, comma 3, lettera c), TUIR per l'equiparazione dell'associazione alla società semplice.

Assume allora particolare importanza l'elencazione contenuta nella sentenza. La ripartizione delle spese e dei proventi, la locazione dell'ufficio, l'acquisto dei beni strumentali e la disciplina del personale ausiliario non costituiscono, isolatamente considerati, prova dell'esercizio associato. Sono attività organizzative che possono restare meramente serventi rispetto ai distinti ministeri notarili. Anche la percezione unitaria degli onorari e la loro successiva distribuzione tra gli associati non dimostrano necessariamente che il valore della produzione sia stato generato dall'associazione: possono rappresentare soltanto una modalità convenzionale di raccolta e ripartizione di compensi maturati in relazione ad atti personalmente ricevuti dai singoli notai.

La sentenza supera così un equivoco ricorrente nella prassi amministrativa. Dalla presenza di un apparato comune non può inferirsi automaticamente l'esistenza di un'attività professionale comune. Questa inferenza confonderebbe il **supporto organizzativo** con la **titolarità della prestazione** e finirebbe per reintrodurre, sotto altra veste, la presunzione assoluta che la Corte ha escluso. La segreteria può predisporre documenti, curare gli appuntamenti e svolgere adempimenti materiali; i collaboratori possono assistere nella fase preparatoria; i locali, gli archivi e i programmi informatici possono essere condivisi. Resta tuttavia necessario verificare se il momento qualificante della prestazione — controllo di legalità, ricezione dell'atto, esercizio della pubblica fede e assunzione della responsabilità — rimanga imputato al singolo notaio.

Ciò spiega anche il significato tributario della **spersonalizzazione**. Essa non coincide con la semplice cooperazione tra professionisti, con il coordinamento del personale o con la condivisione dei costi. Presuppone che l'organizzazione acquisisca un'autonomia funzionale tale da rendere la prestazione riferibile allo studio come soggetto unitario, relegando l'identità del singolo professionista a elemento non determinante. Una simile trasformazione, nel settore notarile, incontra ostacoli strutturali derivanti dalla disciplina pubblicistica della funzione. Per questa ragione la Corte considera normale che l'associazione non eserciti in proprio il ministero notarile.

La regola favorevole non deve però essere trasformata in una **immunità categoriale**. L'associazione potrebbe svolgere attività ulteriori, diverse da quelle strettamente riservate al notaio, organizzare servizi dotati di autonomia economica o realizzare segmenti di attività effettivamente comuni. Potrebbero inoltre emergere modalità operative nelle quali la clientela si rapporta esclusivamente con lo studio, gli incarichi vengono acquisiti e distribuiti dall'organizzazione, i professionisti risultano sostanzialmente fungibili e il contributo della struttura eccede la funzione meramente ausiliaria. In tali

ipotesi la riferibilità personale degli atti notarili non esaurirebbe l'indagine, rendendosi necessario distinguere il ministero del singolo dalle eventuali attività proprie dell'associazione.

Particolare cautela richiedono, quindi, le situazioni miste. È possibile che lo studio costituisca un semplice centro di condivisione dei mezzi per gli atti notarili, ma svolga contemporaneamente servizi ulteriori imputabili all'organizzazione collettiva. In questo caso non sarebbe corretto assoggettare indistintamente a IRAP tutti i proventi, così come non sarebbe corretto escludere l'intera attività dal tributo. Occorrerebbe separare i componenti riferibili alle prestazioni personali da quelli prodotti dall'autonoma attività dell'associazione, adottando criteri contabili coerenti, verificabili e non elaborati soltanto dopo l'insorgere della controversia.

Sul piano probatorio, la pronuncia impone anzitutto all'Amministrazione di indicare gli **elementi positivi** dai quali desume l'effettivo esercizio associato. Non basta richiamare l'esistenza dell'associazione, la fatturazione comune, il numero dei dipendenti o l'entità dei beni strumentali. L'Ufficio deve spiegare in che modo la struttura abbia assunto la titolarità sostanziale delle prestazioni, quali attività siano state rese dal soggetto collettivo e per quali ragioni gli incarichi non possano più essere imputati ai singoli notai.

Ciò non significa che lo studio possa limitarsi a una contestazione astratta. La disponibilità della documentazione e la vicinanza ai fatti suggeriscono una difesa positiva e analitica. Sarà opportuno produrre gli atti associativi, i repertori individuali, la documentazione relativa agli incarichi, le fatture, i criteri di ripartizione degli onorari, l'organizzazione del personale, le comunicazioni con le parti, le polizze assicurative e ogni altro elemento capace di dimostrare che l'associazione amministra mezzi comuni senza sostituirsi ai notai nell'esercizio della funzione. Anche la fatturazione unitaria dovrà essere spiegata nella sua concreta funzione amministrativa, collegandola agli atti ricevuti e ai professionisti ai quali essi sono personalmente imputabili.

La decisione introduce, in definitiva, una **presunzione ricostruttiva di normalità**, non una franchigia sottratta a ogni verifica. Nel modello ordinario delineato dalla Corte, l'associazione notarile condivide risorse e distribuisce proventi, mentre il ministero rimane personale. Per disattendere tale modello, l'Amministrazione non potrà affidarsi alla sola veste associativa: dovrà dimostrare una diversa realtà operativa, caratterizzata da una effettiva autonomia professionale del soggetto collettivo. La difesa dello studio, dal canto suo, sarà tanto più efficace quanto più renderà visibile la distinzione tra **ciò che appartiene all'organizzazione** e **ciò che rimane proprio del singolo notaio**.

8. L'estensione alle altre associazioni professionali: principio generale, esito non automatico

Benché il giudizio a quo riguardasse notai, la *ratio decidendi* non è confinata al notariato. I paragrafi 13, 14 e 15 della motivazione si riferiscono alle associazioni professionali e ricavano direttamente dall'art. 5, comma 3, lettera c), TUIR il requisito dell'esercizio in forma associata. L'indicazione secondo cui l'attività individuale prevale sulla forma associativa vale quindi, in linea di principio, per avvocati, commercialisti, ingegneri, architetti, medici e altri professionisti.

Ciò che varia è l'intensità della prova. Nelle professioni in cui l'incarico, la firma e la responsabilità sono normativamente personali, la riferibilità al singolo trova un forte sostegno ordinamentale. In strutture multidisciplinari, con incarichi conferiti allo studio, gruppi intercambiabili, marchio unitario,

gestione centralizzata della clientela e remunerazione collettiva, sarà più agevole ravvisare la spersonalizzazione. La dimensione dello studio non è di per sé decisiva, ma può rendere più probabile una concreta imputazione collettiva.

La sentenza non riguarda direttamente le società tra professionisti. Queste sono soggetti societari tipici e ricadono, in via generale, nella previsione secondo cui l'attività esercitata dalle società costituisce in ogni caso presupposto d'imposta. Trasferire automaticamente alle STP il ragionamento sulle associazioni significherebbe trascurare sia il dato testuale sia la distinta soggettività societaria. Analoga prudenza occorre per le società semplici: la Corte interviene sul requisito che consente di **equiparare** l'associazione alla società semplice, non rimette in discussione in via generale l'imposizione della società semplice come tale.

Neppure ogni studio che abbia personale e mezzi comuni deve ritenersi imponente. La Consulta afferma espressamente che l'associazione può limitarsi a regolare il personale ausiliario e l'acquisto di beni senza esercitare la professione in proprio. Il criterio non è quantitativo, bensì funzionale: occorre stabilire se i fattori comuni supportino prestazioni individuali o producano una prestazione imputabile all'ente.

La decisione, in definitiva, non crea un'esenzione per categoria. Impone un **test di riferibilità**. Per ogni segmento di attività bisogna domandarsi chi assume l'incarico, chi rende la prestazione, chi ne risponde, chi governa l'organizzazione necessaria e a chi è attribuibile il risultato economico. La risposta non può essere dedotta dal solo statuto né dalla sola contabilità.

9. Il nuovo riparto dell'onere della prova

Il passaggio processualmente più rilevante è contenuto nel paragrafo 15: il requisito dell'esercizio «in forma associata», necessario per applicare l'equiparazione alle società semplici, deve essere dimostrato dall'Amministrazione finanziaria. La Corte costituzionale muove dall'idea che l'attività professionale sia, di regola, individuale e che alcune prestazioni siano riservate alla persona fisica. L'esercizio associato è quindi il fatto positivo che consente di riferire la capacità produttiva a un soggetto distinto dai professionisti.

La precisazione è tutt'altro che marginale. Cass. n. 4663 del 2025 e, in termini ancora più espliciti, Cass. n. 16487 del 2026 ponevano sul contribuente la prova dell'insussistenza dell'esercizio associato. Quest'ultima ordinanza, in una controversia di rimborso, ha richiamato l'orientamento secondo cui chi abbia dichiarato il debito e versato l'imposta deve fornire la piena prova dell'errore commesso. La Consulta adopera una formula opposta: poiché l'esercizio associato è il requisito dell'equiparazione, la sua esistenza deve essere provata dall'Amministrazione.

Il contrasto, tuttavia, non va rappresentato in modo più ampio di quanto sia. Le pronunce di legittimità ricordate concernevano annualità anteriori al 2022; la Corte costituzionale interpreta il sistema successivo all'esclusione delle persone fisiche. Prima della riforma la forma associativa innescava il regime dell'organizzazione presunta, ma il professionista individuale poteva comunque essere soggetto a IRAP. Dal 2022 la riferibilità individuale dell'attività esclude in radice la soggettività passiva. È dunque ragionevole ritenere che la nuova distribuzione dell'onere probatorio sia strettamente connessa alla diversa struttura sostanziale del tributo.

Rimane da coordinare la sentenza con l'art. 7, comma 5-bis, ultimo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo cui spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso quando questa non consegua al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati. La disposizione non

può essere ignorata, ma neppure può essere letta come un obbligo di provare un fatto negativo illimitato. “Fornire le ragioni” significa allegare il titolo restitutorio, documentare il versamento e rappresentare i fatti dai quali emerge l’esercizio personale. Non significa trasformare la mera esistenza dell’associazione in una presunzione legale di esercizio collettivo che il testo dell’art. 5 TUIR non contiene.

Una ricostruzione equilibrata distingue tre momenti. Lo studio che chiede il rimborso deve allegare in modo specifico l’assetto concreto e produrre i documenti nella propria disponibilità; l’Amministrazione deve contestare puntualmente tale ricostruzione e provare gli elementi positivi dai quali desume la spersonalizzazione; il giudice deve infine applicare la regola di giudizio del comma 5-bis, valutando se il fatto decisivo sia rimasto incerto e quale parte dovesse sopportarne il rischio. In questo senso, l’onere di collaborazione e la vicinanza della prova non scompaiono, ma non possono essere impiegati per esonerare l’Ufficio dal fatto costitutivo della soggettività passiva.

Negli accertamenti la soluzione è ancora più lineare. Il principio generale dell’art. 2697 cod. civ., letto insieme all’art. 7, comma 5-bis, esige che l’ente impositore provi in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive della pretesa. Dichiarazione e versamento non rendono irretrattabile l’errore del contribuente; possono costituire elementi documentali, ma non sostituiscono la prova dell’esercizio associato quando proprio la soggettività passiva sia contestata.

Ciò non autorizza una difesa meramente assertiva. La Corte richiama la leale collaborazione, fondata sul ***pactum unionis*** e non sul *pactum subiectionis*, e precisa i doveri reciproci di informazione, contraddittorio, motivazione, veridicità e risposta. Il professionista conserva la disponibilità della maggior parte delle prove: contratti, lettere di incarico, fascicoli, fatture, repertori, organigrammi, regole interne e criteri di imputazione. La vicinanza della prova rende processualmente rischioso opporre un semplice diniego.

La corretta strategia consiste nel costruire una prova positiva dell’esercizio individuale e, simultaneamente, nel contestare la mancanza di prova positiva dell’esercizio associato. L’onere formale grava sull’Amministrazione; l’onere di persuasione pratica richiede al contribuente un fascicolo analitico. È questa, più che una facile inversione dell’onere probatorio, la lezione forense della pronuncia.

10. Tre decisioni del 2026 e tre diversi problemi probatori

Il quadro diviene più comprensibile se si tengono distinte le tre decisioni del 2026. In Cass. n. 3975 il processo nasce da un **avviso di accertamento** emesso nei confronti del singolo professionista per il 2010. La questione è se gli incarichi personali di fonte giudiziaria fossero realmente estranei ai benefici dello studio associato. La Corte pone sul contribuente la prova della separazione, muovendo dall’esistenza della struttura e dalla contitolarità dell’attività.

In Cass. n. 16487 il processo nasce, invece, da una **domanda di rimborso** proposta dallo studio legale per il 2010-2013. Qui opera anche la tradizionale regola dell’attore in senso sostanziale: chi ha dichiarato e versato l’imposta deve dimostrare l’errore. La produzione soltanto parziale delle fatture e le modalità di compilazione delle dichiarazioni vengono giudicate insufficienti a escludere l’esercizio associato.

Corte cost. n. 153 riguarda, infine, una **domanda di rimborso per il 2022** presentata da un’associazione notarile. La forma processuale è analoga a quella di Cass. n. 16487, ma il diritto sostanziale è mutato: le persone fisiche non sono più soggetti passivi. Per questo la Consulta considera

l'esercizio associato non una qualità presunta dello studio, ma il requisito che consente di far emergere un soggetto collettivo distinto. È tale requisito positivo che l'Amministrazione deve dimostrare.

La sequenza mostra che non è corretto parlare né di perfetta continuità né di rottura integrale. La continuità riguarda l'irrelevanza della sola modestia dei mezzi quando la professione sia davvero esercitata dall'associazione. La discontinuità riguarda l'idoneità della mera forma associativa a fondare la pretesa e, per le annualità dal 2022, il rischio del fatto incerto.

La differenza si coglie anche nell'oggetto della prova. Nel vecchio regime il professionista che chiedeva di sottrarre singoli compensi doveva dimostrare di non avere fruito dell'organizzazione comune. Nel nuovo regime l'Amministrazione deve provare che l'attività è stata imputata e resa dal soggetto collettivo; l'utilizzazione di risorse comuni è uno degli indici, ma non coincide necessariamente con il fatto da dimostrare. Un collaboratore di segreteria, un locale o un software condiviso possono servire prestazioni che rimangono personali. Occorre verificare se l'organizzazione abbia soltanto assistito il professionista oppure abbia assunto il governo funzionale della prestazione.

Questa ricostruzione incide anche sul modo di formulare i motivi di ricorso. Per le annualità anteriori al 2022 conserva rilievo la prova della separazione dell'attività e del mancato beneficio organizzativo, secondo Cass. nn. 3975 e 16487 del 2026. Per le annualità successive il motivo deve investire anzitutto l'assenza della soggettività passiva associativa e la mancata prova erariale della spersonalizzazione. La contestazione sulla consistenza dei mezzi diviene subordinata, non centrale.

11. Cass. n. 32272 del 2022: la separazione dell'attività non si presume

Un antecedente particolarmente significativo è costituito da Cass., ord. 2 novembre 2022, n. 32272.¹² La controversia riguardava il rimborso dell'IRAP versata, per il 2010, da uno studio associato di consulenza aziendale e tributaria. Una parte dei compensi derivava da incarichi di sindaco svolti personalmente dai singoli associati. La Commissione regionale aveva negato la restituzione perché non era stata dimostrata la separazione funzionale di tali incarichi dall'attività dello studio; la Cassazione ha confermato la decisione.

L'ordinanza merita attenzione non tanto per la riaffermazione, riferita al vecchio regime, dell'assoggettamento *ex lege* delle associazioni professionali, quanto per il modo in cui affronta il problema delle **attività personali comprese in un'organizzazione comune**. La Corte non nega che l'incarico di sindaco possa restare estraneo all'attività dello studio. Chiede, però, che tale estraneità sia provata in concreto e che siano individuati i compensi ai quali essa si riferisce. Nel giudizio di rimborso non basta, dunque, affermare la natura personale della funzione: occorre rendere verificabile la quota d'imposta che si assume non dovuta.

Nel caso esaminato, le certificazioni delle ritenute non furono ritenute sufficienti. Esse attestavano la provenienza dei compensi, ma non dimostravano che gli incarichi fossero stati ottenuti senza il contributo reputazionale e organizzativo dello studio, né che fossero stati svolti senza utilizzarne personale, locali e servizi. Pesavano, inoltre, la fatturazione e l'incasso da parte dell'associazione. La conclusione è severa, ma processualmente lineare: quando le diverse categorie di compensi non sono segregate e non è possibile verificarne separatamente i presupposti, il giudice non dispone degli elementi necessari per riconoscere neppure un rimborso parziale.

¹² Cass., sez. VI-5, ord. 2 novembre 2022, n. 32272; M. Tortorelli, *IRAP: attività individuale dei professionisti di uno studio associato da provare*, in *il fisco*, 2023, n. 1, 67 ss.

Un aspetto era destinato a diventare centrale. Occorre(va) distinguere il **giudizio di rimborso**, nel quale il contribuente deve indicare e quantificare l'indebitto, dall'**accertamento**, nel quale spetta all'Amministrazione dimostrare i fatti costitutivi della pretesa. Da qui l'utilità di documentare non soltanto il titolo personale dell'incarico, ma anche l'assenza di sostituzioni tra associati, di consultazioni collegiali, di servizi professionali resi in comune e, più in generale, dei vantaggi specificamente riconducibili all'organizzazione associata.

La sentenza costituzionale n. 153 del 2026 non rende superflua questa giurisprudenza; ne modifica, per le annualità dal 2022, la collocazione sistematica. L'identità del soggetto che ha presentato la dichiarazione o chiesto il rimborso non può più essere assunta come prova dell'esercizio associato. Altrimenti si tornerebbe, per via processuale, all'automatismo che la Consulta ha escluso sul piano sostanziale: siccome il ricorrente è lo studio, lo studio avrebbe necessariamente esercitato la professione. Proprio questo passaggio logico non è più sostenibile.

Anche la fatturazione e l'incasso unitari cambiano statuto probatorio. Restano **indici seri**, che il contribuente deve spiegare, ma non sono presunzioni legali né fatti da soli conclusivi. Una associazione può accentrare la riscossione e la gestione amministrativa di compensi che rimangono riferibili ai singoli; per contro, la fattura intestata al professionista non esclude che la prestazione sia stata acquisita, organizzata e resa in modo sostanzialmente collettivo. Il giudizio deve arrestarsi meno sulle forme documentali isolate e guardare alla sequenza economica completa.

Si comprende così la differenza tra due prove che spesso vengono confuse. Una cosa è provare che **l'associazione ha esercitato la professione**: per il regime successivo al 2021, questo è il fatto positivo sul quale la Corte costituzionale pone l'onere dell'Amministrazione. Altra cosa è provare **quali compensi e quali componenti della base imponibile** siano estranei a un'attività associata comunque esistente: chi domanda la restituzione deve allegarli, separarli e quantificarli. La prima prova riguarda la soggettività passiva; la seconda riguarda l'an e il quantum dell'indebitto restitutorio.

La composizione dei due principi offre una regola pratica assai più utile di qualsiasi formula astratta. Il contribuente non è tenuto a dimostrare l'inesistenza di ogni possibile apporto dello studio, ma deve mettere il giudice in condizione di comprendere come furono acquisiti gli incarichi, chi svolse le prestazioni, quali risorse furono utilizzate, come furono fatturati e ripartiti i compensi e quale quota di IRAP ne derivò. L'Ufficio, dal canto suo, non può limitarsi alle intestazioni formali: deve indicare gli elementi positivi dai quali desume che la struttura abbia assunto un ruolo produttivo autonomo e abbia reso la prestazione come soggetto unitario.

12. Le attività miste e la separazione del valore della produzione

La Corte costituzionale considera espressamente l'ipotesi in cui, nella medesima associazione, alcune attività siano svolte individualmente e altre in forma associata. In tal caso non è assoggettato a IRAP il reddito di esclusiva derivazione dal lavoro personale degli associati, purché sia adeguatamente separato da quello prodotto dalle attività svolte avvalendosi dell'organizzazione dell'associazione.

Il riferimento al «**reddito**» richiede una precisazione. L'IRAP non colpisce il reddito in senso tecnico, bensì il valore della produzione netta determinato secondo le regole proprie del d.lgs. n. 446 del 1997. Il principio espresso dalla Corte deve quindi essere tradotto, sul piano applicativo, nella separazione dei componenti rilevanti per la base imponibile: ricavi o compensi, costi direttamente imputabili, componenti comuni e criteri di allocazione. Non basta sottrarre il compenso lordo relativo all'attività personale.

La separazione deve essere contemporanea, coerente e verificabile. Sono particolarmente utili contabilità analitica per centri di attività, codici pratica, registrazione dei tempi, fatture con indicazione del professionista e della natura dell'incarico, prospetti di imputazione dei costi diretti e criteri ragionevoli per quelli comuni. Le delibere interne o i patti associativi assumono rilievo soltanto se trovano corrispondenza nel concreto svolgimento delle prestazioni.

Per gli incarichi personali svolti con un supporto minimo dello studio, occorre inoltre evitare una lettura meccanica. L'utilizzo occasionale della segreteria o dei locali non trasforma necessariamente la prestazione in attività associata; ma un impiego sistematico e determinante di équipe, archivi, tecnologia o know-how condivisi può incidere sulla riferibilità economica. La domanda non è se il professionista abbia materialmente utilizzato un bene comune, bensì se il valore della prestazione derivi in modo apprezzabile dall'organizzazione collettiva e sia a essa imputabile.

La fattispecie mista è probabilmente il principale terreno di verifica futura. Essa impedisce soluzioni "tutto o niente" e impone una ricostruzione per segmenti omogenei. Una documentazione incapace di separare le attività rischia di rendere imponente l'intera base dichiarata o, comunque, di impedire il rimborso della quota pretesa. La separazione non è un artificio contabile successivo al contenzioso: deve riflettere l'effettiva architettura professionale.

13. La prova documentale: dalla carta statutaria alla realtà operativa

Un difesa efficace deve muovere dalla disciplina professionale e dal contratto associativo, ma non fermarsi a essi. Lo statuto deve chiarire che gli incarichi professionali sono assunti dai singoli, che la responsabilità resta personale e che l'associazione amministra risorse e rapporti interni. Tuttavia, clausole formalmente perfette perdono forza se la clientela si rapporta esclusivamente con lo studio, se gli incarichi sono indistinti o se le prestazioni vengono assegnate secondo logiche di fungibilità.

La documentazione esterna è spesso più persuasiva di quella interna. Lettere di incarico, preventivi, mandati, corrispondenza, attestazioni di responsabilità, firme, repertori, pareri, referti e verbali devono consentire di identificare il professionista titolare. Le fatture possono essere emesse dall'associazione per ragioni fiscali o amministrative, ma dovrebbero rendere riconoscibili l'incarico e il soggetto che lo ha svolto. Anche i flussi finanziari vanno spiegati: l'incasso comune non è incompatibile con la personalità della prestazione, purché ne risulti la funzione di raccolta e ripartizione.

Sul versante organizzativo occorre descrivere chi impartisce istruzioni al personale, come vengono attribuite le pratiche, se esistono sostituzioni, quali risorse sono comuni e quali individuali, come sono gestiti rischi e responsabilità. Un organigramma generico non basta; sono preferibili evidenze collegate a campioni di pratiche e a periodi d'imposta specifici.

Per gli studi notarili assumono particolare rilievo il repertorio del singolo notaio, le copie e gli adempimenti riferibili al rogante, la polizza e la responsabilità personale, la corrispondenza con le parti, i registri, l'organizzazione della sede e i criteri di distribuzione degli onorari. Va mostrato che il personale e i beni comuni sono serventi rispetto a funzioni che restano distinte.

Per gli avvocati, i commercialisti e gli altri professionisti titolari di incarichi giudiziari il fascicolo dovrebbe contenere il provvedimento nominativo, la dichiarazione di accettazione, gli elaborati sottoscritti, le comunicazioni con l'autorità conferente, le note spese e ogni elemento capace di ricostruire chi abbia assunto la responsabilità dell'opera. Cass. n. 3975 del 2026 insegna, tuttavia, che

il carattere personale della nomina non è sempre ritenuto sufficiente: occorre poter spiegare se e in quale misura siano stati utilizzati dipendenti, banche dati, locali e collaboratori dello studio.

Su quest'ultimo aspetto bisogna distinguere ancora una volta le annualità. Nel regime anteriore al 2022 la prova del mancato beneficio organizzativo può risultare decisiva per sottrarre il compenso all'IRAP. Nel regime successivo, pretendere che il professionista non abbia utilizzato **in alcun modo** una risorsa comune sarebbe eccessivo. La Consulta ammette espressamente che l'associazione gestisca locali, beni e personale ausiliario senza esercitare la professione in proprio. La prova deve allora riguardare non l'isolamento materiale del professionista, ma il carattere meramente servente delle risorse condivise e la persistente imputazione personale della prestazione.

Anche la fatturazione richiede un'analisi non formalistica. L'emissione della fattura da parte dello studio è certamente un indice, soprattutto se il documento non identifica il professionista incaricato; non è però una prova legale dell'esercizio associato. Va letta insieme alla lettera d'incarico, alla disciplina professionale, alla responsabilità, al criterio di riparto dei proventi e alla contabilità interna. Simmetricamente, una fattura nominativa non basta a escludere la spersonalizzazione se l'incarico è stato in concreto acquisito, organizzato e reso dalla struttura.

Il difensore dovrebbe infine predisporre una matrice che colleghi ciascuna affermazione ai documenti disponibili e alle possibili obiezioni. La forza della sentenza n. 153 non sostituisce la prova del fatto; rende decisivo il fatto giusto. Un ricorso che invochi soltanto il precedente, senza ricostruire l'effettiva imputazione delle prestazioni, rinuncia al principale vantaggio offerto dalla decisione.

14. I giudizi di rimborso per le annualità dal 2022

Per i versamenti effettuati dal periodo d'imposta 2022 la sentenza apre un percorso concreto di rimborso alle associazioni che non abbiano effettivamente esercitato la professione in forma associata. Il diritto non nasce automaticamente dalla natura dello studio: presuppone la tempestiva istanza, la prova dei versamenti, l'individuazione delle annualità e la dimostrazione della riferibilità personale delle attività.

Quanto al termine, l'istanza deve essere presentata entro quarantotto mesi dal versamento ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, ove si tratti di pagamento diretto, ferma la necessità di verificare la disciplina applicabile alla specifica modalità di riscossione. Per l'impugnazione del silenzio-rifiuto opera l'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992: il ricorso può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda e fino a quando il diritto alla restituzione non sia prescritto. In presenza di un diniego espresso, si applica il termine ordinario di impugnazione.

L'istanza dovrebbe evitare formule standardizzate. È opportuno descrivere l'attività professionale, il ruolo dell'associazione, il conferimento degli incarichi, le responsabilità, la gestione dei proventi e l'eventuale presenza di segmenti associati. Devono essere allegati almeno il contratto associativo, una selezione rappresentativa di incarichi e fatture, la documentazione professionale tipica, i prospetti di calcolo e le ricevute dei versamenti.

La domanda di restituzione deve inoltre considerare gli effetti fiscali correlati. L'IRAP eventualmente dedotta ai fini delle imposte sui redditi, nei limiti consentiti, può generare conseguenze da coordinare con il rimborso. Occorre verificare dichiarazioni, deduzioni e annualità, evitando che l'importo richiesto sia sovrastimato o che il rimborso produca un indebito vantaggio.

Nei giudizi già pendenti la sentenza va depositata e illustrata con memoria, evidenziando che la mera esistenza dello studio non integra il requisito dell'esercizio associato e che l'Amministrazione finanziaria deve provarlo. Se il fascicolo era stato costruito soltanto sull'assenza di autonoma organizzazione, la linea difensiva deve essere riorientata sull'imputazione dell'attività, nei limiti consentiti dalle preclusioni processuali. La nuova pronuncia è un argomento interpretativo sopravvenuto; non consente, però, di introdurre tardivamente nuovi fatti o documenti in violazione delle regole del processo.

15. Atti definitivi, giudicato e limiti temporali

La pronuncia non travolge gli atti divenuti definitivi né riapre automaticamente i termini per il rimborso. Non essendovi una dichiarazione di illegittimità costituzionale, manca anche l'effetto tipico di cessazione dell'efficacia della norma dichiarata incostituzionale. Restano fermi il giudicato, le decadenze, la definitività degli atti non impugnati e la prescrizione del diritto, salvo gli specifici rimedi previsti dall'ordinamento.

L'autotutela può essere sollecitata quando la pretesa risulti fondata sulla sola forma associativa, ma l'istanza non sospende i termini processuali e non crea, di regola, un diritto all'annullamento fuori dai casi normativamente previsti. Il contribuente non dovrebbe attendere l'esito dell'autotutela quando è ancora possibile proporre ricorso o presentare tempestiva istanza di rimborso.

La sentenza concerne direttamente il regime vigente dal 2022. Per le annualità precedenti non opera l'esclusione soggettiva delle persone fisiche introdotta dalla legge n. 234 del 2021. La motivazione offre comunque argomenti utili per distinguere l'attività personale da quella effettivamente associata, in continuità con Cassazione nn. 39578 del 2021 e 13129 del 2022; non consente, tuttavia, di trasporre retroattivamente la nuova esclusione.

Cass. n. 16487 del 2026 rende il limite particolarmente evidente. Per il 2010-2013 la Corte ha confermato che non basta provare l'assenza di una struttura apprezzabile e che, nel giudizio restitutorio, grava sullo studio la prova della mancata attività associata. Per quelle annualità restano dunque centrali il diritto vivente delle Sezioni unite e, per le attività personali separabili, la dimostrazione del mancato utilizzo dei benefici organizzativi. La sentenza costituzionale potrà orientare l'interpretazione del concetto di esercizio associato, ma non potrà trasformare la scelta soggettiva del 2021 in una norma retroattiva.

È quindi necessario segmentare le pretese per periodo. Dal 2022 la questione principale è la riferibilità soggettiva della professione; prima del 2022, anche la persona fisica poteva essere soggetto passivo e l'autonoma organizzazione conservava piena rilevanza. Confondere i due regimi indebolirebbe la difesa e offrirebbe all'Ufficio un'agevole obiezione.

La decisione non giustifica neppure il rimborso dell'intera IRAP nelle situazioni miste. Il contribuente deve quantificare la parte riferibile alle prestazioni individuali, separandola da quella connessa ad attività realmente associative. In mancanza, il giudice potrebbe non disporre degli elementi necessari per accogliere, anche parzialmente, la domanda.

16. La motivazione degli atti e il contraddittorio

Dopo la sentenza n. 153 del 2026, un atto che si limiti ad affermare che «*gli studi associati restano soggetti a IRAP*» non appare adeguatamente motivato. L'Ufficio deve ricostruire il fatto costitutivo

dell'equiparazione: quali incarichi siano stati assunti dall'associazione; in che modo i professionisti abbiano operato in comune; perché l'attività sia fungibile o impersonale; quali elementi dimostrino che il valore sia prodotto dal soggetto collettivo.

Il contraddittorio assume una funzione sostanziale. L'indagine riguarda dati organizzativi e professionali che possono essere equivocati se letti isolatamente. La presenza di dipendenti, il marchio comune, la fatturazione unitaria o la condivisione dei ricavi richiedono spiegazioni nel contesto. L'Amministrazione deve sottoporre al contribuente gli indici dai quali intende desumere la spersonalizzazione e valutare le osservazioni; il contribuente deve rispondere in modo completo, evitando ricostruzioni puramente nominalistiche.

L'atto finale dovrebbe confrontarsi con le deduzioni difensive e spiegare perché le prove dell'esercizio individuale non siano decisive. La motivazione per relationem a una circolare o a un precedente anteriore alla sentenza non è sufficiente se omette il test di riferibilità. Nello stesso modo, il diniego di rimborso non può risolversi nel richiamo alla dichiarazione presentata: l'errore di autoliquidazione è proprio l'oggetto dell'istanza.

Sul piano processuale, la carenza di motivazione e il difetto di prova devono restare distinti. La prima riguarda l'intelligibilità e la completezza dell'atto al momento della sua emanazione; il secondo concerne la dimostrazione in giudizio dei fatti costitutivi. Una difesa tecnicamente solida formulerà entrambe le censure quando ricorrono, senza consentire che l'integrazione probatoria postuma mascheri una motivazione originariamente apparente.

17. Una strategia difensiva dopo la sentenza n. 153 del 2026

La prima domanda che porrei allo studio non riguarda l'ammontare del rimborso, ma il modo in cui gli incarichi sono stati acquisiti e svolti. Bisogna ricostruire, per ciascuna annualità, quali prestazioni siano rimaste personali, quali siano state rese davvero in comune e quali eventuali servizi ulteriori siano riferibili all'organizzazione. Non sempre lo statuto offre una risposta attendibile: gli accordi possono essere rimasti invariati mentre, nella pratica, lo studio ha cambiato dimensioni, clientela e metodo di lavoro.

L'esame va poi condotto sulle pratiche. Conferimento dell'incarico, firma, responsabilità, sostituzioni, impiego del personale, fatturazione e incasso devono raccontare una storia coerente. Non serve affermare in astratto che la professione è personale; occorre mostrare che lo sono state proprio le prestazioni dalle quali è derivato il valore assoggettato a IRAP. Negli studi di maggiori dimensioni sarà spesso necessario selezionare un campione rappresentativo, spiegando però i criteri della selezione e la sua attendibilità.

Quando convivono attività individuali e attività comuni, la difesa deve fare i conti con i numeri. La separazione della base imponibile non può essere affidata a percentuali escogitate dopo l'avvio della verifica. Servono dati storici, criteri comprensibili e una imputazione coerente tanto dei componenti positivi quanto dei costi. È un lavoro nel quale la consulenza contabile può essere preziosa, purché resti chiaro che la qualificazione giuridica della soggettività passiva compete al giudice e non al consulente.

Prima dell'istanza di rimborso vanno inoltre controllati i termini, le modalità dei versamenti, le deduzioni operate nelle dichiarazioni dei redditi e l'eventuale presenza di atti già notificati. Se è stato emesso un atto impositivo, la richiesta di autotutela non deve mai far perdere il termine per il ricorso. E nel ricorso il motivo centrale non dovrebbe essere formulato, come spesso accadeva in passato,

soltanto in termini di «**assenza di autonoma organizzazione**»: dopo la sentenza n. 153, il punto viene prima ed è l'assenza dell'esercizio in forma associata richiesto dall'art. 5 TUIR.

La pronuncia è un precedente molto forte contro gli automatismi dell'Ufficio, soprattutto nel settore notarile. Non è, tuttavia, un surrogato della prova. Utilizzarla bene significa resistere alla tentazione dello slogan e dimostrare, documento per documento, perché l'attività contestata sia rimasta attività dei singoli professionisti.

18. Profili critici e questioni ancora aperte

La soluzione è persuasiva, ma non chiude la discussione. La Corte colloca l'esercizio associato sul piano della soggettività: senza attività comune non opera l'equiparazione alla società semplice. Nel descrivere quel requisito, tuttavia, ricorre alla «spersonalizzazione» e all'autonomia funzionale, nozioni che inevitabilmente riportano lo sguardo sulla struttura dell'attività. Non è difficile prevedere che, nelle verifiche, l'indagine sull'imputazione finirà talvolta per confondersi con la vecchia indagine sull'organizzazione.

Va poi tenuto fermo ciò che la sentenza non ha deciso. L'art. 2, ultimo periodo, del d.lgs. n. 446 del 1997 non è stato dichiarato illegittimo e la Corte non lo ha trasformato in una presunzione relativa. Per società ed enti l'attività continua a costituire in ogni caso presupposto d'imposta. L'associazione resta fuori dall'automatismo quando manca, a monte, il requisito che ne consente l'equiparazione alla società semplice. Estendere il ragionamento, senza mediazioni, a ogni soggetto collettivo sarebbe un errore.

Resta inoltre da capire quando una prestazione possa dirsi resa “in comune”. Il lavoro di un'équipe non è necessariamente una prestazione dell'associazione; ma, quando il cliente si affida allo studio e i professionisti diventano fungibili, la personalità formale dell'incarico può non essere decisiva. Le discipline professionali sono diverse e gli indici non avranno lo stesso peso per un notaio, un avvocato, un medico o un ingegnere. Su questo terreno la giurisprudenza dovrà procedere per approssimazioni successive.

Ancora più delicata è la fattispecie mista. La Consulta ne ammette la separazione, ma non offre indicazioni sul trattamento dei costi comuni né sui criteri per ricostruire il valore della produzione. Un chiarimento dell'Agenzia delle entrate sarebbe utile, anche per rileggere la circolare n. 4/E del 2022 alla luce della sentenza; dovrebbe però limitarsi a criteri applicativi e non reintrodurre, per via amministrativa, l'automatismo che la Consulta ha escluso.

Sullo sfondo rimane l'art. 8 della legge delega n. 111 del 2023, che prevede il graduale superamento dell'IRAP con priorità per società di persone e associazioni professionali. Finché quella scelta non sarà attuata, il confine tra attività personale e attività del soggetto collettivo continuerà a essere tracciato caso per caso. La Corte ha corretto la conseguenza più stridente della riforma del 2021; non poteva, e non ha voluto, riscrivere l'intera imposta.

19. Considerazioni conclusive

La sentenza n. 153 del 2026 ricomponе, almeno in parte, una frattura aperta dalla riforma del 2021. Sarebbe stato difficilmente comprensibile continuare a tassare due professionisti per la sola decisione di condividere uno studio, quando ciascuno di essi, operando da solo con la medesima struttura,

sarebbe rimasto estraneo all'IRAP. La Corte costituzionale evita questa conseguenza senza creare una nuova esenzione: interpreta il requisito dell'esercizio in forma associata secondo la realtà dell'attività.

La formula che meglio restituisce il senso della decisione è, forse, molto semplice: **si possono condividere i mezzi senza condividere la professione**. Finché incarico, prestazione e responsabilità rimangono del singolo, l'associazione non diventa il soggetto che esercita l'attività. Quando, invece, la prestazione è resa dallo studio come organizzazione unitaria, l'IRAP continua a trovare applicazione.

Nel notariato la natura personale della pubblica funzione rende questa conclusione, come dice la stessa Corte, normale ma non inderogabile. Per le altre professioni la verifica sarà più esposta alle caratteristiche del caso concreto. In ogni ipotesi, il processo non potrà più arrestarsi davanti al nome dello studio o alla fattura emessa dall'associazione.

Il passaggio sull'onere della prova merita particolare attenzione. La Consulta attribuisce all'Amministrazione la dimostrazione dell'esercizio associato, prendendo le distanze dalla formula ancora ribadita da Cass. n. 4663 del 2025. È ragionevole attendersi che proprio su questo punto si misureranno le prime applicazioni della pronuncia. Chi agisce per il rimborso, nondimeno, farebbe male a confidare nella sola inerzia probatoria dell'Ufficio: la disponibilità dei documenti e la vicinanza ai fatti rendono indispensabile una rappresentazione completa e leale dell'attività.

Per gli anni dal 2022 la sentenza offre una base solida alle domande di rimborso e ai ricorsi ancora proponibili. Non promette risultati automatici e non recupera termini ormai scaduti. Offre qualcosa di più serio: un criterio con il quale giudicare i fatti. L'IRAP non segue il nome attribuito all'organizzazione, ma il soggetto al quale la professione è effettivamente imputabile.

Trani, 24 luglio 2026

Avv. Antonio Lattanzio

Avvocato Tributarista in Trani (BT)

Patrocinante in Cassazione

Dottore commercialista

Revisore legale

www.studiolattanzio.it

E-mail: studiotriblattanzio@gmail.it

Pec: antonio.lattanzio@pec.ordineavvocatitrani.it