CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **153/2026** (ECLI:IT:COST:2026:153)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **AMOROSO** - Redattore: **MARINI F. S.**
Udienza Pubblica del **08/07/2026**; Decisione del **08/07/2026**
Deposito del **24/07/2026**; Pubblicazione in G. U. **29/07/2026**
Norme impugnate: Combinato disposto degli artt. 1, c. 8°, della legge 30/12/2021, n. 234 e 5, c. 3°, lett. c), del decreto del Presidente della Repubblica 22/12/1986, n. 917.
Massime: **47686 47687 47688**
Atti decisi: **ord. 254/2025**

SENTENZA N. 153

ANNO 2026

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta da: Presidente: Giovanni AMOROSO; Giudici : Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI, Stefano PETITTI, Angelo BUSCEMA, Emanuela NAVARRETTA, Maria Rosaria SAN GIORGIO, Filippo PATRONI GRIFFI, Marco D'ALBERTI, Giovanni PITRUZZELLA, Antonella SCIARRONE ALIBRANDI, Maria Alessandra SANDULLI, Roberto Nicola CASSINELLI, Francesco Saverio MARINI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio 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 5, comma 3, lettera *c)*, del decreto del

Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), promosso dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Firenze, sezione 1, nel procedimento vertente tra Studio notarile G.-V. associazione professionale, V. G. e C. V. e Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Firenze, con ordinanza 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.

Visto l'atto di costituzione di Studio notarile G.-V. associazione professionale, V. G. e C. V.;

udito nell'udienza pubblica dell'8 luglio 2026 il Giudice relatore Francesco Saverio Marini;

udito l'avvocato Thomas Tassani per lo Studio notarile G.-V. associazione professionale, V. G. e C. V.;

deliberato nella camera di consiglio dell'8 luglio 2026.

Ritenuto in fatto

1.– Con ordinanza del 17 novembre 2025 (reg. ord. n. 254 del 2025), la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Firenze, sezione 1, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 53 e 41 della Costituzione, 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 5, comma 3, lettera *c)*, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), 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 notarile».

2.– Il giudice rimettente espone che l'associazione professionale notarile ricorrente aveva proposto istanza di rimborso, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) versata per il 2022, ritenendo di doverne essere esente in forza del richiamato art. 1, comma 8, della legge n. 234 del 2021, secondo cui detta imposta «non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere *b)* e *c)* del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997».

L'associazione medesima ha poi impugnato il silenzio dell'Agenzia delle entrate, deducendo che l'attività professionale notarile, ancorché svolta in forma associata, avrebbe sempre carattere personale, perché implica l'esercizio di una pubblica funzione; di conseguenza l'associazione professionale dovrebbe essere esente dall'IRAP come le singole persone fisiche che esercitano la medesima professione.

3.– La Corte di giustizia tributaria osserva, invece, che l'equiparazione, «[a]i fini delle imposte sui redditi», delle «associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni» alle società semplici, in forza dell'art. 5, comma 3, lettera *c)*, t.u. imposte redditi, si applicherebbe anche alle associazioni tra notai, «per l'ampiezza della definizione», e ne implicherebbe l'assoggettamento all'IRAP, dato che le società semplici vi sono assoggettate ai sensi dell'art. 3, comma 1, lettera *c)*, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali).

Applicando la norma così interpretata, il ricorso dovrebbe, pertanto, essere rigettato; da qui la rilevanza delle questioni di legittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 1, comma 8, della legge n. 234 del 2021 e 5, comma 3, lettera *c)*, t.u. imposte redditi.

4.– In ordine alla non manifesta infondatezza, il rimettente osserva che le associazioni professionali sono regolate dalla legge 23 novembre 1939, n. 1815 (Disciplina giuridica degli studi di assistenza e di consulenza), sono autonomi centri di imputazione di rapporti giuridici ex art. 36 del codice civile, sono prive di personalità giuridica, e non derogano al principio di personalità della prestazione professionale sancito dall'art. 2232 cod. civ.

Sempre secondo il rimettente, «[l]a riferibilità della prestazione e dell'attività al singolo professionista, già desumibile dalla disciplina delle associazioni professionali, è ancor più evidente ed inderogabile con riferimento all'esercizio della funzione notarile», che «assume i connotati di una pubblica funzione, che per legge non può essere esercitata in forma societaria». Lo stesso art. 82, comma 1, della legge 16 febbraio 1913, n. 89 (Ordinamento del notariato e degli archivi notarili) consente associazioni di notai solamente «per mettere in comune, in tutto o in parte, i proventi delle loro funzioni e ripartirli, poi, in tutto o in parte, in quote uguali o disuguali»; attribuendogli così «una dimensione esclusivamente interna […], che non incide né sul rapporto con i clienti né sull'esercizio dell'attività e della funzione pubblica, in modo ben più marcato di quanto avviene per le altre associazioni professionali».

L'attività notarile svolta dal notaio all'interno di una associazione professionale «rimane sempre e comunque riferibile alla persona fisica, giammai all'associazione» ed è, quindi, equiparabile a quella svolta dal notaio in forma individuale, che è esclusa dall'IRAP.

Ad avviso del rimettente, allora, si diversificherebbero «due situazioni invece del tutto equiparabili, l'attività notarile svolta al di fuori di un'associazione professionale e quella svolta nell'ambito di una associazione professionale». Situazioni che sarebbero equiparabili quanto a «natura, […] modalità normative di svolgimento e di responsabilità, nonché di riferibilità dell'esercizio e del risultato dell'attività comunque al singolo notaio». Da ciò la violazione del «canone di uguaglianza di cui all'art. 3 e 53, comma 1, Cost.».

5.– Le questioni sarebbero non manifestamente infondate anche in riferimento all'art. 41 Cost., in quanto «la tassazione IRAP dell'attività professionale svolta in forma associata» inciderebbe «sul libero esercizio dell'attività economica», sfavorendo e, quindi, disincentivando le aggregazioni professionali.

6.– Ad avviso della Corte rimettente, infine, le questioni dovrebbero essere limitate alle sole associazioni notarili, sia perché «presenta[no] aspetti peculiari», sia perché il giudizio *a quo* è instaurato da un'associazione notarile.

7.– Si sono costituiti in giudizio lo Studio notarile G.-V. e i singoli notai V. G. e C. V., ricorrenti nel giudizio principale, che hanno chiesto che le questioni siano dichiarate fondate.

Ad avviso della difesa delle parti, le questioni sarebbero rilevanti perché, se accolte, l'associazione professionale non sarebbe assoggettata all'IRAP e, di conseguenza, la sua domanda di condanna dell'Agenzia delle entrate al rimborso del tributo versato per il 2022 dovrebbe essere accolta.

8.– In punto di non manifesta infondatezza, la parti osservano che l'art. 2, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. n. 446 del 1997, secondo cui l'«attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta», si riferisce a «tutti i soggetti collettivi, indipendentemente dalla natura economica o non, commerciale o non, dell'attività esercitata», e presume che la loro attività sia sempre rilevante ai fini impositivi, considerando determinante la «dimensione superindividuale ed

impersonale» del soggetto collettivo, più che la sua «struttura organizzativa materiale».

Con l'art. 1, comma 8, della legge n. 234 del 2021, secondo cui l'IRAP «non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni», il legislatore avrebbe «inciso sul presupposto impositivo in modo simile (ma con effetti opposti)», attribuendo cioè «esclusivo rilievo all'elemento soggettivo e svalutando quello materiale/quantitativo».

Il vigente sistema prevederebbe, quindi, «due qualificazioni normative "uguali e contrarie"»: le persone fisiche non sarebbero mai in grado di realizzare il presupposto impositivo e la loro attività non potrebbe mai definirsi autonomamente organizzata; per le società e per gli enti si configurerebbe, in ogni caso, il presupposto impositivo, in quanto soggetti presuntivamente idonei a esprimere l'autonoma organizzazione.

La «diversa definizione del presupposto impositivo (e dell'autonoma organizzazione) in funzione della variabile soggettiva (ossia del soggetto, persona fisica o società/ente, cui è riferibile l'attività)» troverebbe giustificazione nella «differenza strutturale tra le due tipologie di soggetti».

Le società e gli enti si caratterizzerebbero per una «dimensione normativa dell'organizzazione» e per una «spersonalizzazione» dell'attività, «riferibile […] alla struttura collettiva e non a singole persone fisiche che operano all'interno dell'ente». Tali caratteristiche non sussisterebbero, invece, «con riferimento all'attività svolta da una persona fisica».

Nonostante il legislatore nulla abbia detto sulle associazioni professionali – continua la difesa delle parti – l'Agenzia delle entrate (circolare 18 febbraio 2022, n. 4/E, recante «Articolo 1, commi da 2 a 8, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di bilancio 2022) – Tassazione Irpef e esclusione dall'Irap») e la giurisprudenza di legittimità (viene richiamata Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 13 aprile 2016, n. 7291) hanno ritenuto che, in virtù della loro equiparazione alle società semplici ex art. 5, comma 3, lettera *c)*, t.u. imposte redditi, debbano essere ricomprese nella presunzione di cui all'art. 2, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. n. 446 del 1997 per le società e gli enti e, quindi, assoggettate all'IRAP. Tuttavia, «l'opzione legislativa/interpretativa di ritenere che le associazioni professionali realizzino il presupposto di imposta negli stessi termini in cui ciò avviene per società ed enti, evidenzi[erebbe] la chiara violazione degli artt. 3 e 53, comma 1, Cost.». Ciò varrebbe, in particolar modo, per le associazioni notarili, ove l'attività professionale e i risultati della stessa sarebbero riferibili ai singoli notai persone fisiche, e non a un soggetto collettivo e impersonale, come chiarito dalla stessa giurisprudenza di legittimità e dalla legge notarile. Peraltro, «[l]a specificità dell'associazione notarile […] è basata sulle caratteristiche peculiari del ruolo del notaio nell'ordinamento», la cui attività non può essere esercitata in forma societaria poiché «rappresenta una funzione pubblica, come tale riconducibile sempre e solo al notaio persona fisica», «documentata dai Repertori notarili, [che sono riferiti] solo ai singoli notai» e assoggettata a «un controllo pubblico particolarmente incisivo sul corretto esercizio della funzione». L'associazione notarile si risolverebbe, dunque, «in un modulo negoziale di attività professionali esercitate direttamente da persone fisiche», che «non può mai dirsi "comune" e nemmeno può essere riferita […] ad un "ente" diverso dai singoli [notai]».

9.– Tanto premesso, «la scelta (legislativa e interpretativa) di riferire l'esclusione di cui all'art. 1, comma 8, legge n. 234/2021 alle sole persone fisiche che non svolgono l'attività nell'ambito di una associazione professionale» sarebbe irragionevole, così come «l'equiparazione tra associazioni professionali e società semplici» derivante dal combinato disposto degli artt. 3, comma 1, lettera *c)*, del d.lgs. n. 446 del 1997 e 5, comma 3, lettera *c)*, t.u. imposte redditi.

In particolare, la violazione del principio di eguaglianza tributaria di cui agli artt. 3 e 53

Cost., emergerebbe sia perché si trattano in modo analogo situazioni diverse – le attività professionali svolte in un contesto associativo sono assimilate alle attività di società ed enti – sia perché si trattano in modo differente situazioni analoghe – l'attività notarile svolta in forma individuale, che è esclusa dalla tassazione, e quella esercitata in forma associata, che vi è assoggettata.

Le disposizioni censurate, infine, lederebbero anche l'art. 41 Cost., perché incentivano «i professionisti a sciogliere le associazioni per esercitare l'attività in forma individuale per conseguire un risparmio d'imposta».

10.– In vista dell'udienza pubblica, il Consiglio nazionale del notariato ha presentato un'opinione scritta in qualità di *amicus curiae,* ammessa con decreto presidenziale del 4 maggio 2026, sostenendo la fondatezza delle questioni sollevate.

È stato, in particolare, evidenziato come i notai «in nessun caso possono costituire associazioni "per l'esercizio in forma associata" della funzione/professione di notaio e […] l'associazione tra notai, pur consentita dalla legge in una forma del tutto peculiare, non può essere, in alcun modo, equiparata alle società semplici».

L'art. 82 della legge notarile, infatti, permette le associazioni tra notai solamente «per mettere in comune, in tutto o in parte, i proventi delle loro funzioni e ripartirli, poi, in tutto o in parte, in quote uguali o disuguali, ma tale libertà associativa non attiene, in nessun caso, alla "messa in comune" dell'attività».

Nel caso dell'associazione notarile, quindi, mancherebbe il presupposto dell'imposizione fiscale, ossia l'esercizio in forma associata della professione, perché la professione notarile, che costituisce una pubblica funzione, è esercitata in forma individuale, rimanendo sempre riferibile alla singola persona fisica e non all'associazione professionale. Sarebbe, pertanto, irragionevole «sottoporre ad IRAP il notaio che abbia stretto associazione», così creando «una pericolosa eguaglianza tra società e associazione notarile».

Inoltre, «imponendo [l']IRAP ai notai associati, ma non a coloro che non fanno parte di alcuna associazione», si creerebbe una «discriminazione tra notai che, pur svolgendo tutti la medesima attività, sarebbero sottoposti, o meno, ad una imposta in virtù di una scelta associativa che, a quel punto, diverrebbe più complessa da adottare».

Considerato in diritto

11.– Con l'ordinanza indicata in epigrafe (reg. ord. n. 254 del 2025), la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Firenze, sezione 1, dubita, in riferimento agli artt. 3, 53 e 41 Cost., della legittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 1, comma 8, della legge n. 234 del 2021 e 5, comma 3, lettera *c)*, t.u. imposte redditi.

In particolare – osserva la Corte rimettente – il censurato art. 1, comma 8, ha previsto che, a decorrere dal periodo d'imposta 2022, l'IRAP non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni di cui alle lettere *b)* e *c)* del comma 1 dell'art. 3 del d.lgs. n. 446 del 1997.

La suddetta norma di esclusione non si applicherebbe – come chiarito anche dalla Agenzia delle entrate nella circolare 4/E/2022 – alle «associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti o professioni», che continuerebbero, pertanto, a essere assoggettate al tributo.

L’art. 3, comma 2, lettera *c)*, del d.lgs. n. 446 del 1997, infatti, nell’individuare i soggetti passivi di imposta, include «le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell’articolo 5, comma 3», t.u. imposte redditi «esercenti arti e professioni» previste dall’art. 53, comma 1, del medesimo testo unico. Il menzionato art. 5, comma 3, lettera *c*), a sua volta, prevede che «le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici».

Ad avviso del rimettente, l’equiparazione delle associazioni professionali alle società semplici, in forza del citato art. 5, comma 3, lettera *c)*, t.u. imposte redditi, si applicherebbe anche alle associazioni di notai, «per l’ampiezza della definizione», e ne implicherebbe l’assoggettamento all’IRAP.

Tanto premesso, la Corte rimettente lamenta che le disposizioni censurate, nella parte in cui non prevedono «l’esenzione dall’IRAP delle associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l’esercizio in forma associata dell’attività notarile», violerebbero il principio di eguaglianza tributaria di cui agli artt. 3 e 53 Cost.

Esse, infatti, diversificherebbero «due situazioni invece del tutto equiparabili, l’attività notarile svolta al di fuori di un’associazione professionale e quella svolta nell’ambito di una associazione professionale», quanto a «natura, […] modalità normative di svolgimento e di responsabilità, nonché di riferibilità dell’esercizio e del risultato comunque al singolo notaio».

Le disposizioni censurate si porrebbero in contrasto anche con l’art. 41 Cost., in quanto «la tassazione IRAP dell’attività professionale svolta in forma associata» inciderebbe «sul libero esercizio dell’attività economica», sfavorendo, e quindi disincentivando, le aggregazioni professionali.

12.– È opportuno ricostruire, brevemente, il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento.

12.1.– Come già rilevato da questa Corte, l’IRAP – «che a suo tempo è stata introdotta nell’ordinamento per incrementare l’autonomia finanziaria delle regioni, sostituendo cinque preesistenti e diversificate forme di prelievo» – trova «la sua specifica giustificazione nella manifestazione di una capacità produttiva derivante dal potere di organizzazione e coordinamento dei fattori della produzione» (sentenza n. 21 del 2024).

Con essa, il legislatore «ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate», che «altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l’IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l’organizzatore dell’attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori» (sentenza n. 156 del 2001; in senso analogo, da ultimo, sentenze n. 171 e n. 21 del 2024).

Infatti, «[i]l presupposto dell’IRAP è stato individuato nell’esercizio abituale di un’attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, nonché, in ogni caso, nell’attività esercitata da società ed enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato (art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997)» (sentenza n. 12 del 2022).

L’art. 2, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. n. 446 del 1997 specifica, come accennato, che «[l]’attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta». Quindi, per le società e gli enti il requisito organizzativo si considera *ex lege* configurato, con l’effetto che l’imposta è sempre dovuta.

Con riferimento ai soggetti passivi dell'imposta, l'art. 3, comma 2, lettera *c)*, del medesimo decreto individua, tra gli altri, «le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del […] testo unico [delle imposte sui redditi] esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, [oggi, art. 53, comma 1] del medesimo testo unico».

Quanto alle associazioni professionali, invece, la legge sull'IRAP non ne fa menzione, ma l'art. 5, comma 3, lettera *c)*, t.u. imposte redditi, a cui rinvia il menzionato art. 3 del d.lgs. n. 446 del 1997, dispone, in via generale ai fini delle imposte sui redditi, l'equiparazione tra «le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni [e] le società semplici», con la conseguenza che anche le prime sono assoggettate a IRAP.

In proposito, la giurisprudenza di legittimità ritiene che anche l'attività svolta dalle associazioni professionali «costituisce *ex lege*, in ogni caso, presupposto d'imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione» (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenze 14 aprile 2016, n. 7371 e n. 7291 del 2016; nello stesso senso, *ex multis*, sezione tributaria, sentenze 4 giugno 2019, n. 15203 e 7 febbraio 2019, n. 3622, nonché ordinanze 26 novembre 2019, n. 30873, 21 ottobre 2019, n. 26848 e 19 maggio 2017, n. 12763).

La medesima giurisprudenza afferma, però, l'«esclusione da[ll']IRAP delle […] associazioni professionali e degli studi associati» esercenti attività di lavoro autonomo, quando sia dimostrato «che non viene esercitata nessuna attività produttiva in forma associata» (Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanze 27 aprile 2022, n. 13129 e 13 dicembre 2021, n. 39578).

Le associazioni professionali, quindi, possono sottrarsi al pagamento dell'IRAP non già provando «l'insussistenza dell'autonoma organizzazione nell'esercizio in forma associata dell'attività», che, secondo la giurisprudenza costituente diritto vivente, è in essa implicita, «ma piuttosto l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa» (Cass., sez. un. civ., n. 7371 del 2016).

12.2.– Occorre poi ricordare che, «per effetto di numerose modifiche normative, che nel tempo si sono stratificate sul quadro originario, la disciplina sulla determinazione della base imponibile dei singoli settori di attività e sulla natura dei soggetti passivi si è sviluppata in modo assai articolato e complesso, risultando caratterizzata da "regimi particolari, specificamente individuati dal legislatore in ragione delle diverse attività" (sentenza n. 12 del 2022)» (sentenza n. 21 del 2024).

Per quel che qui interessa, l'art. 1, comma 8, della legge n. 234 del 2021 ha previsto che, a decorrere dal periodo d'imposta 2022, l'IRAP non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciale, artistica o professionale, inserendosi in quella «linea di tendenza rivolta al progressivo svuotamento di tale imposta» già posta in evidenza da questa Corte (ancora, sentenza n. 21 del 2024).

L'intervento legislativo, come emerge con chiarezza dai lavori preparatori, persegue la *ratio* – oltre che di riduzione del carico impositivo a favore di detti soggetti – di semplificazione applicativa dell'imposta.

Sin dalla sentenza n. 156 del 2001, infatti, questa Corte ha escluso che «l'elemento organizzativo» sia connaturato all'«attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui», con la conseguenza che, in tal caso, «risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta».

Operando una delimitazione negativa della sfera di applicazione del tributo mediante una ricognizione dei soggetti passivi, la legge n. 234 del 2021 ha, quindi, eliminato la necessità di verificare, caso per caso, se la struttura organizzativa di cui si avvale il professionista sia tale da giustificare l'imposizione, superando le relative incertezze applicative. L'attività economica, infatti, non è mai idonea a realizzare il presupposto di imposta se riferibile a una persona fisica, che non può (più) assumere la veste di soggetto passivo di essa.

Il censurato art. 1, comma 8, insomma, ha limitato la soggettività passiva dell'IRAP alle sole entità diverse dalle persone fisiche, operando una distinzione in funzione della forma di svolgimento dell'attività, individuale o collettiva, indipendentemente dalla presenza del requisito dell'autonoma organizzazione.

13.– Tanto premesso, le questioni sollevate dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Firenze non sono fondate nei termini che seguono.

Il rimettente muove dal presupposto interpretativo secondo cui il combinato disposto delle disposizioni censurate escluderebbe, dall'ambito applicativo dell'IRAP, le "persone fisiche" esercenti attività professionale e non le "associazioni" tra di esse costituite, indipendentemente dall'esercizio in forma associata della medesima attività. Ciò varrebbe anche per le associazioni professionali costituite tra notai ai sensi dell'art. 82 della legge notarile, che rimarrebbero, pertanto, sempre assoggettate al tributo.

Tale assunto è erroneo.

Si è già posto in evidenza che, ai sensi degli artt. 3, comma 2, lettera *c)*, del d.lgs. n. 446 del 1997 e 5, comma 3, lettera *c)*, t.u. imposte redditi, a cui il primo rinvia, sono soggetti passivi dell'IRAP anche «le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni».

Come emerge dalla lettera della norma, che fa riferimento all'«esercizio in forma associata» di arti e professioni, però – ai fini dell'equiparazione di dette associazioni alle società semplici e, quindi, della loro configurabilità quali soggetti d'imposta, diversi e autonomi rispetto alle persone fisiche che le compongono – non è sufficiente che si sia in presenza di un'associazione professionale (o studio associato, che dir si voglia), essendo invece necessario che, nell'ambito di essa, l'attività professionale sia svolta in comune, ossia, appunto, «in forma associata» dai professionisti che ne fanno parte.

Per contro, come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità (richiamata al punto 12.1.), se l'attività professionale è svolta personalmente, individualmente e autonomamente dai singoli professionisti, ciò prevale sulla forma associativa prescelta e l'imposta non trova applicazione. In tal caso, infatti, detta attività, pur essendo esercitata nell'ambito di uno studio associato, è riferibile non all'associazione, ma alle persone fisiche che costituiscono il vincolo associativo. Persone fisiche che, come chiarito, sono escluse dall'applicazione del tributo proprio in forza del censurato art. 1, comma 8, della legge n. 234 del 2021.

Con l'introduzione di tale previsione, infatti, è reso ancora più evidente che l'aspetto qualificante, nell'applicazione del tributo, è divenuto l'autonomia funzionale nell'esercizio dell'attività professionale: l'imposta viene in rilievo solo se vi è un fenomeno di "spersonalizzazione" di detta attività, tale da renderla ascrivibile direttamente al soggetto collettivo. Ciò significa che – diversamente da quanto accade nelle società o negli enti – nelle associazioni professionali tale fenomeno di "spersonalizzazione" non sempre si verifica, perché è ben possibile che l'associazione non eserciti attività professionale in proprio, ma esaurisca la sua funzione a meri fini organizzativi o economici interni all'associazione stessa. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui siano i singoli professionisti a svolgere, individualmente e separatamente, la propria attività professionale e l'associazione venga costituita al mero scopo

di regolare rapporti giuridici non strettamente professionali, benché strumentali all'esercizio della professione: come la ripartizione delle spese e dei proventi, la locazione di un ufficio, l'acquisto di beni strumentali o la regolamentazione delle prestazioni del personale ausiliario.

È per questo motivo che il legislatore, nel definire la soggettività passiva dell'IRAP e nel fissare l'equiparazione tra associazioni professionali e società semplici, ha attribuito rilievo alla forma – individuale o associata – dell'esercizio dell'attività professionale. Ne discende che, ove la professione sia svolta in forma individuale, l'imposta non è comunque dovuta, a prescindere dalla sussistenza o meno di un'autonoma organizzazione. Pertanto, 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 associato» (Cass., ord. n. 39578 del 2021).

14.– L'opposta interpretazione finirebbe per contrastare con i parametri evocati dal rimettente, con la conseguenza che l'interpretazione qui rappresentata finisce per trovare conferma in una lettura delle disposizioni costituzionalmente orientata, idonea a rendere il loro enunciato normativo conforme, in particolar modo, agli artt. 3 e 53 Cost., assicurando che lo svolgimento dell'attività professionale – quando privo del suddetto connotato della "forma associata" – sia indifferente, ai fini dell'eguale esclusione dall'imposta, tanto per il singolo professionista che per l'associazione professionale.

È evidente, infatti, che un'equiparazione tra le associazioni professionali e le società, anche laddove l'incarico sia conferito al singolo professionista e l'attività professionale sia svolta individualmente e autonomamente dalla persona fisica, finirebbe per contrastare con gli artt. 3 e 53 Cost., differenziando senza adeguate giustificazioni situazioni eguali, nonché con l'art. 41 Cost., rappresentando un disincentivo alla scelta associativa incidente sulla libertà di iniziativa economica privata.

15.– Le considerazioni che precedono non possono che riflettersi sul piano probatorio.

Posto, infatti, che l'attività professionale è svolta, di regola, individualmente e che alcune attività sono riservate, dalle rispettive leggi professionali, al singolo professionista inteso come persona fisica, il legislatore, all'art. 5, comma 3, lettera *c)*, t.u. imposte redditi, ha previsto un requisito di assimilazione fra le società e le associazioni professionali. Requisito che consiste nell'esercizio «in forma associata» della professione e di cui – per poter applicare l'equiparazione – è onere dell'amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza.

Ciò, ovviamente, non deve legittimare condotte elusive da parte del contribuente, nella prospettiva di una leale collaborazione tra l'amministrazione finanziaria e il privato, che – come questa Corte ha avuto modo di rilevare (sentenza n. 137 del 2025) – trova giustificazione, nella concezione costituzionale, nel *pactum unionis* (piuttosto che in quello *subiectionis*), posto a fondamento del dovere tributario. Leale collaborazione che si impone tanto all'amministrazione finanziaria (in termini, ad esempio, di doveri di informazione, di rispetto del contraddittorio o di obblighi motivazionali), quanto al contribuente (che ha, tra l'altro, il dovere di fornire nelle dichiarazioni fiscali informazioni complete e veritiere, di rispondere con tempestività e correttezza alle richieste da parte dell'amministrazione finanziaria di chiarimenti o di documentazione e di evitare comportamenti evasivi o fraudolenti che possano ostacolare il corretto funzionamento del sistema fiscale).

Tali principi sono essenziali anche per regolare l'ipotesi in cui, nell'ambito della medesima associazione, l'attività professionale sia svolta dai professionisti "associati" in parte in modo individuale, in parte in forma associata. In tal caso, il reddito di «esclusiva derivazione del lavoro professionale svolto dai singoli associati», cioè «generato unicamente dal lavoro personale di questi» (Cass., ord. n. 13129 del 2022), non sarà assoggettato a IRAP, se adeguatamente separato da quello prodotto dalle altre attività espletate avvalendosi

dell'organizzazione dell'associazione professionale.

16.– Sulla base delle considerazioni che precedono, le associazioni di notai – su cui vertono le odierne questioni e che rilevano nel giudizio *a quo* – difettano, di regola, del requisito dell'effettivo svolgimento in forma associata della relativa attività e, dunque, non costituiscono un soggetto di imposta diverso dai singoli notai associati.

L'attività del notaio, infatti, pur essendo annoverabile tra le libere professioni, presenta i connotati della pubblica funzione – quali la terzietà, la doverosità del ministero, il controllo di legalità, la specifica competenza territoriale, il dovere di assistenza alla sede – che le attribuiscono un carattere spiccatamente personale. Di regola, dunque, l'associazione di notai, costituita ai sensi dell'art. 82 della legge notarile, è priva di una «sua autonomia strutturale e funzionale» (Corte di cassazione, sezione lavoro, ordinanza 21 novembre 2023, n. 32248) e ha, invece, un «rilievo meramente interno (Cass., 12 marzo 1987, n. 2555), attinente ad una modalità di distribuzione degli onorari, senza alcuna interferenza sull'attività notarile, che resta personalissima» (Corte di cassazione, sezione lavoro, sentenze 21 ottobre 1997, n. 10354 e, nello stesso senso, 5 marzo 1997, n. 1933).

17.– Alla luce delle considerazioni che precedono, le questioni di legittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 1, comma 8, della legge n. 234 del 2021 e 5, comma 3, lettera *c)*, t.u. imposte redditi, sollevate in riferimento agli artt. 3, 53 e 41 Cost., vanno dichiarate non fondate nei sensi di cui in motivazione, in quanto è possibile un'interpretazione adeguatrice conforme agli evocati parametri costituzionali.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara 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 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 1, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'8 luglio 2026.

F.to:

Giovanni AMOROSO, Presidente

Francesco Saverio MARINI, Redattore

Valeria EMMA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 24 luglio 2026

Il Cancelliere

F.to: Valeria EMMA

La versione anonimizzata è conforme, nel testo, all'originale

---

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.