

**Edizione di martedì 18 Luglio 2023**

**IN DIRETTA**

**Euroconference In Diretta puntata del 18 luglio 2023**

di Euroconference Centro Studi Tributari

**CASI OPERATIVI**

**Disciplina Iva del contratto forward su valute tramite broker straniero**

di Euroconference Centro Studi Tributari

**ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**Credito d'imposta formazione 4.0 nei modelli Redditi 2023: un caso pratico**

di Debora Reverberi

**AGEVOLAZIONI**

**Riforma tributaria e nuove agevolazioni previste ai fini Ires**

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

**IMPOSTE INDIRETTE**

**Diritto di superficie: costituzione e trasferimento non sono due sinonimi**

di Stefano Chirichigno

**ACCERTAMENTO**

**La motivazione dell'avviso di liquidazione fondato sul giudicato**

di Luigi Ferrajoli

**ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A**

**La qualificazione del reddito delle S.T.P.**  
di **Andrea Beltrachini** di MpO & Partners

**IN DIRETTA**

---

## ***Euroconference In Diretta puntata del 18 luglio 2023***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



**ec Euroconference** **TeamSystem**

Master di 5 mezza giornate

**L'ORGANIZZAZIONE DIGITALE DELLO STUDIO**

**SCOPRI DI PIÙ**

L'appuntamento settimanale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una “prima” interpretazione delle “firme” di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una “bussola” fondamentale per l'aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l'intervento dei relatori i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico.

Guarda il video di Euroconference In Diretta, il servizio di aggiornamento settimanale con i professionisti del Comitato Scientifico di Centro Studi Tributari.

## CASI OPERATIVI

---

### ***Disciplina Iva del contratto forward su valute tramite broker straniero***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



#### **Domanda**

Alfa Srl intende effettuare operazioni a termine su valute estere utilizzando un *broker* estero.

In particolare, si tratta di operazioni a termine su valute estere in cui i 2 contraenti (Alfa Srl e il *broker*) fissano un prezzo iniziale della valuta derivante dalla valutazione sul mercato al momento dell'apertura dell'operazione e un prezzo finale risultante dalla valutazione sul mercato al momento della chiusura dell'operazione.

Non si verifica alcuna movimentazione fisica della valuta, ma esiste solamente l'accordo tra le parti sui prezzi effettivi di mercato della valuta stessa.

Quale è la disciplina Iva applicabile alle operazioni in oggetto?

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



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

---

### ***Credito d'imposta formazione 4.0 nei modelli Redditi 2023: un caso pratico***

di **Debora Reverberi**



**Il credito d'imposta formazione 4.0**, introdotto dall'articolo 1, [commi 46-56](#), L. 205/2017 come misura a carattere sperimentale e via via prorogato **fino al periodo d'imposta 2022**, ha riscosso un crescente successo fra le imprese italiane.

L'agevolazione è risultata particolarmente attrattiva in virtù della sua **finalità di incentivare la trasformazione tecnologica e digitale creando o consolidando le competenze nelle tecnologie abilitanti 4.0** e in ragione di una serie di **caratteristiche**:

- le aliquote particolarmente premiali, soprattutto per le Pmi;
- la facoltà di compensazione del credito in unica soluzione;
- la possibilità di agevolare la formazione c.d. interna;
- l'ampliamento delle voci di spesa agevolabili, comprendendo in particolare le spese di consulenza afferenti alla formazione nel biennio 2021-2022.

Il credito formazione 4.0 deve essere indicato, secondo l'articolo 1, [comma 50](#), L. 205/2017 ***“nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese di cui al comma 46 e in quelle relative ai periodi d'imposta successivi fino a quando se ne conclude l'utilizzo”***.

**I modelli dichiarativi 2023**, relativi al periodo d'imposta 2022, si contraddistinguono per una maggiore complessità di esposizione della misura agevolativa, imponendo la compilazione dei seguenti righi:

- **Quadro RU sezione I – righi da RU1 a RU12;**
- **Quadro RU sezione IV**

1. **rigo RU110**, recante informazioni di dettaglio sulla base di calcolo del credito

- formazione 4.0 maturato nel periodo d'imposta 2022;
2. **rigo RU156**, recante informazioni di dettaglio sulla base di calcolo del credito formazione 4.0 maturato nel periodo d'imposta 2021;
  3. **rigo RU150**, contenente i dati del titolare effettivo dei fondi nei periodi 2020-2022;
  4. **rigo RU151**, contenente i dati relativi alle ulteriori sovvenzioni eventualmente fruite sulle medesime spese;

- **Quadro RS – righe RS401 e RS402 Prospetto “Aiuti di Stato”.**

Ciò premesso si esamina **il caso di Alfa srl**, piccola impresa che ha svolto, nel 2022, attività formativa (data di avvio entro il 18 maggio 2022) nelle seguenti tecnologie abilitanti 4.0:

- **formazione interna in materia di integrazione digitale dei processi aziendali**, di cui alla **lettera m)** dell'articolo 3 D.M. 04.05.2018;
- **formazione esterna in materia di cyber security**, di cui alla **lettera c)** dell'articolo 3, D.M. 04.05.2018.

Alfa ha sostenuto i seguenti costi:

#### **Corso di integrazione digitale dei processi aziendali (lettera m) – formazione interna**

- **spese del personale dipendente docente** (un lavoratore) = 5.000 euro
- **spese del personale dipendente discente** (10 lavoratori, nessuno svantaggiato) = 35.000 euro
- durata dell'attività formativa = 120 ore

#### **Corso di cyber security (lettera c) – formazione esterna**

- **spese del personale dipendente discente** (i medesimi 11 lavoratori della formazione interna, nessuno svantaggiato) = 7.000 euro
- **costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione** = 3.000 euro
- durata dell'attività formativa = 20 ore
- **costi della certificazione contabile** = 5.000 euro

Il credito d'imposta formazione 4.0 maturato nel 2022 ammonta a:

$$(5.000 + 35.000 + 7.000 + 3.000) \times 50\% + 5.000 = \mathbf{30.000 \text{ euro.}}$$

#### **Dettagli di compilazione quadro RU – sezione I**

<b>RU1</b>	Dati identificativi del credito d'imposta spettante	Codice credito <b>F7</b>	
<b>RU2</b>	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione		,00
<b>RU3</b>	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)		,00
<b>RU5</b>	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui <sup>1</sup> ,00 <sup>2</sup> ,00 <sup>32</sup> ,00 <sup>C2</sup> ,00 <sup>D2</sup> ,00 ) <sup>3</sup>		<b>30.000</b> ,00
<b>RU6</b>	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24		,00
<b>RU7</b>	Credito utilizzato ai fini	Ritenute <sup>1</sup> ,00 <sup>2</sup> ,00 <sup>3</sup> ,00 <sup>4</sup> ,00 <sup>5</sup> ,00 <sup>6</sup> ,00 <sup>7</sup> ,00	
<b>RU8</b>	Credito d'imposta riversato		,00
<b>RU9</b>	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c. <sup>1</sup> ,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73 <sup>2</sup> ,00
<b>RU10</b>	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)		,00
<b>RU11</b>	Credito d'imposta richiesto a rimborso		,00
<b>RU12</b>	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni <sup>1</sup>	<b>30.000</b> ,00

## Dettagli di compilazione quadro RU – sezione IV

### Rigo RU110

	Numero ore di formazione	Numero lavoratori	Totale spese per attività di formazione	Spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione	Costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione
<b>RU110 "Formazione 4.0"</b>	<sup>1</sup> <b>1.540</b>	<sup>2</sup> <b>11</b>	<sup>3</sup> <b>50.000</b> ,00	<sup>4</sup> <b>5.000</b> ,00	<sup>5</sup> ,00
		Costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione <sup>6</sup> <b>3.000</b> ,00	Spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e spese generali indirette <sup>7</sup> <b>42.000</b> ,00	Soggetti formatori <sup>8</sup> <b>3</b>	Tecnologie abilitanti <sup>9</sup> <b>M</b>

In particolare, il rigo RU110 è stato compilato indicando:

- **a colonna 1 il numero totale delle ore** impiegate dai lavoratori dipendenti nelle attività di formazione agevolabili, pari a **120 ore di formazione interna x (10 + 1) lavoratori discenti e docenti + 20 ore di formazione esterna x (10 + 1) lavoratori discenti = 1.540 ore**;
- **a colonna 2, il numero complessivo dei lavoratori dipendenti** che hanno preso parte alle attività di formazione agevolabili, **in qualità di discenti e di docenti**, pari a 11.
- **a colonna 3, l'importo totale delle spese sostenute per attività di formazione**, pari a

50.000 euro:

- **a colonna 4, l'importo relativo alle spese del personale in veste di docente per le ore di partecipazione alla formazione 4.0**, pari a 5.000 euro;
- **a colonna 6, i costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione**, pari a 3.000 euro;
- **a colonna 7, l'importo relativo alle spese del personale in veste di discente** per le ore durante le quali i partecipanti hanno seguito la formazione, pari a  $35.000 + 7.000 = 42.000$  euro;
- **a colonna 8, la tipologia di soggetto che ha erogato la formazione 4.0, codice 3 per indicare sia soggetti formatori interni sia esterni**;
- **a colonna 9, la tecnologia abilitante 4.0 maggiormente rilevante in termini di ore di formazione**, lettera m) in tal caso.

## Rigo RU156

	Totale spese per attività di formazione	Spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione	Costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione
	3	4	5
RUI56 Formazione 4.0 - anno 2021	,00	,00	,00
Costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione	6	Spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e spese generali indirette	Soggetti formatori
	,00	7	8
		,00	9
			Tecnologie abilitanti

**Il rigo RU156 deve essere compilato solo qualora Alfa abbia sostenuto, nel periodo d'imposta precedente, spese per formazione 4.0: i dati richiesti riguardano infatti l'attività formativa del 2021 e sono complementari alle informazioni già esposte al rigo RU110 colonne 1 e 2 del modello redditi 2022.**

## Righi RU150 e RU151



		Anno 2020	Anno 2021	Anno 2022
		1	2	3
RU150 Titolare effettivo	Codice fiscale	Nome		
	5	6		
	Cognome	Data di nascita		Codice Stato estero di nascita
	7	8 giorno	9 mese	10 anno
	DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)			
	Codice comune	C.a.p.	Tipologia (via, piazza, ecc.)	
	10	11	12	
	Indirizzo	Numero civico	Frazione	
	13	14	15	
	RESIDENZA ANAGRAFICA ESTERA			
Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea		Località di residenza	
16	17	18		
Indirizzo				
19				
DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)				
Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea		Località di domicilio	
20	21	22		
Indirizzo				
23				
RU151 Cumulo	Codice credito		Anno	
	1		2	
	Descrizione ulteriore sovvenzione			
3				

Devono, inoltre, essere compilati i seguenti righi:

- **RU150, in cui indicare i titolari effettivi dei fondi nei periodi 2020-2022;**
- **RU151, in cui indicare le eventuali ulteriori sovvenzioni sui medesimi costi nel triennio 2020-2022, al fine di verificare il rispetto del principio del divieto di doppio finanziamento.**

## Dettagli di compilazione quadro RS, prospetto "Aiuti di Stato" – righe RS401 e RS402

L'incentivo è un **Aiuto di Stato alla formazione**, concesso nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014, dunque Alfa è **tenuta alla compilazione del prospetto "Aiuti di Stato", utilizzando il codice aiuto "54"**.

Alfa dovrà **compilare più moduli in relazione a ciascuna tipologia di spese agevolate**:

- **nel modulo 1 Alfa indicherà in colonna 27 il costo del personale**, contraddistinto in colonna 26 dal **codice "11"**: *"Costi di personale – Costo del personale"*;
- **nel modulo 2 Alfa indicherà in colonna 27 il costo delle consulenze**, contraddistinto in colonna 26 dal **codice "18"**: *"Costi generali – Spese generali"*;
- **nel modulo 3 Alfa indicherà in colonna 27 il costo della certificazione contabile**, contraddistinto in colonna 26 dal **codice "13"**: *"Servizi – Servizi professionali"*.

### Modulo 1

Aiuti di Stato		BASE GIURIDICA									
		Codice aiuto	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Numero	Comma	Lettera
		1	3	4	5	6	7	8	9	10	11
		54									
		Codice CAR	Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO		Settore	Tipo SIEG	Importo totale aiuto spettante		
		11-A	12	13	14		15	16	17		
RS401			SR	2	22.22.00		1		30.000,00		
DATI DEL PROGETTO											
Data inizio			Data fine			Codice Regione		Codice Comune			
18 giorno mese anno			19 giorno mese anno			20		21			
						08		M082			
Obiettivo		Tipologia costi	Costi agevolabili		Intensità di aiuto		Importo aiuto spettante				
25		26	27		28		29				
		11	47.000,00		50		23.500,00				
IMPRESA UNICA											
Codice fiscale 1						Codice fiscale 2					
Codice fiscale 3						Codice fiscale 4					
Codice fiscale 5						Codice fiscale 6					

Assenza Impresa Unica ☒

RS402

## Modulo 2

Aiuti di Stato		BASE GIURIDICA									
		Codice aiuto	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Comma		
									Numero	Estensione	Lettera
		1 <b>54</b>	3	4	5	6	7	8	9	10	11
		Codice CAR	Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO		Settore	Tipo SIEG	Importo totale aiuto spettante		
RS401		11-A	12 <b>SR</b>	13 <b>2</b>	14 <b>22.22.00</b>		15 <b>1</b>	16	17 <b>30.000 ,00</b>		
DATI DEL PROGETTO											
Data inizio			Data fine			Codice Regione			Codice Comune		
18 giorno mese anno			19 giorno mese anno			20 <b>08</b>			21 <b>M082</b>		
Obiettivo			Tipologia costi		Costi agevolabili		Intensità di aiuto		Importo aiuto spettante		
25			26 <b>18</b>		27 <b>3.000 ,00</b>		28 <b>50</b>		29 <b>1.500 ,00</b>		
IMPRESA UNICA											
Assenza Impresa Unica <input checked="" type="checkbox"/>		Codice fiscale 1					Codice fiscale 2				
		Codice fiscale 3					Codice fiscale 4				
		Codice fiscale 5					Codice fiscale 6				
RS402											

## Modulo 3

Aiuti di Stato		BASE GIURIDICA											
		Codice aiuto	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Numero	Comma	Estensione	Lettera	
		1	3	4	5	6	7	8	9	10	11		
		54											
		Codice CAR	Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO		Settore	Tipo SIEG	Importo totale aiuto spettante				
		11-A	12	13	14		15	16	17				
		RS401	SR	2	22.22.00		1		30.000 ,00				
DATI DEL PROGETTO													
		Data inizio			Data fine			Codice Regione	Codice Comune				
		18	giorno	mese	anno	19	giorno	mese	anno	08	21		
									M082				
		Obiettivo		Tipologia costi	Costi agevolabili		Intensità di aiuto		Importo aiuto spettante				
		25		26	27		28		29				
				13	5.000 ,00		100		5.000 ,00				
IMPRESA UNICA													
		Codice fiscale	1						Codice fiscale	2			
		Codice fiscale	3						Codice fiscale	4			
		Codice fiscale	5						Codice fiscale	6			

Assenza  
Impresa Unica  
☒

RS402

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Riforma tributaria e nuove agevolazioni previste ai fini Ires***

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365



Tra i contenuti del **Disegno di Legge per la Riforma Tributaria**, spicca, nell'ambito della disciplina sulle società di capitali, l'articolo 6 (atto n.1038 presentato il 23 marzo 2023) dedicato ai **principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti**.

All'interno di tale norma, vi è poi un ulteriore punto qualificante, la lett. a), che introduce una **riduzione dell'Ires** che potrà essere applicata in presenza di talune circostanze.

Più precisamente si tratta di tre circostanze che dovevano verificarsi congiuntamente (nella previsione originaria della norma), mentre oggi possiamo dire, a seguito delle modifiche apportate in sede referente, che è sufficiente che **almeno una delle condizioni** d'impiego dell'utile sia verificata.

Le **tre condizioni** sono le seguenti:

- si proceda ad effettuare **investimenti**. La norma non cita il termine “nuovi” che è stato in questi anni *una conditio sine qua non* per ottenere agevolazioni, bensì il termine “qualificati” che sembra alludere ad una agevolazione preferenziale per investimenti, appunto **qualificati**, a fronte di una agevolazione più modesta con riferimento ad investimenti non qualificati (il termine di paragone potrebbe essere **investimenti 4.0** rispetto a quelli privi di tale connotazione);
- si proceda ad eseguire **nuove assunzioni**, in tal caso il termine “nuove” lascia supporre che debbano essere assunzioni che **incrementino il personale dipendente**, e non nuove nel senso di assunzioni che sostituiscano personale dipendente già impiegato;
- **non si proceda ad eseguire distribuzione di utili**, nel senso che per la parte di utili attribuiti ai soci non si applica l'agevolazione. La norma, al riguardo, parla anche di utile destinati a finalità estranee all'esercizio di impresa (es. donazioni), e comprende nella nozione di utili distribuiti anche quelli che si possono **presumere distribuiti per effetto dell'accertamento di componenti positivi non dichiarati o componenti negativi**

**inesistenti.**

Va subito messo in evidenza un aspetto di originalità della previsione normativa.

Mentre nel passato norme analoghe assegnavano agevolazioni con effetti **retroattivo**, cioè, verificandosi alcuni presupposti, a consuntivo si poteva beneficiare di riduzioni nel prelievo fiscale, la disposizione contenuta nel disegno di Legge è costruita in modo diverso.

Infatti, la riduzione dell'Ires si applica **da un certo periodo d'imposta, e poi essa sarà confermata o meno a seconda che entro il biennio successivo si verifichino i comportamenti virtuosi sopra descritti.**

Sicché è lecito pensare che laddove tali comportamenti non si verifichino sarà necessario restituire l'agevolazione ricevuta con il versamento delle imposte relativo **al secondo anno successivo a quello di applicazione della riduzione.**

Dalla lettura della norma e da quella della Relazione Illustrativa **non emerge il tema di eventuali sanzioni da applicare** insieme alla restituzione della differenza tra aliquota ridotta ed aliquota piena, il che desta più di un dubbio.

È evidente che così fosse, **ogni impresa procederebbe alla riduzione della aliquota**, ipotizzando che, nella peggiore delle ipotesi, dopo un significativo lasso temporale potrebbe versare la differenza.

In sostanza, così congegnato, il sistema sembra autorizzare una **dilazione legittima nel pagamento dell'Ires**, dilazione che appare irrazionale e certamente molto onerosa per l'Erario e ciò porta a pensare che la questione verrà fatta oggetto di cautele legislative.

Altro elemento interessante da segnalare è il **rapporto tra la disposizione in commento ed altre agevolazioni** che oggi sono destinate ad incentivare, con agevolazioni fiscali, i medesimi obiettivi.

Non a caso nel periodo finale del citato articolo 6 si prevede un **necessario coordinamento** tra la nuova disciplina ed altre disposizioni relative al reddito d'impresa.

In primo luogo un coordinamento dovrà essere ipotizzato con l'**Ace, Aiuto alla crescita Economica**, il cui obiettivo è la capitalizzazione delle imprese (obiettivo condiviso con la norma in commento per uno dei suoi punti, cioè il sopra citato punto 3), mentre in essa è totalmente assente la destinazione dell'utile (investimenti e nuove assunzioni).

È **difficile ipotizzare la convivenza delle due agevolazioni**, anche in considerazione del fatto che la precedente Mini Ires (articolo 1, comma 28-34, L. 145/2018, che verrà ripresa oltre), norma che presenta significative analogie con l'articolo 6, **era stata ipotizzata in sostituzione dell'Ace.**

In secondo luogo, un coordinamento dovrà essere ipotizzato con la **normativa del credito d'imposta per acquisto di beni strumentali nuovi 4.0**.

Tale normativa, infatti, non è stata abrogata con il 2023 (come, invece, è accaduto per l'acquisto di beni strumentali non 4.0) ed è **destinata a proseguire fino al 2025** (o 30 giugno 2026 per i beni prenotati entro il 2025).

Fermo restando che ad oggi non sono noti i tempi di effettiva applicazione della Riforma Tributaria, è tuttavia lecito pensare che **qualche cumulo delle agevolazioni si potrà avere** (sempre ovviamente fino a concorrenza del costo del bene), anche perché va tutelato il legittimo affidamento di chi oggi inizia investimenti che magari saranno conclusi fra qualche anno, contando sul credito d'imposta nella misura attuale del 20%.

### **Il rapporto con norme analoghe del passato**

Leggendo l'articolo 6 del DDL è immediato il confronto con le disposizioni di cui all'[articolo 1, comma 28 e seguenti, L. 145/2018](#), in materia di c.d. "Mini Ires", mai entrata in vigore poiché abrogata prima dall'[articolo 2 D.L. 34/2019](#).

Anche in quel caso si ipotizzava una riduzione dell'Ires (al 15%) a condizione che l'utile venisse **reinvestito in investimenti e costo del personale**.

La nozione di **investimento** era definita normativamente come segue: *"per investimento si intendono la **realizzazione di nuovi impianti nel territorio dello Stato, il completamento di opere sospese, l'ampliamento, la riattivazione, l'ammodernamento di impianti esistenti e l'acquisto di beni strumentali materiali nuovi**, anche mediante contratti di locazione finanziaria, destinati a strutture situate nel territorio dello Stato"*.

Ma ancora più importante era la precisazione successiva alla definizione di investimento, e cioè che per l'investimento veniva computato, per ciascun singolo periodo d'imposta, l'ammortare della **quota di ammortamento dei beni nuovi acquistati** e questo è un passaggio centrale.

Il punto dovrà essere chiarito poiché l'articolo 6 cita in modo generico il termine **"investimento"**, che potrebbe lasciare intendere che la condizione della agevolazione è **correttamente conseguita se a fronte di un utile, per esempio, di 100 (tassato con aliquota ridotta), viene eseguito un investimento di 100**, anche se le quote di ammortamento, nel biennio successivo a quello di tassazione ridotta dell'utile, per quello stesso bene, ammontassero a 20.

## IMPOSTE INDIRETTE

---

### ***Diritto di superficie: costituzione e trasferimento non sono due sinonimi***

di **Stefano Chirichigno**



Ma l'**imposta di registro** è ancora un'imposta d'atto?

Il dubbio è legittimo quando l'Agenzia delle entrate supera il riferimento del Testo Unico della predetta imposta a contratti tipici – atti traslativi e atti costitutivi di diritti di superficie – invocando il **principio costituzionale di capacità contributiva**.

Quel che più lascia interdetti è come le acrobazie linguistiche, logiche e giuridiche, da ultimo della [risposta n. 365 del 3 luglio](#) scorso, siano a difesa di un'imposta **manifestamente sproporzionata** quale è l'aliquota del 15% prevista dal legislatore con intento "punitivo" quando il trasferimento di un terreno agricolo è a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali.

L'Agenzia per l'ennesima volta ricorre all'"evidenza" della circostanza per cui devono intendersi ricompresi nel termine anche gli **atti "costitutivi" di diritti reali immobiliari**.

Forse ci sono state novità della lingua e oggi **costituire e trasferire sono divenuti sinonimi**?

Bando alle facezie: di solito quando si invoca l'evidenza è per carenza di argomenti logici a supporto ed in effetti né in questa né in precedenti occasioni è dato sapere dove risiederebbe tale "evidenza".

Viceversa, è la **sproporzione** dell'aliquota del 15% rispetto alle a tutte le altre aliquote dalla residuale del 3% in un *range* dallo 0,5% al 9% ad essere algebricamente evidente.

Se non si trattasse di questioni che riverberano concreti e affatto trascurabili effetti impositivi verrebbe da pensare che si tratti di un mero puntiglio intellettuale e peraltro sarebbe stato interessante capire perché **costituire o trasferire un diritto di superficie sono manifestazioni**



della medesima capacità contributiva.

Quel che più stupisce è che tale orientamento di prassi è in **dichiarato contrasto con la giurisprudenza di legittimità consolidatosi con riferimento alla differenza tra trasferimento e costituzione di servitù prima e poi** (ordinanza n. 3461 dell'11.02.2021), riproposto *tel quel* proprio con riferimento agli **atti costitutivi di superficie** su terreno agricolo, schema assai diffuso ed utilizzato come nel caso di specie nel settore della produzione di energie rinnovabili per la realizzazione di impianti di produzione di energia elettrica da fonte eolica e fotovoltaica.

E dire che la [\*\*risoluzione n. 4/E/2021\*\*](#) con cui l'Agenzia aveva ritenuto applicabile l'aliquota del 9% alla tassazione degli atti costitutivi di servitù su terreno agricolo lasciava sperare che fosse **imminente una revisione del proprio storico orientamento**, anche con riferimento agli atti costitutivi del diritto di superficie.

Se c'è una cosa "evidente" è che l'Agenzia, se fino ad ora aveva tentato di **negare l'esistenza di indicazioni chiari da parte della Cassazione**, ora getta il cuore oltre l'ostacolo e tenta la strada dell'interpretazione storico sistematica ricorrendo al precedente D.P.R. 634/1972.

Peccato che per valutare la portata del differente dettato normativo ricorra alla ben nota **circolare 37/1986** illustrativa delle modifiche recate dal TUR.

Orbene, se anche la **relazione illustrativa di un provvedimento è espressiva di certo della voluntas legislatoris**, ma rimane tutto da dimostrare che sia espressiva anche della *voluntas legis*, una **circolare illustrativa è espressiva del punto di vista dell'amministrazione finanziaria e basta**. Senza se e senza ma. Autoreferenzialità piena.

A bene vedere, in relazione ai contratti a titolo oneroso traslativi ovvero costitutivi di diritti reali formati per iscritto nel territorio dello Stato l'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, stabilisce:

- l'**aliquota del 9%** per gli "**Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento**" (primo periodo); ovvero
- l'**aliquota del 15%** "**Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale**" (terzo periodo).

La Corte propone una piana lettura della norma, "*che non sembra contemplare il criterio di gradazione della tassazione fondato sulla natura del bene, facendo riferimento, invece, alla tipologia dell'atto portato alla registrazione*", precisando che "*l'imposta di registro è 'un'imposta d'atto' collegata ad atti o negozi giuridici, i quali devono o possono essere oggetto di registrazione*".

Su tali basi è del tutto naturale ritenere che il legislatore abbia utilizzato i termini 'costituzione' e 'trasferimento' in ragione della natura giuridica degli atti negoziali che le parti hanno posto in essere, con la conseguenza che **il termine 'trasferimento' non può essere riferito ad una accezione più ampia.**

La Corte evidenzia come il **diritto di superficie**, quale *ius in re aliena*, al pari di un qualunque diritto reale di godimento su cosa altrui, può essere generato esclusivamente per **atto costitutivo**, comprimendo – e non estinguendo – di fatto la **proprietà** ovvero la titolarità del bene su cui lo stesso diritto di superficie grava.

**Non si tratta quindi di una mera interpretazione letterale**, ma anche di un piano e sereno inquadramento sistematico della previsione di eccezionale tassazione al 15% che induce a ritenere che **il legislatore avesse ben presente la differenza di regime tra costituzione di un diritto reale di godimento e trasferimento.**

Nell'ordinarietà delle ipotesi e dei comportamenti negoziali (ordinarietà che costituisce l'architettura portante dell'intero sistema dell'imposizione indiretta tradizionale) il valore che ha la **costituzione** è ben diverso rispetto al **trasferimento**.

Infatti, se la costituzione del diritto ha un valore che, per definizione, è una **percentuale più o meno ampia del valore della piena proprietà**, lo stesso non si può dire nel caso in cui **il trasferimento liberi il trasfidente dal pagamento dei canoni relativi al tempo che ancora intercorre fino al consolidamento della piena proprietà.**

La situazione è del tutto simile a quella della **cessione** di un qualsiasi contratto a prestazioni corrispettive (nel caso di specie il godimento a fronte del canone periodico) il cui **prezzo** (ove esistente) è espressivo di un **allontanamento rispetto al valore normale o "di mercato"** (se le prestazioni corrispettive fossero ancora in equilibrio la legge della domanda e dell'offerta determina un prezzo prossimo allo zero).

Orbene è proprio in relazione a tale "non fisiologicità" del canone che si giustifica una **aliquota "punitiva"** del 15%.

Ad avviso di chi scrive, dunque **non è un caso o una "svista" se il legislatore ha riconosciuto la differenza che caratterizza la costituzione di un diritto (reale)** a diretta compressione di un altro (la non più piena proprietà) rispetto al **successivo trasferimento dello stesso** e anche il *passepertout* del principio di capacità contributiva (con cui l'Agenzia pensa di superare il dato normativo) a ben vedere, è un'arma spuntata.

## ACCERTAMENTO

---

### ***La motivazione dell'avviso di liquidazione fondato sul giudicato***

di Luigi Ferrajoli



La **motivazione dell'avviso di liquidazione** costituisce, in materia tributaria, questione di grande attualità e rilevante interesse.

In generale, occorre premettere che la **motivazione dell'atto impositivo** – avendo la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'*an* e il *quantum* della **pretesa tributaria** per approntare idonea difesa – è **differenziata** in relazione alla **funzione** di ciascun atto.

In tal senso, secondo giurisprudenza costante, fermo restando l'**onere della prova** gravante sull'Amministrazione Finanziaria, è sufficiente che la motivazione dell'avviso di liquidazione contenga l'**enunciazione dei criteri astratti** in base ai quali è stato determinato il valore, senza necessità di esplicitare gli **elementi di fatto** utilizzati per l'applicazione di essi, in quanto il contribuente, conosciuto il criterio di valutazione adottato, è già in condizione di **contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale**, senza poter invocare la violazione, ai sensi dell'[articolo 52, comma 2 bis, D.P.R. 131/1986](#), del dovere di **allegazione** delle informazioni date dal cedente, ove il contenuto essenziale degli atti sia stato riprodotto sull'avviso di accertamento (Cass. Civ., sent. n. 25153/2013).

In altre parole, l'avviso di liquidazione emesso dall'Ufficio finanziario deve avere un contenuto tale da **consentire al contribuente** di controllare eventuali errori di calcolo nell'applicazione dei **coefficienti** e delle **aliquote**, e deve quindi includere, **oltre all'importo del tributo**, anche gli ulteriori elementi posti a base dell'imposizione, e ciò al fine di consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente e di **delimitare** l'oggetto dell'eventuale contenzioso (**Cass. Civ., sent. n. 12497/2016**).

Tale condivisibile principio, di portata generale, è fondato sulla necessità che **in ogni avviso di accertamento e di rettifica** siano presenti gli **elementi identificativi** della pretesa tributaria, dovendosi escludere ogni formalismo nell'indicazione delle norme di diritto violate, quando

chiaramente **evincibili**, o di tutti gli elementi di prova, eventualmente integrabili in sede di giudizio, **purché siano indicati gli elementi di fatto e istruttori del procedimento**; in sintesi, l'**obbligo di motivazione** può ritenersi **assolto** ove dalla motivazione dell'avviso emerga una fedele e chiara ricostruzione di **tutti gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria**, così da consentire una adeguata, efficace e piena difesa in giudizio del contribuente.

In materia opera poi altro principio per il quale *“la **polisistematicità** del sistema tributario comporta necessariamente che, in relazione a ciascuna imposta, **la esistenza e la congruità della motivazione** del singolo atto impositivo sia verificata **secondo le regole** dettate per il tributo cui l'atto stesso afferisce”* (Cass. Civ., sent. n. 5190/2015).

Ciò premesso in linea generale, la Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 26046/2022**, è tornata sull'argomento, con particolare riferimento alla materia della **liquidazione delle imposte sulla denuncia di successione**, resesi **definitive** a seguito di pronuncia giudiziale.

Sul punto, il Giudice di legittimità ha ancora una volta statuito che, nel caso in cui si versi in ipotesi di avviso di liquidazione emesso sulla base di una **sentenza passata in giudicato**, l'obbligo di motivazione si atteggia diversamente perché **il richiamo alla pronuncia giudiziale e all'atto impositivo** su cui la stessa è intervenuta risulterà **idoneo** ad assolvere all'onere motivazionale per i crediti erariali interessati dall'accertamento, divenuto definitivo, effettuato dal Giudice.

In tale ipotesi **esulano**, infatti, dall'oggetto dell'atto impugnato le questioni relative alla **sussistenza** ed alla **qualificazione giuridica** dei fatti relativi al presupposto ed alla base imponibile, già **definitivamente accertati**, essendo sufficiente che nella motivazione dell'avviso di liquidazione risultino il **richiamo al prodromico titolo giudiziale**, la **quantificazione del tributo** dovuto e l'**indicazione degli elementi matematici** posti a base della quantificazione.

Ne discende che **non è necessario** che dalla motivazione dell'avviso di liquidazione siano evincibili i presupposti materiali e giuridici della pretesa tributaria, essendo infatti sufficiente che **tali elementi siano desumibili dalla motivazione della sentenza che ne costituisce il presupposto**.

## ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

---

### ***La qualificazione del reddito delle S.T.P.***

di Andrea Beltrachini di MpO & Partners

#### **Vuoi cedere il tuo studio professionale?**



Cedi il tuo studio professionale e realizza il TFR di fine carriera

SCOPRI DI PIÙ →

Come già evidenziato in precedenti contributi, la società tra professionisti (S.T.P.) non costituisce un genere autonomo di modello societario.

Infatti, si sensi dell'**art. 10, co. 3, L. 183/2011** *“è consentita la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico **secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile**. Le società cooperative di professionisti sono costituite da un numero di soci non inferiore a tre”*.

(Per una disamina in generale della disciplina delle S.T.P. si rimanda a <https://mpopartners.com/articoli/stp-operazioni-aggregazioni-studi/>).

Da ciò consegue che le regole di ogni singola S.T.P. saranno, in prima battuta, quelle proprie del modello societario prescelto.

Per l'Agenzia delle Entrate ciò vale anche **dal punto di vista fiscale-tributario**.

Infatti, dopo l'entrata in vigore della L.183/2011, più volte (**Risposte nn. 954-93/2014, 107/2018 e 125/2018**) ha chiarito che la S.T.P. applica l'ordinaria disciplina del reddito d'impresa di cui all'**articolo 81 del TUIR**, secondo cui *“il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato **reddito di impresa**”*.

Del resto, già in precedenza, con riferimento al reddito prodotto dalle società di ingegneria ex L. 109/1994, l'Agenzia delle Entrate aveva qualificato detto reddito come reddito d'impresa.

Pertanto, secondo l'amministrazione finanziaria, la S.T.P., **a meno che non sia stata costituita secondo il modello della società semplice**, produrrebbe sempre reddito d'impresa (non soggetto, quindi, alla ritenuta d'acconto).

Questa impostazione, a parere di chi scrive decisamente condivisibile, sia per ragioni di praticità e semplicità dei vari adempimenti tributari, sia perché aderente alla *ratio* della norma istitutiva delle S.T.P. (emanata con la finalità di favorire l'apertura, seppur limitata, del mondo professionale a quello imprenditoriale), è stata tuttavia **messa in dubbio dalla Corte di Cassazione** con la **sent. n. 7407/2021**.

Nella suddetta pronuncia, gli Ermellini hanno ritenuto che *“in tema di società di professionisti, ai fini della qualificazione del reddito come reddito di impresa o di lavoro autonomo, in mancanza di una disciplina speciale di natura fiscale, deve farsi riferimento alle regole generali civilistiche; pertanto, ai sensi dell'art. 2238 c.c., **il reddito deve essere qualificato come di impresa quando l'esercizio della professione costituisca elemento di un'attività organizzata in forma di impresa, con prevalenza del carattere dell'organizzazione del lavoro altrui e del capitale sulla prestazione di lavoro intellettuale**, sicché il reddito prodotto non possa essere riferito al solo lavoro del professionista ma debba ritenersi derivante dall'intera struttura imprenditoriale, **mentre dovrà essere qualificato come di lavoro autonomo in difetto di dimostrazione di un'attività diversa e ulteriore rispetto all'apporto intellettuale**, il quale non si configura come una delle componenti di una più complessa attività organizzata ma resta connotato dal requisito della personalità di cui all'art. 2232 c.c.”*.

È evidente che l'adesione ad una simile interpretazione, comporterebbe, in pratica, una totale incertezza da parte di tutti gli operatori.

**L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, sembra voler disattendere completamente l'interpretazione offerta dalla Cassazione** e, nella propria **Risposta n. 600/2021** (successiva alla summenzionata sentenza) ha ribadito che continua a leggere qui: <https://mpopartners.com/articoli/qualificazione-reddito-stp/>