LA SETTIMANA IN BREVE

02 **Notizie**

FISCALE

02 IMPOSTE DIRETTE - Redditi di lavoro autonomo

03 IMPOSTE DIRETTE - IRES - Plusvalenze patrimoniali - Participation exemption - Requisiti per l'esenzione

04 IMPOSTE INDIRETTE - Altre imposte indirette - Imposta di bollo

06 CONTENZIOSO - Processo tributario - Impugnazioni - Termini

07 TRIBUTI LOCALI - IRAP - Presupposto oggettivo

LAVORO

08 PREVIDENZA - Ammortizzatori sociali

10 **Leggi In evidenza**

Fiscale

IMPOSTE DIRETTE

Redditi di lavoro autonomo - Aggregazione e riorganizzazione di studi professionali - Conferimento dello studio in srl odontoiatrica - Regime di neutralità fiscale - Condizioni (risposta interpello Agenzia delle Entrate 4.6.2025 n. 148)

Con la risposta a interpello 4.6.2025 n. 148, l'Agenzia delle Entrate si è espressa per la prima volta sul regime di neutralità fiscale riconosciuto alle operazioni di aggregazione e riorganizzazione di studi professionali dall'art. 177-bis del TUIR, introdotto dall'art. 5 co. 1 lett. d) del DLgs. 192/2024.

Operazioni fiscalmente neutrali

Il regime di neutralità fiscale ex art. 177-bis del TUIR si applica alle seguenti operazioni:

- conferimenti di studi professionali in società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico di cui all'art. 10 della L. 183/2011 (art. 177-bis co. 1 del TUIR);

- conferimenti di studi professionali in società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico diverse da quelle di cui all'art. 10 della L. 183/2011 (art. 177-bis co. 2 lett. a) del TUIR);

- apporti di studi professionali in associazioni professionali o società semplici costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni (art. 177-bis co. 2 lett. b) del TUIR);

- trasformazioni, fusioni e scissioni: di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico; di associazioni professionali o società semplici costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni; tra società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico e associazioni professionali o società semplici costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni (art. 177-bis co. 2 lett. c) del TUIR);

- trasferimenti per causa di morte o per atto a titolo gratuito di studi professionali individuali (art. 177-bis co. 2 lett. d) e co. 3 del TUIR).

Decorrenza

L'Agenzia delle Entrate ha innanzitutto richiamato l'art. 6 co. 1 del DLgs. 192/2024, ai sensi del quale le disposizioni dell'art. 5 si applicano "*per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo*" prodotti a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del DLgs. 192/2024 (ossia dal periodo d'imposta 2024). L'applicazione di tale disposizione, in verità, ha determinato alcune incertezze in quanto il citato art. 6 fa riferimento all'applicabilità delle nuove disposizioni "*per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo*", ma le norme contenute nell'art. 5 co.1 lett. d) del DLgs. 192/2024 possono avere effetti anche sulla determinazione del reddito d'impresa. Inoltre, i co. 2 e 3 dell'art. 5 del DLgs. 192/2024 disciplinano gli effetti delle operazioni straordinarie degli studi professionali ai fini dell'IVA e dell'imposta di registro. Sulla questione, l'Agenzia si è limitata a richiamare la norma sulla decorrenza, senza fornire particolari chiarimenti sulla sua applicabilità "generalizzata" ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'imposta di registro.

Società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico

L'Amministrazione finanziaria si è poi pronunciata sulla nozione di "*società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico*". Tra queste, secondo l'Agenzia, rientrano "*tutte le società esercenti attività regolamentate dagli ordini professionali*".

Sono quindi ricomprese le società tra professionisti (STP) di cui all'art. 10 della L. 183/2011 (esplicitamente richiamate dall'art. 177-bis del TUIR), le società tra avvocati (STA) di cui all'art. 4-bis della L. 247/2012 (richiamate a titolo esemplificativo dalla Relazione illustrativa al DLgs. 192/2024), nonché le altre società esercenti attività regolamentate dagli Ordini professionali.

L'Agenzia ha quindi concluso che può beneficiare del regime di neutralità fiscale ex art. 177-bis del TUIR il conferimento dello studio professionale di odontoiatra da parte di un'associazione professionale in una srl costituita per lo svolgimento effettivo dell'attività odontoiatrica nel rispetto dei requisiti previsti dall'art. 1 co. 153-156 della L. 124/2017 e dalla normativa di settore.

Continuazione dell'attività professionale

Secondo l'Amministrazione finanziaria, inoltre, il regime di neutralità fiscale si applica relativamente al "complesso unitario di attività materiali e immateriali" che, a seguito del conferimento, "continui a essere destinato esclusivamente all'esercizio dell'attività odontoiatrica".

art. 177 bis DPR 22.12.1986 n. 917

Risposta interpello Agenzia Entrate 4.6.2025 n. 148

Il Quotidiano del Commercialista del 5.6.2025 - **"Neutrale il conferimento dello studio professionale nella srl odontoiatrica"** - *Cotto - Sgattoni*

Il Sole - 24 Ore del 5.6.2025, p. 32 - **"Professioni, regime di neutralità per le società"** - *Al.Cap.*

Scheda n. 844.09 in Agg. 2/2025 - **"Nuova disciplina delle operazioni straordinarie per i professionisti"** - *Cotto - Sgattoni*

Guide Eutekne - Imposte Dirette - **"Associazioni tra professionisti - Operazioni straordinarie"** - *Cotto A. - Sgattoni C.*

IMPOSTE DIRETTE

IRES - Plusvalenze patrimoniali - Participation exemption - Requisiti per l'esenzione - Requisito della commercialità - Attività di start up - Costruzione dell'immobile destinato ad attività alberghiera (Cass. 2.6.2025 n. 14800)

L'ordinanza Cass. 2.6.2025 n. 14800 è intervenuta sul requisito dell'esercizio di un'impresa commerciale previsto dall'art. 87 co. 1 lett. d) del TUIR ai fini dell'applicazione della *participation exemption* (*pex*), che consente l'esenzione per il 95% delle plusvalenze sulla vendita di partecipazioni da parte dei soggetti IRES.

Requisito dell'esercizio di impresa commerciale ai fini della participation exemption

Per l'applicazione della *pex*, che consente l'esenzione per il 95% delle plusvalenze sulla vendita di partecipazioni da parte dei soggetti IRES, l'art. 87 del TUIR prevede che la partecipazione oggetto di realizzo debba essere relativa a una società che svolga un'effettiva attività commerciale, dovendosi peraltro escludere a priori, senza possibilità di prova contraria, la sussistenza del requisito di commercialità (art. 87 co. 1 lett. d) del TUIR) in capo a quelle società partecipate il cui patrimonio è prevalentemente investito in beni immobili diversi dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente dall'impresa.

Inoltre, ai sensi del successivo co. 2 dell'art. 87, è necessario che il predetto requisito di commercialità della partecipata sussista ininterrottamente dall'inizio del terzo periodo di imposta anteriore al realizzo della plusvalenza.

Costruzione dell'immobile destinato ad attività alberghiera e qualifica di attività preparatoria

Il caso analizzato riguarda una società partecipata avente come unica attività svolta, fino al momento della cessione della relativa partecipazione, la costruzione dell'unico bene immobile.

Inoltre, detta partecipata, nei tre anni anteriori alla cessione, non ha prodotto alcun ricavo.

In merito, l'Agenzia delle Entrate ha argomentato che solo dal momento in cui effettivamente l'immobile fosse utilizzato a scopo alberghiero (circostanza nella specie appurata a partire dal 2010), sussisterebbero i presupposti per il beneficio della *participation exemption* in caso di cessione delle partecipazioni da parte del socio.

L'ordinanza in commento analizza dunque la qualifica dell'attività preparatoria, costituita nella specie dalla costruzione dell'edificio con destinazione alberghiera, rispetto a un'impresa che effettivamente aveva come oggetto sociale quello dello svolgimento di tale attività, e che ha iniziato a svolgerla nell'immobile stesso a partire dal 2010.

Ad avviso della Cassazione, la presunzione secondo la quale non ricorre il requisito dell'esercizio di impresa commerciale (lett. d) del co. 1 dell'art. 87 del TUIR) se il valore del patrimonio immobiliare sia in prevalenza caratterizzato da stabili non costituenti beni merce o strumentali "*non fa riferimento al caso in cui i beni stessi siano in corso di costruzione al fine di essere destinati all'attività produttiva propria dell'impresa contribuente*".

In particolare, la strumentalità sarebbe caratterizzata dalla necessità che gli stabili siano "utilizzati direttamente" nell'esercizio dell'impresa.

Principio di diritto

In merito alla disciplina della *participation exemption*, si afferma il seguente principio di diritto: "*ai fini del beneficio previsto dall'art. 87, comma 1, TUIR (esenzione della plusvalenza nella misura del 95 per cento), il requisito previsto alla lett. d), relativo all'esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale, non va escluso, ai sensi della presunzione iuris et de iure di non sussistenza contenuta nella medesima lettera, ove l'immobile strumentale sia in costruzione, in quanto tale attività è volta a dotare l'impresa di un apparato organizzativo autonomo, purché in seguito sia provato che nell'immobile stesso sia successivamente iniziata l'attività imprenditoriale medesima*".

Dunque anche la fase di costruzione di un edificio a destinazione alberghiera, poi effettivamente intrapresa, da parte di una società avente conforme oggetto sociale, costituisce a tutti gli effetti utilizzo del fabbricato nell'esercizio dell'impresa ai fini della *participation exemption*.

art. 87 co. 1 DPR 22.12.1986 n. 917

Il Quotidiano del Commercialista del 4.6.2025 - **"La fase di costruzione dell'immobile alberghiero rileva ai fini pex"** - *Corso - Sanna*

Cass. 2.6.2025 n. 14800

Guide Eutekne - Imposte Dirette - **"Participation exemption"** - *Corso L., Sanna S.*

IMPOSTE INDIRETTE

Altre imposte indirette - Imposta di bollo - Imposta di bollo sulle polizze assicurative - Novità della L. 207/2024 (legge di bilancio 2025) - Chiarimenti (circ. Agenzia delle Entrate 4.6.2025 n. 7)

La circolare Agenzia delle Entrate 4.6.2025 n. 7 fornisce indicazioni per la corretta applicazione delle nuove norme in tema di imposta di bollo sulle assicurazioni, introdotte dall'art. 1 co. 87 e 88 della L. 207/2024 (legge di bilancio 2025).

Imposta di bollo sulle comunicazioni relative alle polizze vita a contenuto finanziario

Come a suo tempo chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 48/2012, tra i prodotti assicurativi rilevano, ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo del 2 per mille di cui all'art. 13 co. 2-ter della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 642/72, i contratti individuati dall'art. 1 co. 1 lett. w-bis) del TUF, ovvero:

- le polizze *unit e index linked*;

- le operazioni di capitalizzazione di cui ai rami vita III e V dell'art. 2 co. 1 del DLgs. 7.9.2005 n. 209.

In questo contesto è intervenuto l'art. 1 co. 87 e 88 della L. 207/2024, modificando le modalità e i termini di versamento dell'imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai contratti di assicurazione sulla vita (polizze e operazioni di cui ai rami vita III e V di cui all'art. 2 co. 1 del DLgs. 209/2005 - Codice delle Assicurazioni), di cui all'art. 13 co. 2-ter della Tariffa, allegata al DPR 642/72.

Modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2025

In breve, in forza della novità introdotta con la legge di bilancio:

- a decorrere dal 2025, l'imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai contratti di assicurazione sulla vita è dovuta annualmente e versata ogni anno dalle imprese di assicurazione (in modo virtuale, con il modello F24);

- per i contratti in essere all'1.1.2025 è stato previsto un piano di rateazione che consente il versamento per quote dell'imposta già maturata.

Compensazione

Per quanto riguarda le modalità di versamento, la circolare ammette la compensazione c.d. orizzontale, affermando che "*ai fini dell'assolvimento dell'imposta di bollo dovuta*", è possibile l'utilizzo in compensazione "*di crediti relativi ad altri tributi*" ex art. 17 del DLgs. 241/97.

Invece, eventuali eccedenze dell'imposta di bollo "*non possono essere portate in compensazione nel modello F24 con debiti relativi ad altri tributi*".

Disciplina previgente

Come illustrato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 7/2025, fino al 31.12.2024 l'imposta sulle comunicazioni relative ai prodotti assicurativi di cui ai rami vita III e V era "*dovuta all'atto del rimborso o del riscatto*" (ex art. 3 co. 7 del DM 24.5.2012).

Si trattava di una peculiarità delle comunicazioni relative ai prodotti assicurativi dei rami vita che risultavano, quindi, soggetti ad un trattamento diverso rispetto a quello applicato agli altri prodotti finanziari e conti correnti. Per superare questo disallineamento, la legge di bilancio 2025 ha disposto che l'imposta di bollo sulle comunicazioni relative alle polizze di assicurazione sulla vita debba essere versata annualmente dalle imprese di assicurazioni.

Efficacia delle nuove norme

La novità si applica:

- non solo ai contratti di assicurazione stipulati dall'1.1.2025;

- ma anche a quelli già in essere a tale data.

Per questi ultimi (per i quali, quindi, l'imposta di bollo in passato non è stata versata), l'art. 1 co. 88 della L. 207/2024 ha previsto un piano di rateazione, disponendo che l'importo complessivo dell'imposta di bollo dovuta, calcolata per ciascun anno fino al 31.12.2024, deve essere versata dalle imprese di assicurazione in base al seguente piano di rateazione:

- il 50%, entro il 30.6.2025;

- il 20%, entro il 30.6.2026;

- il 20%, entro il 30.6.2027;

- il 10%, entro il 30.6.2028.

Per i contratti che giungono a scadenza o vengono riscattati entro il 30.6.2028:

- con riferimento all'imposta calcolata per ciascun anno fino al 31.12.2024, opera il piano di rateazione sopra illustrato;

- con riferimento all'imposta dovuta dal 2025, interviene il versamento annuale.

Scomputo del bollo dalla prestazione pagata al cliente

L'Amministrazione finanziaria precisa che quanto versato all'Erario, a titolo di imposta di bollo, dalle imprese di assicurazione (annualmente e/o tramite il piano di rateazione), verrà scomputato dalla prestazione che l'assicurazione verserà al cliente al momento della scadenza della polizza o del riscatto (anche nel caso in cui - per contratti scaduti o riscattati *medio tempore* - non sia ancora stata versata all'Erario, in quanto il piano di rateazione è ancora in corso).

Rapporti con il bollo speciale sulle attività scudate

La circolare n. 7/2025 (§4) ricorda che, a norma dell'art. 19 co. 7 del DL 201/2011, l'imposta di bollo speciale sulle attività finanziarie oggetto di emersione (c.d. scudo fiscale), da versare "*entro il 16 luglio di ciascun anno con riferimento al valore delle attività ancora segretate al 31 dicembre dell'anno precedente*", va determinata "*al netto dell'eventuale imposta di bollo*" sulle comunicazioni alla clientela di cui all'art. 13 co. 2-bis e 2-ter della Tariffa, allegata al DPR 642/72.

Così, superando in parte i chiarimenti resi nella circ. n. 29/2012, la circ. n. 7/2025 precisa che:

- a partire dall'annualità 2025, "*l'imposta di bollo speciale annuale debba essere determinata al netto dell'imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai contratti di assicurazione sulla vita dovuta annualmente*" a norma dell'art. 1 co. 87 della L. 207/2024 (per consentire lo scomputo, le imprese di assicurazione comunicano all'intermediario residente l'imposta di bollo dovuta anno per anno);

- l'imposta di bollo speciale annuale dovuta fino al 31.12.2024 può essere scomputata dall'imposta di bollo sulle comunicazioni accantonata per ciascun anno fino al 31.12.2024.

art. 1 co. 87 L. 30.12.2024 n. 207
art. 1 co. 88 L. 30.12.2024 n. 207
Tariffa Parte I art. 13 DPR 26.10.1972 n. 642
Circolare Agenzia Entrate 4.6.2025 n. 7

Il Quotidiano del Commercialista del 5.6.2025 - **"Bollo del 2 per mille sulle assicurazioni sulla vita da versare annualmente"** - *Mauro*

Il Sole - 24 Ore del 5.6.2025, p. 33 - **"Assicurazioni, a rate il bollo accantonato"** - *Germani Italia*

Oggi del 5.6.2025, p. 25 - **"Polizze vita, il bollo si può compensare"** - *Galli*

Il Quotidiano del Commercialista del 7.2.2025 - **"L'anticipazione del bollo è un aggravio finanziario per le compagnie di assicurazione"** - *Barsalini*

Il Quotidiano del Commercialista del 3.1.2025 - **"Incasso del bollo sulle polizze di assicurazione anticipato"** - *Barsalini*

Guide Eutekne - IVA e imposte indirette - **"Polizze vita"** - *Mauro A.*

Quaderno n. 177/2024, p. 369-390 - 'La legge di bilancio 2025 e il DL "collegato"' - *AA.VV.*

CONTENZIOSO

Processo tributario - Impugnazioni - Termini - Consegna/spedizione della sentenza - Mancato deposito della ricevuta in segreteria – Decorso del termine breve (Cass. 27.2.2025 n. 5155)

Nel processo tributario, l'impugnazione della sentenza (mediante appello, revocazione o ricorso per Cassazione) è un atto che deve essere compiuto entro termini perentori, pena il passaggio in giudicato della decisione.

Può operare il termine breve o lungo di impugnazione della sentenza a seconda che una parte decida o meno di procedere alla notifica della sentenza.

La notifica della sentenza determina il decorrere del termine "breve" per impugnare di 60 giorni ex artt. 51 e 38 del DLgs. 546/92.

Nel diverso caso in cui sia mancata la notifica della sentenza, opera il termine lungo di impugnazione e il giudicato si forma decorsi sei mesi dalla pubblicazione della sentenza ex art. 327 c.p.c., senza che abbia rilievo la comunicazione del dispositivo ex art. 37 del DLgs. 546/92 (Cass. 6.2.2025 n. 3057).

In ogni caso, per entrambi i termini vige il regime della sospensione feriale di cui alla L. 742/69: il termine rimane sospeso di diritto dal 1° agosto al 31 agosto di ogni anno.

Effetti della notifica della sentenza

La notifica della sentenza può avere un duplice effetto:

- rileva ai fini del decorso del termine breve di impugnazione;

- può essere finalizzata al rimborso del tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della Corte di Giustizia Tributaria in caso di accoglimento del ricorso ai sensi dell'art. 68 co. 2 del DLgs. 546/92.

Si segnala che la notifica della sentenza ha effetto per tutte le parti processuali.

Se ricorrente e resistente sono entrambe soccombenti, la notifica della sentenza ha effetto bilaterale, nel senso che i termini per l'impugnazione decorrono sia per il notificante, sia per il notificatario (art. 326 c.p.c., così come modificato dal DLgs. 24.10.2022 n. 149).

Nei confronti del notificante, il termine breve di impugnazione comincia però a decorrere dal giorno in cui la notifica, nei confronti del destinatario, si è perfezionata (Cass. SS.UU. 4.3.2019 n. 6278).

Modalità di esecuzione della notifica della sentenza

L'art. 38 co. 2 del DLgs. 546/92 disciplina le modalità di notifica della sentenza ai fini del decorso del termine breve, che vale sia per il ricorso in appello dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado che per il ricorso in Cassazione.

Considerata la telematizzazione del processo tributario (obbligatorio per gli atti notificati dall'1.7.2019 ex art. 16 co. 5 del DL 119/2018) e stante quanto previsto dall'art. 38 co. 2 del DLgs. 546/92, affinché decorra il termine breve di impugnazione la parte deve:

- scaricare dal sistema del SIGIT la sentenza (non il solo dispositivo);

- notificare detta sentenza alle altre parti processuali ex art. 16 del DLgs. 546/92 mediante PEC;

- depositare, nei successivi trenta giorni, la sentenza notificata e le ricevute di accettazione/trasmissione della PEC sul SIGIT.

Conseguenza dell'omesso deposito delle ricevute

È oggetto di contrasto giurisprudenziale la conseguenza derivante dal mancato deposito della ricevuta di accettazione/trasmissione della PEC che attesta la notifica della sentenza.

Infatti, secondo:

- Cass. 27.2.2025 n. 5155, l'omesso deposito della ricevuta di accettazione/trasmissione della PEC fa comunque decorrere il termine breve di impugnazione;

- Cass. 8.11.2017 n. 26449, l'omesso deposito della ricevuta di consegna o di spedizione della raccomandata a mezzo posta, fa decorrere il termine lungo di impugnazione (il caso è anteriore alla telematizzazione del processo tributario).

art. 38 co. 2 DLgs. 31.12.1992 n. 546

Il Quotidiano del Commercialista del 3.6.2025 - **"Termine breve di impugnazione anche senza le ricevute di consegna della PEC"** - *Amato*

Cass. 27.2.2025 n. 5155

Guide Eutekne - Contenzioso tributario - **"Termini di impugnazione della sentenza"** - *Cissello A.*

TRIBUTI LOCALI

IRAP - Presupposto oggettivo - Autonoma organizzazione - Associazione professionale tra notai - Esclusione da IRAP - Condizioni (C.G.T. I Reggio Emilia 13.5.2025 n. 113/2/25)

La sentenza della C.G.T. I° Reggio Emilia 13.5.2025 n. 113/2/25 offre lo spunto per ritornare sul tema dell'assoggettamento a IRAP degli studi associati e delle associazioni tra professionisti, in generale, e delle associazioni di notai, in particolare.

Quadro normativo e interpretativo di riferimento

Ai sensi dell'art. 2 co. 1 del DLgs. 446/97, presupposto oggettivo dell'IRAP è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Con specifico riferimento alle società ed agli enti, l'attività esercitata costituisce sempre, per espressa previsione normativa, presupposto d'imposta.

In ogni caso, a decorrere dal 2022, l'IRAP non è più dovuta dalle persone fisiche esercenti (art. 1 co. 8 della L. 234/2021):

- attività commerciali (ex art. 3 co. 1 lett. b) del DLgs. 446/97);

- arti e professioni (ex art. 3 co. 1 lett. c) del DLgs. 446/97).

Pertanto, a partire da tale anno, la sussistenza (o meno) di tale requisito in capo a questi soggetti diviene irrilevante ai fini del loro assoggettamento (o meno) ad imposta.

Per quanto sopra, in assenza di ulteriori previsioni legislative, gli studi associati e le associazioni professionali continuano ad essere soggetti a IRAP anche dopo il 2021 (circ. Agenzia delle Entrate 18.2.2022 n. 4, § 3). Infatti, con le sentenze 13.4.2016 n. 7291 e 14.4.2016 n. 7371, le Sezioni Unite della Cassazione hanno considerato sempre soggetti ad IRAP gli studi associati, le associazioni professionali e le società semplici esercenti arti e professioni, a prescindere dalla struttura organizzativa, vale a dire dall'insieme di mezzi e strutture (es. dipendenti e collaboratori, immobili, macchinari, beni mobili e servizi, ecc.) utilizzati per l'esercizio dell'attività.

Alla luce dell'impostazione delle Sezioni Unite, quindi, per gli studi associati e le associazioni professionali, l'unica possibilità di sottrarsi all'imposizione sarebbe quella di provare non l'insussistenza dell'autonoma organizzazione nell'esercizio in forma associata dell'attività, ma piuttosto l'insussistenza stessa dell'esercizio in forma associata dell'attività. In altre parole, l'eventuale esclusione da IRAP di associazioni professionali e studi associati sarebbe subordinata alla dimostrazione che non viene esercitata nessuna attività produttiva in forma associata.

In pratica, occorrerebbe provare che il vincolo associativo non si è, in realtà, costituito (Cass. 31.10.2018 n. 27843 e Cass. 26.11.2019 n. 30873).

Proprio in forza di tale principio, le ordinanze della Cass. 27.4.2022 n. 13129 e 13.12.2021 n. 39578 hanno escluso l'applicazione dell'IRAP sulla base della mera esistenza dello studio associato, essendo stato accertato, nei casi oggetto di giudizio, che i singoli professionisti hanno esercitato in modo autonomo e non associato l'attività professionale oggetto dell'eventuale imposizione.

Associazione professionale tra notai

Il caso preso in esame dalla sentenza in commento riguarda le associazioni di notai, che, ad avviso dei giudici emiliani, non svolgendo un'attività professionale, non possono essere soggette ad IRAP. Più precisamente, il presupposto impositivo non sussiste "*posto che l'associazione di per sé non svolge alcuna attività né professionale né commerciale, essendo l'attività notarile svolta dai singoli notai associati*", non soggetti a IRAP *ex lege* dal 2022.

Sotto il profilo civilistico, la conclusione dei giudici di merito è fondata sul richiamo del consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui le associazioni di notai costituite ai sensi dell'art. 82 della L. 89/1913 (che le limita alla sola comunione e suddivisione dei proventi professionali), nel contempo:

- non sono configurabili quali enti collettivi;

- sono prive di una soggettività giuridica distinta rispetto a quella dei singoli associati.

Esse, pertanto, non sono suscettibili di divenire centro di imputazione di rapporti giuridici con i terzi (siano essi i clienti o i lavoratori dipendenti), se non nella persona dei professionisti che le compongono. In sostanza, l'associazione di cui all'art. 82 della L. 89/1913 assume i connotati di un'associazione atipica caratterizzata da un rilievo meramente interno, attinente ad una modalità di distribuzione degli onorari, senza alcuna interferenza con l'attività notarile, che resta personalissima (cfr., per tutte, Cass. 21.11.2023 n. 32248).

Parte della dottrina ha, tuttavia, evidenziato che la tesi sopra illustrata trova il proprio fondamento razionale nella formulazione dell'art. 82 della L. 89/1913 vigente fino al 28.8.2017 (*ante* modifiche della L. 124/2017), in base alla quale la costituzione di associazioni di notai era consentita ai professionisti al solo scopo di "*mettere in comune, in tutto o in parte, i proventi delle loro funzioni e ripartirli poi in tutto o in parte, per quote uguali o disuguali*". La lettura che riconduce la realtà professionale associata a un contratto di gestione comune di spese e proventi e che nega perciò la legittimazione attiva dell'associazione nei confronti dei clienti per la riscossione dei compensi dovrebbe, invece, essere superata alla luce delle modifiche apportate dall'art. 1 co. 144 della L. 124/2017 al già citato art. 82 della L. 89/1913, cui si deve l'aggiunta del riferimento alla possibilità per i notai di associarsi (anche) per "*svolgere la propria attività*".

Estensibilità del principio della sentenza agli studi associati non di notai - Esclusione

Le considerazioni della sentenza in commento non sembrano automaticamente estensibili agli studi associati e alle associazioni tra professionisti diversi dai notai, dal momento che dette aggregazioni, anche se prive di personalità giuridica, hanno la capacità di porsi quale centro autonomo di imputazione di rapporti giuridici ai sensi dell'art. 36 c.c., nell'ambito delle associazioni non riconosciute (si veda, per tutte, Cass. 10.9.2019 n. 22616).

La Cassazione, con l'ordinanza 4.3.2021 n. 5934, pur aderendo alla tesi che qualifica lo studio professionale associato come autonomo centro d'imputazione di rapporti giuridici, evidenzia, tuttavia, che questa ricostruzione non è incompatibile con lo schema societario di cui all'art. 2247 c.c., in particolare quale società semplice. La disciplina dei rapporti interni tra i partecipanti alle associazioni fra professionisti, infatti, ben può essere stabilita mediante regole pattizie organizzative tipiche dello schema della società di persone, senza che ciò implichi un'automatica assunzione della forma societaria nei rapporti esterni, che sarebbe stata in contrasto con il divieto di società tra professionisti operante nel vigore della L. 1815/39.

art. 2 DLgs. 15.12.1997 n. 446

Il Quotidiano del Commercialista del 3.6.2025 - **"Studi associati con dubbio IRAP"** - *Fornero - Novella*

Cass. 13.12.2021 n. 39578

Cass. SS.UU. 13.4.2016 n. 7291

Cass. 4.3.2021 n. 5934

Cass. 10.9.2019 n. 22616

Cass. Sez. Lavoro 21.11.2023 n. 32248

Guide Eutekne - Impresa e società - **"Associazioni tra professionisti"** - *Valente G. - Vitale R. Guide*

Eutekne - Irap - **"Associazioni tra professionisti"** - *Valente G.*

C.G.T. I Reggio Emilia 13.5.2025 n. 113/2/25

Lavoro

PREVIDENZA

Ammortizzatori sociali - NASpI - Requisiti di accesso - Novità della L. 207/2024 (legge di bilancio 2025) - Chiarimenti (circ. INPS 5.6.2025 n. 98)

Con la circ. 5.6.2025 n. 98, l'INPS ha illustrato le disposizioni introdotte in chiave antielusiva dalla legge di bilancio 2025 in merito al nuovo requisito richiesto per la fruizione della NASpI, con riferimento agli eventi di disoccupazione verificatisi dall'1.1.2025.

Quadro normativo

L'art. 1 co. 171 della L. 207/2024 (legge di bilancio 2025), aggiungendo la lett. c-*bis*) all'art. 3 co. 1 del DLgs. 22/2015, stabilisce che per i lavoratori, i quali nei 12 mesi antecedenti all'evento di disoccupazione che conferisce il diritto alla fruizione della NASpI hanno presentato dimissioni volontarie da un lavoro a tempo

indeterminato (o sono giunti a una risoluzione consensuale), è possibile accedere al beneficio solo se hanno maturato almeno 13 settimane di contribuzione con il nuovo impiego.

Nell'evidenza, si tratta di un inasprimento dei requisiti necessari per accedere al beneficio in questione, che incide inevitabilmente su tutte quelle ipotesi in cui un lavoratore si fa assumere e successivamente licenziare da un datore compiacente, per ottenere - in modo quindi abusivo - la NASpI.

Precisazioni in merito alla cessazione del rapporto di lavoro

Con l'occasione, l'INPS precisa innanzitutto che:

- per evento di disoccupazione si intende la cessazione dal rapporto di lavoro che ha comportato lo stato di disoccupazione. Pertanto, la disposizione in esame trova applicazione per le sole domande di NASpI presentate a seguito di cessazione involontaria intervenuta a fare data dall'1.1.2025;

- la nuova disposizione esclude dalle ipotesi di cessazione volontaria le dimissioni per giusta causa, le dimissioni intervenute nel periodo tutelato della maternità e della paternità ex art. 55 del DLgs. 151/2001, nonché le ipotesi di risoluzione consensuale intervenute nell'ambito della procedura di conciliazione di cui all'art. 7 della L. 604/66 che, ai sensi dell'art. 3 co. 2 del DLgs. 22/2015, consentono in ogni caso l'accesso alla prestazione NASpI.

Infine, l'Istituto previdenziale precisa che mentre la cessazione volontaria per dimissioni o risoluzione consensuale deve riferirsi a un rapporto di lavoro a tempo indeterminato, la successiva cessazione involontaria per cui si richiede la prestazione NASpI può riguardare sia un rapporto di lavoro a tempo indeterminato, sia un rapporto di lavoro a termine.

Requisito contributivo

Per quanto riguarda il requisito di almeno 13 settimane di contribuzione contro la disoccupazione nell'arco temporale che va dalla data di cessazione volontaria dal rapporto di lavoro a tempo indeterminato alla data di cessazione involontaria dal rapporto di lavoro per cui si richiede la NASpI, l'INPS precisa che al fine del diritto alla prestazione sono da considerare utili tutte le settimane retribuite, se rispettato il minimale settimanale, nonché quelle utili ai fini del perfezionamento del requisito contributivo (ad esempio, quella dovuta ma non versata, in base al principio della c.d. "automaticità delle prestazioni" ex art. 2116 c.c.).

In particolare, si considerano utili:

- i contributi previdenziali, comprensivi della quota NASpI, versati durante il rapporto di lavoro subordinato;

- i contributi figurativi accreditati per maternità obbligatoria se all'inizio dell'astensione risulta già versata o dovuta contribuzione e i periodi di congedo parentale, purché regolarmente indennizzati e intervenuti in costanza di rapporto di lavoro;

- i periodi di lavoro all'estero in Paesi comunitari o convenzionati ove sia prevista la possibilità di totalizzazione;

- i periodi di astensione dal lavoro per malattia dei figli fino a 8 anni di età nel limite di 5 giorni lavorativi nell'anno solare.

Inoltre, se nel periodo in questione sono presenti anche settimane di contribuzione nel settore agricolo, le stesse sono cumulabili e quindi utili ai fini del perfezionamento del requisito delle 13 settimane di contribuzione, fermi restando i parametri di equivalenza, che prevedono 6 contributi giornalieri agricoli per il riconoscimento di una settimana contributiva.

Misura e durata

Nella circolare in commento si precisa che la novità introdotta dalla legge di bilancio 2025 si riferisce esclusivamente al nuovo requisito delle 13 settimane di contribuzione e, pertanto, nulla cambia con riferimento alla determinazione della misura e della durata della prestazione NASpI, il cui calcolo viene effettuato secondo le disposizioni di cui agli artt. 4 e 5 del DLgs. 22/2015.

art. 3 co. 1 DLgs. 4.3.2015 n. 22
Circolare INPS 5.6.2025 n. 98

Il Quotidiano del Commercialista del 6.6.2025 - **"Utili tutte le settimane retribuite per la NASpI per eventi di disoccupazione dal 2025"** - *Mamone*

Il Sole - 24 Ore del 6.6.2025, p. 42 - **"Stretta sulla Naspi con una eccezione"** - *Falasca G. Italia*

Oggi del 6.6.2025, p. 31 - **"Naspi difficile per chi si dimette"** - *Cirioli D.*

Guide Eutekne - Previdenza - **"Ammortizzatori sociali - NASpI"** - *Quintavalle R., D'Amato F.*

FISCALE

PROVVEDIMENTO AGENZIA DELLE ENTRATE 14.4.2025 N. 178713

FISCALE

IMPOSTE INDIRETTE - IVA - OBBLIGHI DEI CONTRIBUENTI - Rappresentante fiscale di soggetti non residenti - Obbligo di garanzia per l'inclusione nella banca dati VIES

L'art. 4 co. 1 lett. b) del DLgs. 12.2.2024 n. 13 ha inserito il co. 7-quater all'art. 35 del DPR 633/72, prevedendo che per i soggetti non residenti nell'Unione europea o in Stati aderenti allo Spazio economico europeo (SEE, cioè Norvegia, Islanda e Liechtenstein), che intendono effettuare operazioni intracomunitarie e che adempiono i loro obblighi IVA tramite un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17 co. 3 del DPR 633/72, l'inclusione nella banca dati VIES è subordinata al rilascio di idonea garanzia.

In attuazione della nuova disciplina:

- con il DM 4.12.2024 sono stati individuati i criteri e le modalità di rilascio della garanzia;

- mediante il presente provvedimento sono state definite le modalità operative per la prestazione della garanzia.

Caratteristiche della garanzia

Ai fini dell'inclusione nella banca dati VIES, la garanzia è prestata:

- sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, o di fideiussione bancaria o di polizza fideiussoria, rilasciate ai sensi dell'art. 1 della L. 348/82;

- per un valore massimale minimo di 50.000,00 euro.

Essa è consegnata personalmente, o tramite il rappresentante fiscale, alla Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del rappresentante.

La durata minima della garanzia è pari a 36 mesi a partire dalla data di consegna. Decorso tale termine, essa non deve essere rinnovata.

Modalità di prestazione della garanzia

La garanzia è prestata:

- sulla base del fac-simile allegato 1 al presente provvedimento, se si tratta di costituzione di deposito vincolato in titoli di Stato o garantiti dallo Stato;

- sulla base del fac-simile allegato 2 al presente provvedimento, se si tratta di polizza fideiussoria o di fideiussione bancaria;

- preventivamente alla richiesta di inclusione nella banca dati VIES, per i soggetti già titolari di partita IVA;

- contestualmente alla presentazione della dichiarazione di inizio attività nella quale è valorizzata la richiesta di inclusione nella banca dati VIES, per i soggetti non ancora in possesso di partita IVA.

Regime transitorio

I soggetti che, alla data di pubblicazione del presente provvedimento (14.4.2025), risultino già inclusi nella banca dati VIES sono tenuti, entro 60 giorni dalla stessa (ossia entro il 13.6.2025), a prestare la garanzia.

Anche in questo caso la garanzia è prestata per un periodo minimo di 36 mesi dalla data di consegna.

Contestazione delle violazioni ed effetti

Laddove sia constatata la mancata prestazione della garanzia, l'Agenzia delle Entrate comunica al rappresentante fiscale del soggetto non residente, a mezzo PEC o raccomandata A/R, l'avvio della procedura di esclusione dalla banca dati VIES del soggetto rappresentato.

Decorsi 60 giorni dalla data di ricezione di tale comunicazione senza che sia stato adempiuto l'obbligo di prestazione della garanzia, l'Agenzia procede all'esclusione d'ufficio.