



**Edizione di giovedì 24 Aprile 2025**

## **CASI OPERATIVI**

**In caso di donazione di area fabbricabile è possibile considerare il costo rideterminato da parte del donante**

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

## **GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI**

**I pagamenti in carta di credito**

di **Viviana Grippo**

## **DIRITTO SOCIETARIO**

**Le limitazioni alla circolazione delle partecipazioni ed il diritto di recesso**

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

## **IVA**

**L'applicazione dell'Iva per le applicazioni mobili vendute dagli app store**

di **Marco Peirolo**

## **CONTENZIOSO**

**Atto definitivo e diniego parziale di autotutela: giurisprudenza da rivedere e oneri della prova da tarare**

di **Silvio Rivetti**

## **ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A**

**La cessione della quota di Studio Associato: risvolti anche nel passaggio al regime forfettario?**

di **Riccardo Conti di MpO & Partners**

**CASI OPERATIVI**

---

***In caso di donazione di area fabbricabile è possibile considerare il costo rideterminato da parte del donante***

di Euroconference Centro Studi Tributari

**Esperto AI****L'Intelligenza Artificiale  
al servizio del tuo Studio**

scopri di più &gt;



Mario Rossi nel corso del 2024 ha donato un'area fabbricabile al figlio Luca Rossi.

Ora Luca Rossi intende cedere il terreno.

Mario Rossi nel 2010 aveva rideterminato il valore dell'area a 1.000.000 di euro, versando la relativa imposta sostitutiva. Tale valore rideterminato può essere considerato da Luca Rossi nella futura vendita?

Poiché il terreno presumibilmente sarà ceduto a 1.500.000 euro è possibile procedere a una nuova rideterminazione di valore? In tal caso può essere recuperata l'imposta sostitutiva versata dal padre?

**[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)**

**FiscoPratico**

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

**GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI*****I pagamenti in carta di credito***

di Viviana Grippo

Master di specializzazione

**Controllo di gestione e finanza aziendale**

Scopri di più

Abitualmente, le imprese **possono vendere o acquistare beni e servizi con pagamento in carta di credito**. È chiaro che il **meccanismo di addebito/accredito** dei pagamenti in carta di credito costituisce una **particolarità in tema di contabilizzazione**.

Distinguiamo, allora, il caso in cui l'azienda **riceva pagamenti** da quello in cui la stessa **effettui acquisti**.

Qualora **l'impresa riceva pagamenti in carta di credito**, essa deve contabilizzare, alla data di effettuazione delle operazioni, **l'incasso della vendita unitamente al credito** verso la **società che gestisce la carta di credito** (e che sopporta il rischio di insolvenza).

La società di gestione del credito **accrediterà periodicamente gli incassi effettuati al netto del proprio compenso** predeterminato o, alternativamente, **calcolato in percentuale sugli incassi**. A tale proposito, **l'istituto di gestione delle carte di credito trasmetterà** periodicamente alla società **apposito riepilogo**.

**Veniamo alle scritture contabili.**

All'atto della vendita, **l'azienda rileverà la seguente registrazione:**

Crediti vs cliente A	a	Diversi
a	Merci c/ vendita	
	a	Iva a debito

**Al momento dell'incasso**, la registrazione sarà, invece, la seguente:

Crediti vs gestore carta di credito	a	Crediti vs cliente A
-------------------------------------	---	----------------------

Successivamente, come detto, il **gestore della carta di credito** provvederà ad **accreditare sul conto** corrente le **cifre incassate all'atto del pagamento**; la rilevazione contabile sarà, pertanto, la seguente:

Banca c/c                      a                      Crediti vs gestore carta di credito

Quindi, la società provvederà a **stornare la propria commissione**:

Commissioni di incasso carte di credito                      a                      Banca c/c

Nel caso di **acquisti con carta di credito**, le scritture **saranno opposte**; al momento dell'acquisto con la carta avremo la **seguente rilevazione contabile**:

Diversi                      a                      Debiti vs fornitore B

Merci c/acquisti

Iva c/acquisti

E al momento del pagamento, si dovrà effettuare la **seguente registrazione contabile**:

Debiti vs fornitore B                      a                      Debiti vs gestore carta di credito

**All'atto dell'addebito bancario**, occorrerà registrare in contabilità la seguente scrittura:

Debiti vs gestore carta di credito                      a                      Banca c/c

Successivamente, verrà rilevato **l'addebito delle commissioni** per il servizio:

Commissioni di incasso carte di credito                      a                      Banca c/c

Essendo la **carta di credito un metodo di pagamento** che sostituisce la moneta, con carattere posticipato rispetto alla transazione, va considerato **credito (o debito) e le relative poste di Stato patrimoniale** da utilizzare andranno **allocate alternativamente in C II 5) Crediti vs altri o in D 14) Altri debiti**.

Dal punto di vista Iva, **la voce non è rilevante** in quanto, ai sensi dell'[articolo 6, D.P.R. 633/1972](#), il **momento rilevante per il pagamento in carta di credito è quello in cui essa è utilizzata**.

## ***Le limitazioni alla circolazione delle partecipazioni ed il diritto di recesso***

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

OneDay Master

### **Riforma del conferimento di partecipazioni**

Scopri di più

L'inserimento di **clausole limitative al trasferimento di partecipazioni** negli statuti delle società a responsabilità limitata, in **deroga al principio di libera trasferibilità**, di cui all'[articolo 2469, cod. civ.](#), può essere un efficace **strumento per evitare l'ingresso in società di soggetti "estranei" alla compagine esistente** all'atto della costituzione della società stessa. Tuttavia, gli strumenti messi a disposizione dal Codice civile, pur essendo molteplici, devono essere **utilizzati con particolare cautela**, in quanto più si limita il socio nella libertà di trasferire la propria partecipazione, più il Legislatore consente a tale soggetto di **liberarsi dal vincolo sociale tramite l'esercizio del diritto di recesso**. Utilizzando tale criterio, è possibile suddividere le **clausole limitative alla circolazione delle quote** in **due grandi gruppi**:

- quelle che **non consentono l'esercizio del diritto di recesso**, quali le **clausole di prelazione** e quelle di **gradimento non mero**;
- quelle che **consentono il diritto di recesso**, tra cui rientrano quelle di **intrasferibilità assoluta** e quelle di **mero gradimento**.

Relativamente alle **clausole di prelazione**, che consistono nell'obbligo del socio che intende cedere la partecipazione di offrire in prelazione agli altri soci **le sue quote al medesimo prezzo**, è bene osservare che è **ammessa anche la clausola di prelazione c.d. "impropria"**, che consente agli altri soci di acquistare le quote per un **corrispettivo inferiore a quello pattuito dal cedente con il terzo**. Tuttavia, come precisato dalla Massima n. 86 del Consiglio Notarile di Milano, qualora il corrispettivo previsto per la cessione agli altri soci sia **inferiore al valore ottenibile in base alle regole previste per il recesso** (valore di mercato), al socio cedente spetta il **diritto di recesso stesso**.

Per quanto riguarda l'inserimento di una **clausola di intrasferibilità assoluta**, pur potendo la stessa fungere da strumento di **garanzia per il mantenimento della stessa compagine sociale**, trattandosi di una limitazione eccessiva, l'[articolo 2469, comma 2, cod. civ.](#), legittima il **diritto di recesso ad nutum**, ossia in qualunque **momento e per il solo fatto che sussista la clausola stessa**. L'unico elemento di attenuazione del diritto di recesso è costituito dalla possibilità di inserire nello statuto un **periodo massimo di due anni**, dalla costituzione della società, entro il

quale il **diritto di recesso non è esercitabile**. Come anticipato, la sussistenza di tale clausola consente al socio di esercitare in qualsiasi momento il **diritto di recesso**, ma gli altri soci possono evitare **tale conseguenza se adottano una delibera di revoca di tale clausola** (Massima Notariato del Triveneto n. I.I.13).

In una posizione mediana si collocano, invece, le **clausole di gradimento**, le quali subordinano il trasferimento delle quote al rilascio da parte di un soggetto (organo amministrativo, soci, ecc.) del *placet*. Tuttavia, **se il gradimento non deve essere motivato** (mero), al socio che non riesce a cedere le quote (a seguito del negato gradimento) **spetta il diritto di recesso**, mentre se si tratta di **gradimento motivato tale diritto non spetta**. In relazione alle clausole di **(non) mero gradimento** (e quindi senza diritto di recesso), si segnalano le seguenti indicazioni del Notariato del Triveneto:

- **massima I.I.3**, relativamente alle clausole che predeterminano **le qualità soggettive** o le specifiche situazioni soggettive alle quali è subordinata la concessione del gradimento (ad esempio il conseguimento di un **certo titolo di studio** o la maturata esperienza nel settore in cui opera la società);
- **massima I.I.5**, in relazione a quelle situazioni in cui, a seguito del negato gradimento, gli altri soci si **obbligano ad acquistare la partecipazione** o devono individuare un terzo acquirente;
- **massima I.I.6**, con riferimento a quelle clausole che, volendo preservare la compagine sociale, **vietano l'ingresso in società ad impresa o a persona titolare di impresa direttamente concorrente** o in conflitto di interessi.

## ***L'applicazione dell'Iva per le applicazioni mobili vendute dagli app store***

di **Marco Peirola**

Seminario di specializzazione

### **Aspetti civilistici e fiscali del commercio elettronico**

Scopri di più

Le conclusioni presentate dall'avvocato generale presso la **Corte di Giustizia UE il 10 aprile 2025, in merito alla causa C-101/24**, hanno per oggetto la **territorialità delle prestazioni di servizi rese nell'ambito dello schema del mandato senza rappresentanza**, caratterizzato – ai fini dell'Iva – dalla “**finzione giuridica**” prevista dall'articolo 28, Direttiva 2006/112/CE (recepito dall'[articolo 3, comma 3, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972](#)), secondo cui, qualora il **soggetto passivo che agisca in nome proprio, ma per conto terzi, partecipi ad una prestazione di servizi**, si ritiene che egli abbia **ricevuto o reso tali servizi a titolo personale**.

Nel caso esaminato, si pone la questione se la **messa a disposizione di programmi per elaboratore** destinati ad essere utilizzati su dispositivi mobili, quali *smartphone, tablet*, etc., rientri nello schema del **mandato senza rappresentanza**, con la conseguenza che l'**app store** debba essere considerato **prestatore di servizi** per le applicazioni mobili che gli sviluppatori mettono a disposizione, per il suo tramite, ai destinatari finali.

Tale questione è **rilevante sotto diversi punti di vista**.

In primo luogo, l'**app store**, se considerato prestatore di servizi nei confronti dei destinatari finali, è **responsabile della corretta determinazione, riscossione e versamento dell'Iva** sulle operazioni in cui agisce in qualità di intermediario. In secondo luogo, in base al **contesto normativo in vigore prima del 1° gennaio 2015**, che è quello applicabile nel procedimento principale, è la **figura del prestatore che determina il luogo della prestazione di servizi** nell'ipotesi in cui il destinatario del servizio non sia un soggetto passivo. Inoltre, dal momento che i **servizi resi tramite mezzi elettronici** hanno, per loro natura, una dimensione potenzialmente transfrontaliera, il **luogo della prestazione** determina anche la **competenza fiscale degli Stati membri** e l'**aliquota d'imposta** applicabile.

L'avvocato generale ha ritenuto che la “**finzione giuridica**” dell'articolo 28, Direttiva 2006/112/CE, trovi applicazione in **caso di fornitura**, prima del 1° gennaio 2015, per via elettronica, di **prestazioni di servizi consistenti nella messa a disposizione delle applicazioni mobili**, nonché di servizi aggiuntivi, per il tramite di un **app store**.

In proposito, la **mancata conoscenza dell'identità del mandante non costituisce una condizione per l'applicazione di tale previsione** e, quindi, il fatto che, nel caso di specie, lo sviluppatore dell'applicazione sia noto ai destinatari finali **non esclude la possibilità di considerare l'app store quale mandatario** che agisce secondo le modalità previste dall'articolo 28, Direttiva 2006/112/CE.

L'unico requisito imposto da tale disposizione è che il **mandatario agisca per conto di terzi, ma in nome proprio** e, sotto questo profilo, se fosse l'app store a concludere i **contratti con i destinatari delle applicazioni mobili** e ad essere responsabile del loro funzionamento, **agirebbe per conto proprio e non per conto degli sviluppatori**.

L'**agire in nome proprio dell'app store**, che costituisce il requisito indispensabile della finzione giuridica, consiste nel fatto che la procedura, mediante la quale i destinatari ottengono l'accesso alle applicazioni, si svolge **interamente all'interno dell'applicazione dell'app store, senza reindirizzamento ad un sito web o ad altre fonti appartenenti agli sviluppatori** delle singole applicazioni. Anche le **condizioni per ottenere tale accesso** sono stabilite, in modo uniforme, **per tutte le applicazioni ivi disponibili**, dall'app store. Inoltre, l'app store **non fornisce l'accesso a qualsiasi applicazione**, ma solo a quelle destinate ad un determinato sistema operativo e che sono state verificate in termini di interoperabilità con tale sistema e di sicurezza.

L'app store agisce in **nome proprio anche dal punto di vista dei destinatari del servizio**.

La messa a disposizione di applicazioni mobili è fornita interamente **tramite mezzi elettronici e in forma dematerializzata**. Il destinatario può, quindi, sapere di ricevere l'applicazione di uno specifico sviluppatore, ma non è a conoscenza degli accordi tra lo sviluppatore e l'app store, né del percorso attraverso il quale **viene concesso l'accesso all'applicazione o ai servizi aggiuntivi**. Esso, infatti, non ordina l'applicazione dallo sviluppatore, ma la scarica direttamente dall'app store, dove lo sviluppatore **deve averla precedentemente caricata**. L'applicazione è pronta per l'uso immediatamente dopo essere stata scaricata dall'app store, **indipendentemente dalla conferma dell'acquisto** e da qualsiasi azione successiva da parte dello sviluppatore. Per il destinatario, il **fornitore diretto dell'applicazione è, quindi, l'app store, che inoltre addebita una commissione** per la messa a disposizione dell'applicazione e rilascia la conferma della conclusione del contratto.

**Dal 1° gennaio 2015**, l'articolo 9-bis, Regolamento di esecuzione n. 2011/282/UE ha introdotto la **presunzione** secondo cui **l'app store** – che funge da intermediario nella messa a disposizione delle applicazioni mobili – **agisce in nome proprio, ma per conto degli sviluppatori**.

Come osservato dall'avvocato generale, la Corte europea, nella sentenza Fenix International ([causa C-695/20](#)), ha dichiarato che tale presunzione **non modifica la natura** della previsione dell'articolo 28, Direttiva 2006/112/CE, ma si limita, integrandola, a **concretizzarla nel contesto specifico dei servizi resi tramite mezzi elettronici**.



In considerazione della funzione della norma regolamentare deve, quindi, **escludersi** la possibilità di ritenere che, per i predetti servizi, la **finzione giuridica non sia applicabile** nel contesto normativo in vigore prima del 1° gennaio 2025.

**L'ulteriore analisi compiuta dall'avvocato UE** si sposta sull'individuazione del **luogo della prestazione di servizi** eseguita – in virtù della “*fictio iuris*” di cui all'articolo 28, Direttiva 2006/112/CE – dallo sviluppatore nei confronti dell'*app store*, essendo necessario stabilire se tale luogo si trovi, ai sensi dell'articolo 44, Direttiva, in **Irlanda** (Paese di stabilimento della società che gestisce l'*app store*) oppure, ai sensi dell'articolo 45 della stessa Direttiva, in **Germania** (Paese di stabilimento dello sviluppatore).

La prestazione che, per finzione giuridica, è resa dallo sviluppatore nei confronti dell'*app store* è territorialmente **rilevante nel Paese di stabilimento del gestore dell'*app store***, in base alla regola generale prevista dall'articolo 44 della Direttiva 2006/112/CE per i servizi c.d. “*generici*” nei rapporti “**B2B**”.

Rispetto alla normativa applicabile anteriormente al 1° gennaio 2015, anche la prestazione effettiva, fornita dall'*app store* ai destinatari, che per lo più non sono soggetti passivi Iva, è territorialmente rilevante nel **Paese di stabilimento del gestore dell'*app store***, secondo **la regola generale prevista** dall'articolo 45 della Direttiva 2006/112/CE **per i servizi “*generici*” nei rapporti “**B2C**”**.

Infine, l'Avvocato generale ha **escluso** che lo sviluppatore, per conto del quale agisce l'*app store*, sia **tenuto al pagamento dell'Iva** nel caso in cui quest'ultimo lo abbia designato, con il suo consenso, come prestatore del servizio e abbia indicato **l'importo dell'Iva dovuta nelle conferme d'acquisto** trasmesse tramite mezzi elettronici ai destinatari finali.

In sostanza, nella situazione descritta non trova applicazione l'articolo 203 della Direttiva 2006/112/CE, secondo cui l'Iva è dovuta da colui che la indica in fattura, in quanto – secondo le indicazioni della giurisprudenza comunitaria – tale disposizione intende **eliminare il rischio di perdita di gettito che può derivare dal diritto di detrazione**; rischio che non ricorre nel caso di specie, in quanto i destinatari non sono soggetti passivi d'imposta e, quindi, **non possono esercitare la detrazione**.

## CONTENZIOSO

## ***Atto definitivo e diniego parziale di autotutela: giurisprudenza da rivedere e oneri della prova da tarare***

di **Silvio Rivetti**

OneDay Master

### **Contraddittorio preventivo e legami con la successiva fase contenziosa**

Scopri di più

Con la recente [ordinanza n. 7985/2025](#), la Corte di Cassazione ha ribadito l'**inammissibilità del ricorso** del contribuente in relazione all'impugnazione di un **provvedimento di diniego parziale di annullamento in autotutela** opposto da parte dell'Agenzia delle entrate, avente ad oggetto un **avviso di accertamento divenuto ormai definitivo**. La posizione della Suprema Corte, sul tema, per quanto consolidata e pienamente allineata a **plurimi arresti precedenti** ([Cassazione n. 21590/2024](#), [n. 33610/2023](#), [n. 8226/2023](#) e [n. 7511/2016](#)), **non deve tuttavia trarre in inganno**. Essa, infatti, risulta espressa in relazione **all'istituto dell'autotutela** come congegnato nella legislazione fiscale ante-riforma, ossia prima dell'abrogazione, disposta dall'[articolo 2, D.Lgs. 219/2023](#), dell'[articolo 2-quater, D.L. 564/1994](#), e delle correlate norme attuative di cui al D.M. 37/1997; e trova il suo fondamento, nel merito, nella rilevata **assenza**, tra i motivi di ricorso, **di argomentate ragioni di "rilevante interesse generale"**, anche sopravvenute, giustificanti la rimozione dell'atto impositivo.

È corretto chiedersi quanto, tale cementata posizione giurisprudenziale, **sia coerente rispetto alla nuova disciplina dell'autotutela tributaria**, come delineata ai sensi dei neo-introdotti [articoli 10-quater](#) e [10-quinquies, L. 212/2000](#), Statuto del contribuente, regolanti **l'istituto nella sua rinnovata versione rispettivamente obbligatoria e facoltativa**; in particolare in relazione al **meccanismo dell'autotutela obbligatoria**, la cui *ratio*, volta a "potenziare" l'esercizio del potere di autotutela, estendendone l'applicazione agli errori manifesti "*nonostante la definitività dell'atto*", è ben fotografata dall'[articolo 4, comma 1, lettera h](#)), Legge di delega alla riforma fiscale (L. 111/2023).

Giova soffermarsi, per meglio padroneggiare il tema, sulle **norme regolanti l'autotutela obbligatoria** sul piano sia sostanziale che processuale: e dunque, in primo luogo, sul disposto dell'[articolo 10-quater, L. 212/2000](#), per cui l'Amministrazione finanziaria **procede in tutto o in parte all'annullamento degli atti impositivi**, ovvero **rinuncia all'imposizione**, anche d'ufficio e pure in pendenza di giudizio o in caso di "*atti definitivi*", in relazione alle **casistiche di "manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione"** puntualmente elencate al [comma 1, lettere da a\) a g](#)), dell'[articolo 10-quater](#) stesso; e in secondo luogo sul dettato del novellato [articolo 19, comma 1, lettera g-bis](#)), [D.Lgs. 546/1992](#), recante la **previsione dell'impugnabilità dei**

**relativi dinieghi**, tanto espressi quanto taciti, per “vizi propri” e non più per aleatorie ragioni di interesse generale e pubblico, **come qualunque altro atto autonomamente impugnabile**.

Sull'argomento, la stessa Agenzia delle entrate, con la sua [circolare n. 21/E/2024](#), enfatizza l'innovativo ruolo di “*strumento di protezione del contribuente*” dell'autotutela obbligatoria (a scapito della previa concezione di un potere esercitabile in maniera largamente discrezionale da parte dell'ufficio), purché ricorrano, sotto un profilo “oggettivo” dell'istituto, **errori manifesti dell'atto impositivo o dell'imposizione**, in termini di evidente illegittimità o infondatezza della pretesa (come precisato dalla Relazione illustrativa al D.Lgs 219/2023 di Riforma); e tanto basta, allora, a **ritenere superata la concezione giurisprudenziale “classica” dell'inimpugnabilità del diniego parziale di autotutela** dell'atto definitivo, sempreché sia **rispettata la duplice condizione**, delineata dalla predetta circolare, che **l'autotutela parziale non venga richiesta all'esito dell'intervenuta definizione parziale**, anche agevolata, della pretesa, **implicante versamenti irretrattabili** (come nel caso dell'acquiescenza, dell'accertamento con adesione, della conciliazione processuale); e che i vizi di cui all'[articolo 10-quater](#) siano **rilevabili dall'ufficio impositore** *ictu oculi* e non richiedano, per la loro individuazione, la **soluzione di questioni interpretative obiettivamente incerte**, come quelle avvalorate da contrasti giurisprudenziali. In questo quadro, può essere allora utile interrogarsi circa le **modalità con cui il contribuente istante debba motivare e dimostrare la sussistenza del vizio “manifesto” dell'atto impositivo**, divenuto definitivo per **mancata impugnazione entro l'anno** dall'intervenuta definitività, come previsto dall'[articolo 10-quater comma 2](#). Ora, se l'errore dell'imposizione erariale è appunto “manifesto”, in quanto ricadente in una delle casistiche dell'[articolo 10-quater, comma 1](#) – si pensi a quella di cui alla lettera e), ossia l'errore sul “presupposto d'imposta” comprendente, tra gli altri, per la [circolare n. 21/E/2024](#) citata, anche gli **errori degli uffici determinanti doppie imposizioni**, o il disconoscimento dei presupposti per fruire di deduzioni, detrazioni ed agevolazioni –, e se tale errore è accertabile *ictu oculi* da parte degli uffici, avvalendosi di **dati già in loro possesso** e senza necessità di confrontarsi con **interpretazioni incerte del quadro normativo di riferimento**, allora è possibile qualificare l'onere gravante in capo al contribuente istante, di dimostrare all'amministrazione l'esistenza del vizio del suo atto, come un onere “attenuato” a fronte del prevalente obbligo dell'ente impositore di riconoscere d'ufficio, e di **rimuovere d'ufficio**, la sua **scorretta pretesa**. In questa prospettiva, pare allora **potersi escludere la negazione dell'autotutela obbligatoria** allorché, per esempio, il vizio dell'atto divenuto definitivo venga **evidenziato dal contribuente all'ufficio in forza di documentazione mai esibita** prima all'ufficio stesso, ancorché richiesta in fase di controllo. Invero, l'esigenza di certezza dei rapporti giuridici, e la ratio sanzionatoria dell'[articolo 32, D.P.R. 600/1973](#), implicante l'inutilizzabilità in ambito amministrativo e giudiziale di dati e notizie non esibiti in risposta agli inviti dell'ufficio, **non paiono**, infatti, **poter prevalere sul preminente obbligo dell'amministrazione finanziaria di annullare senza meno una pretesa tributaria “manifestamente illegittima”**, laddove fatta valere in violazione dei principi di capacità contributiva dei contribuenti ex [articolo 53, Costituzione](#).

## ***La cessione della quota di Studio Associato: risvolti anche nel passaggio al regime forfettario?***

di Riccardo Conti di MpO & Partners



Negli ultimi anni, il regime forfettario ha rappresentato una delle scelte fiscali più appetibili per i liberi professionisti, grazie alla sua semplicità gestionale e al trattamento fiscale agevolato, che prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva del 15% (ridotta al 5% per i primi cinque anni di attività) sul reddito conseguito durante il periodo d'imposta. Tuttavia, l'accesso e la permanenza nel regime forfettario sono subordinati al rispetto di numerosi requisiti e limiti, tra cui **l'assenza di partecipazioni in associazioni professionali**.

Com'è noto, la normativa di riferimento per il regime forfettario è contenuta nella Legge n. 190/2014, art. 1, commi 54-89, che disciplina i criteri di accesso e le cause di esclusione. Tra queste, viene espressamente indicata l'incompatibilità con la partecipazione a società di persone, associazioni tra professionisti o imprese familiari. In particolare, il legislatore stabilisce che *"non possono avvalersi del regime forfettario i soggetti che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, associazioni professionali o imprese familiari."*

All'interno della circolare n. 9/2019, l'Agenzia delle Entrate ha inoltre specificato che la detenzione di quote in società di persone, associazioni professionali, imprese familiari o aziende

coniugali costituisce un motivo di esclusione a prescindere dall'entità della quota posseduta o dalla natura dei rapporti lavorativi con l'imprenditore o il professionista operante in regime agevolato. Tuttavia, **tale condizione non si applica se il contribuente provvede alla rimozione della causa ostativa nell'anno precedente a quello di accesso al regime agevolato**.

Per rendersi "idonei" all'ingresso nel regime forfettario è quindi necessario dismettere tale partecipazione, ad esempio mediante cessione della quota associativa.

Una delle novità introdotte dalla recente Riforma Fiscale riguarda la qualificazione reddituale dei proventi derivanti dalla cessione della quota dello studio associato. In precedenza, non vi era un'interpretazione univoca circa il trattamento fiscale di tali proventi (per maggiori

dettagli sul tema si rimanda al seguente contributo “[Le nuove regole fiscali per la cessione di quote negli studi associati](#)”; oggi, invece, basandosi sulle interpretazioni dell’insieme di modifiche disposte dal D.Lgs. 192/2024, **i proventi derivanti dalla cessione delle quote di associazioni professionali dovrebbero costituire reddito di lavoro autonomo.**

Nello specifico, infatti, una prima modifica apposta dal Correttivo Irpef-Ires all’articolo 17, Tuir, in materia di tassazione separata, introduce per il contribuente la possibilità di ricorrere a tale modalità di tassazione anche nel caso di cessione della partecipazione in associazioni professionali o società semplici che producono reddito da lavoro autonomo a patto che il corrispettivo venga percepito, anche in più rate, all’interno dello stesso periodo d’imposta.

Di conseguenza, sono escluse dall’ambito di applicazione del regime di tassazione separata, le cessioni di partecipazioni in società commerciali che, pur svolgendo attività professionali, producono reddito d’impresa (Stp): in questi casi si continuerà ad applicare l’ordinario Capital Gain.

Lo snodo cruciale, nella realtà ancora da comprendere, riguarda la corretta collocazione reddituale dei proventi derivanti dalla cessione di quote in associazioni o società semplici: reddito di lavoro autonomo (articolo 54, Tuir) o redditi diversi (**articolo 67, Tuir**)? La domanda, infatti, sorge spontanea, in conseguenza del fatto che **è venuta meno, all’articolo 67, Tuir (redditi diversi), l’esclusione prima prevista per le associazioni e le società semplici professionali.**

La riformulazione dell’art. 54 TUIR sembra fare propendere l’interpretazione per cui ora la plusvalenza derivante dalla cessione di partecipazioni in associazioni professionali configuri reddito di lavoro autonomo. Difatti, all’interno del nuovo articolo 54, Tuir, il legislatore ha esteso al lavoro autonomo il **principio di onnicomprensività**, già previsto per il lavoro dipendente, secondo il quale *“il reddito derivante dall’esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all’attività artistica o professionale e l’ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell’esercizio dell’attività (...)”*.

Se l’intenzione del legislatore è assimilare tali proventi a redditi di lavoro autonomo, qual è stata la logica sottostante alla modifica di cui all’articolo 67 TUIR? Ciò genera non pochi dubbi interpretativi sul tema.

[Continua a leggere...](#)