



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Marcello Maria Fracanzani	Presidente
Danilo Chieca	Consigliere
Sabrina Serrelli	Consigliere rel.
Cesare Taraschi	Consigliere
Alessia De Durante	Consigliere

Oggetto: IRAP-
commercialista-studio
associato – contitolarità
-sussistenza di
autonoma
organizzazione

AC – 22/01/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n.18420/2020 R.G. proposto da:

██████████ rappresentato e difeso, giusta procura in calce al
ricorso, dall'Avv. ██████████ e dall'Avv. ██████████;

– ricorrente –

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato;

– controricorrente –

avverso



la sentenza n.1287/2019 pronunciata in data 7/06/2019 dalla Commissione Tributaria Regionale della Liguria -sezione 2- e depositata il 5 /11/2019;

ascoltata la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22 gennaio 2026 dal consigliere Sabrina Serrelli;

La Corte osserva:

FATTI DI CAUSA

1.L'Agenzia delle Entrate con l'avviso di accertamento n. [REDACTED] per l'anno di imposta 2010 ha accertato nei confronti del contribuente, esercente la professione di commercialista, ai sensi degli artt. 19 e 25 del d.lgs. 446/1997 e dell'art. 41 bis del d.P.R. 600/1973, un valore della produzione netta pari ad euro 199.545,00.

2. La Commissione tributaria provinciale ha accolto il ricorso del contribuente ritenendo che questi avesse giustificato i compensi a terzi corrisposti nel 2010 e pari ad euro 48,360,00 con l'occasionalità e la modestia dell'importo -pari a circa il 9,78%- rapportato ai compensi realizzati (di euro 475.000,00) e aveva rilevato che il valore dei beni strumentali (di euro 24.253,00) risultava esiguo sia in termini assoluti che in rapporto al fatturato.

3. La Commissione tributaria regionale ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia ritenendo indubbia la presenza di autonoma organizzazione per le varie attività svolte, indipendentemente dall'entità dei compensi erogati a terzi e poiché la presenza di un'associazione presume l'organizzazione della quale il contribuente è il responsabile, ed infatti i soci percepiscono abitualmente i compensi; inoltre, nel caso di elaborazione dei dati, una delle attività esercitate, i beni strumentali sono idonei a potenziarla.



4. Il contribuente propone ricorso per cassazione affidandolo a tre motivi e l'Agenzia resiste con controricorso.

5. Le parti non hanno depositato memorie.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 2 e 3 del d.lgs. 446/1997 e dell'art. 2697 c.c., per aver la Commissione tributaria regionale invertito l'onere della prova affermando che la sola esistenza di uno studio associato tra professionisti comporti l'assoggettamento ad IRAP in relazione a qualsiasi attività professionale svolta singolarmente dagli associati, dovendosi presumere l'esistenza di una autonoma organizzazione, in assenza di qualsiasi indagine nel merito della specifica attività professionale oggetto di accertamento.

1.2 Con il secondo motivo il contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c., l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, per aver la Commissione tributaria regionale reso una motivazione assente, apparente, manifestamente ed irriducibilmente contraddittoria, non dando conto degli elementi esaminati dalla Commissione tributaria provinciale per escludere la rilevanza dell'attività ai fini IRAP ed in particolare non affrontando il tema dell'inversione dell'onere della prova, non trattandosi nel caso di specie di istanza di rimborso ma di impugnazione di avviso di accertamento.

1.3 Con il terzo motivo il contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c., l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, per aver la Commissione tributaria regionale omesso di pronunciarsi in ordine alla violazione dell'art. 53 del d.lgs. 546/1992, stante l'eccezione di inammissibilità dell'appello per omessa



indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione proposta sulla base di una generica doglianza della sentenza di primo grado e di una pedissequa riproduzione delle precedenti difese.

2. Il secondo ed il terzo motivo di ricorso proposti in relazione all'art. 360, primo comma n. 5, c.p.c. vanno trattati prioritariamente per evidenti ragioni logiche.

2.1. Con il secondo motivo il ricorrente si duole della motivazione assente, carente e contraddittoria.

Al riguardo va premesso che il vizio di motivazione, che va correttamente inquadrato nell'ambito dell'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., può essere rilevato laddove l'impugnazione della sentenza si fondi su un'interpretazione della legge che, sorretta da una motivazione contraddittoria e/o insufficiente, debba ritenersi errata. Ed infatti, la motivazione è strumentale alla ricostruzione dell'iter logico seguito dal giudice nella stesura del provvedimento e, pertanto, non rileva di per sé, potendo essere censurata soltanto laddove sorregga una decisione fondata sulla errata applicazione o interpretazione della legge. Più precisamente, l'anomalia motivazionale denunciabile in cassazione è quella che si tramuta in una violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione, dovendosi garantire il c.d. minimo costituzionale (cfr. Cass. Sez. U, 07/04/2014, n. 8053, Cass.n. 19573/2025, Cass. n.26206/2025, Cass. n.21537/2022, Cass., n. 7090/2022, Cass. n. 22598/2018).



2.2. Nel caso di specie la Commissione tributaria regionale ritiene che: l'avviso di accertamento sia relativo all'attività professionale svolta, sia singolarmente sia in associazione con il collega commercialista indicato; nel caso dell'attività esercitata di elaborazione dati i beni sono idonei a potenziare detta attività; la sentenza di primo grado si è limitata a valutare come esigui i compensi a terzi rapportati al compenso realizzato. Tali profili, dunque, sono stati tutti valutati dai giudici d'appello, sebbene con erroneo apprezzamento secondo la prospettazione difensiva del ricorrente.

E', dunque, possibile individuare nella pronuncia impugnata una motivazione che soddisfa il c.d. minimo costituzionale, mentre il motivo di ricorso è volto a sollecitare una diversa valutazione in linea con la prospettazione difensiva di parte.

In ogni caso, a voler valorizzare la censura proposta ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 5 c.p.c., deve osservarsi che detta disposizione normativa come riformulata ex art. 54 d.l. n. 83 del 2012, prevede un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia formato oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo, nel senso che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia (Cass. sez. 2, 6/2/2025, n. 2961). Nell'articolazione del motivo non viene specificamente evidenziato quale è il fatto decisivo per il giudizio discusso tra le parti per il quale i giudici d'appello hanno omesso la trattazione.

Il motivo è, dunque, infondato.

2.3. Il terzo motivo, egualmente proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma n. 5 cod. proc. civ., è relativo alla omessa motivazione in ordine alla eccezione proposta ai sensi dell'art. 53 del d.lgs.



546/1992 di inammissibilità dell'appello per generica proposizione dei motivi.

2.4. Secondo il condivisibile orientamento della Corte (Cass. sez. II, 02/12/2025, n.31392) nel caso in cui il giudice d'appello abbia deciso il gravame nel merito, senza pronunciare sulla dedotta inammissibilità dei motivi di appello per difetto di specificità, non è configurabile il vizio di omessa pronuncia; ciò in quanto, a integrare tale vizio, non basta la mancanza di una espressa statuizione, ma è necessaria la totale pretermissione del provvedimento indispensabile alla soluzione del caso concreto e tale vizio perciò non ricorre quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti l'implicito rigetto.

2.5. Nel caso di specie, dunque la decisione della causa nel merito rende l'eccezione di inammissibilità superata nel senso dell'implicito rigetto.

In ogni caso, stante la riproposizione della questione in questa sede, si osserva che la Corte, in relazione alla violazione dell'art. 53 d.lgs. 546/1992, in tema di contenzioso tributario, ha affermato che la riproposizione in appello delle ragioni poste a fondamento dell'originaria impugnazione del provvedimento impositivo da parte del contribuente ovvero della legittimità dell'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. 546/1992, quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, siano ricavabili in modo inequivoco, seppur per implicito, i motivi di censura (Cass., sez. 5, 10/01/2024, n. 1030).

Ed ancora, è stato affermato che, laddove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni ed



argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992 (Cass., sez. 6-5, 25/2/2022, n. 6302).

2.6. In definitiva, non sono configurabili la mancanza o l'assoluta incertezza e genericità dei motivi specifici dell'impugnazione che determinano l'inammissibilità dell'appello qualora quest'ultimo contenga una motivazione interpretabile in modo non equivoco, dal momento che, come ripetutamente affermato (Cass., sez.5, 21/07/2020, n.15519), è possibile desumere gli elementi di specificità dei motivi, anche per implicito, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni.

L'articolo 53 D.lgs. 546/1992 deve essere interpretato restrittivamente, in conformità all'art. 14 disp. prel. cod. civ., trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia.

E', dunque, necessario garantire l'effettività del sindacato di merito ogni qualvolta sia espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado.

Di tal ch , il motivo di doglianza  , comunque, privo di fondamento.

3. Il primo motivo   relativo alla violazione degli artt. 2 e 3 del d.lgs. 446/1997 e dell'art. 2697 cod. civ.

Il ricorrente assume che l'imposizione tributaria per omessa presentazione della dichiarazione IRAP per l'anno 2010 abbia illegittimamente riguardato l'attivit  professionale svolta singolarmente e non quella resa nell'ambito dello studio associato di commercialisti, in assenza di autonoma organizzazione e per incarichi professionali di fonte giudiziale.



3.1 Secondo l'orientamento consolidato della Corte (da ultimo Cass., sez. 5, 8/10/2025, n.27056, sez. 5, 17/11/2025, n. 30287, sez. 5, 24/12/2025, n.33984), l'art. 2 del d.lgs. n. 446/1997 stabilisce che il presupposto dell'IRAP, già definita dall'art. 1 come imposta a carattere reale, è «l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi».

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 156 del 2001, ha ribadito che l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, e ha rilevato che l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa e che invece, per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitudine, è possibile ipotizzare un'attività professionale in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta, per difetto del suo necessario presupposto, l'autonoma organizzazione, il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto, rimessa pertanto al giudice di merito.

La Suprema Corte (che ha pronunciato a sezioni unite con sentenza n. 9451/2016) ha chiarito, per quanto qui di interesse, quanto segue: «con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione - previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15/09/1997, n. 446 -, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo



indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive».

Inoltre, affinché un lavoratore autonomo sia assoggettato ad IRAP, è necessario non solo che egli sia inserito in una autonoma organizzazione, ma che egli sia anche titolare di questa organizzazione, e ne sia dunque responsabile (Cass. 16 giugno 2022, n. 19397). L'autonoma organizzazione non sussiste invece nel caso di una mera autorganizzazione, richiedendosi l'esistenza di un apparato organizzativo autonomo e distinto rispetto alla persona del suo titolare, formato da beni strumentali significativi che ad avviso della stessa Amministrazione Finanziaria (come esposto nella circolare 45/E/2008) rilevano anche qualora non vengano acquisiti direttamente ma siano forniti da terzi a qualunque titolo, nonché qualora il costo relativo sia stato già interamente dedotto, ovvero formato da lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore con mansioni meramente esecutive. Restano, pertanto, escluse dall'IRAP le attività in cui il titolare svolga personalmente la sua attività con l'ausilio dei mezzi materiali indispensabili per il suo svolgimento.

3.2. In tale ambito, con riferimento alla distribuzione dell'onere della prova, che il ricorrente assume violato, deve rilevarsi che l'esercizio di professioni in forma societaria, così come mediante associazioni senza personalità giuridica, costituisce "ex lege" presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, questa essendo implicita nella forma di esercizio dell'attività, salva la facoltà del contribuente di dimostrare l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa (Cass. sez. 5, 21/2/2025, n. 4663, Cass. Sez. U., 14/4/2016, n. 7371).



3.3. Alla luce di quanto evidenziato, si osserva che in presenza di uno studio associato di professionisti e, nel caso di specie, anche di contitolarità dell'attività, per quanto esposto dallo stesso ricorrente, vi è la prova della struttura organizzata, per cui spettava al contribuente nei gradi di merito fornire la prova di aver svolto l'attività lavorativa menzionata, quella cioè di consulente tecnico su incarico di Uffici giudiziari, in forma del tutto autonoma, avulsa dalla struttura dello studio che, invece, deve ritenersi funzionale anche allo svolgimento delle attività svolte, proprio per la laboriosità di siffatti incarichi, tra i quali il ricorrente menziona quello di attestatore di piani di risanamento.

Il contribuente non solo non ha fornito la prova di aver svolto detta ulteriore attività singolarmente, non avendo in alcun modo beneficiato dello studio associato, ma avrebbe dovuto fornire la prova contraria anche dell' "...insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa..." (in tal senso anche Cass. 26/09/2016, n. 18920 e Cass. 16/11/2019, n. 30873, richiamate da Cass. n. 4663/2025 innanzi riportata), che nel caso di specie non è invece in discussione.

4. In definitiva, il ricorso va rigettato con condanna del ricorrente al pagamento delle spese ai sensi dell'art. 91 c.p.c., come liquidate in dispositivo.

La Corte di cassazione,

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna il contribuente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle Entrate, spese che liquida in euro 2.300,00 a titolo di compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo



unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma nell'adunanza camerale del 22 gennaio 2026

Il Presidente

Marcello Maria Fracanzani

