



NEWS

# Euroconference

**Edizione di mercoledì 22 Novembre 2023**

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

**Il trasferimento di denaro dall'estero a un familiare costituisce donazione**  
di Gianfranco Antico

## CASI OPERATIVI

**Requisiti per l'esenzione delle prestazioni di vitto e alloggio degli Istituti scolastici**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## ADEMPIMENTO IN PRATICA

**Fasce esenti nello sport: modalità di calcolo per le partite Iva**  
di Giancarlo Romiti, Guido Martinelli

## BILANCIO

**Le società semplici agricole dichiarano reddito agrario anche se detengono partecipazioni**  
di Luigi Scappini

## LA LENTE SULLA RIFORMA

**Legge Delega: come cambierà il contraddittorio**  
di Gianfranco Antico

## RISCOSSIONE

**L'impugnazione di ruoli e delle cartelle invalidamente notificate**  
di Angelo Ginex



## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

# **Il trasferimento di denaro dall'estero a un familiare costituisce donazione**

di Gianfranco Antico

Circoscrizioni e Riviste

**PATRIMONI, FINANZA E  
INTERNAZIONALIZZAZIONE**

**IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%**  
Inserisci il codice sconto ECNEWS nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta.  
Offerta non cumulabile con sconto Privilège ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**-35%**

Abbonati ora



*Le liberalità diverse dalle donazioni, ossia tutti quegli atti di disposizione mediante i quali viene realizzato un arricchimento (del donatario) correlato a un impoverimento (del donante), senza l'adozione della forma solenne del contratto di donazione, tipizzato dall'articolo 769, cod. civ., e che costituiscono manifestazione di capacità contributiva, sono accertate e sottoposte a imposta in presenza di una dichiarazione circa la loro esistenza, resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, se sono di valore superiore alle franchigie previste. È questo il principio espresso dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 5802/2023.*

## La tassazione delle donazioni

Come è noto, l'articolo 2, commi da 47 a 53, D.L. 262/2006, convertito con modificazioni dalla L. 286/2006, ha reintrodotto l'imposta di successione e donazione, con rimodulazione di aliquote e franchigie di esenzione a seconda del grado di parentela, trovando applicazione, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal D.Lgs. 346/1990, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001.

Tale D.Lgs. 346/1990, all'articolo 1, comma 1, prevede che *"L'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi"*, e il successivo comma 4-bis, articolo 1, D.Lgs. 346/1990, dispone che *"Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto"*.

Secondo quanto indicato nell'articolo 55, comma 1, D.Lgs. 346/1990, gli atti di donazione sono soggetti a registrazione, in termine fisso, secondo le disposizioni del D.P.R. 131/1986.



Con l'introduzione dell'articolo 56-bis nel D.Lgs. 346/1990, da parte dell'articolo 69, comma 1, lettera p), L. 342/2000, il Legislatore ha previsto una disciplina per le *"liberalità diverse dalle donazioni"*, quali appunto sono le liberalità *"indirette"*, ampio *genus* nel quale rientrano, e rilevano ai fini impositivi considerati dalla norma, liberalità che neppure si traducono in contratti scritti, trattandosi di meri comportamenti materiali, oppure che risultano da documenti *"messi nero su bianco"*, per i quali non è imposta la formalità della registrazione (c.d. donazione *"informale"*).

Tale norma riconosce la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di accertare l'esistenza di tali liberalità (diverse dalle donazioni), in presenza di 2 condizioni:

1. che l'attribuzione patrimoniale gratuita emerga nel corso di un'attività di controllo delle imposte sui redditi, a condizione che la natura liberale risulti da esplicite dichiarazioni rese dal contribuente;
2. che sia superata una determinata soglia di rilevanza fiscale (oggi 180.759,91 euro, pari a 350 milioni delle vecchie lire).

Ricordiamo che le aliquote da applicare variano in ragione del rapporto di parentela:

- a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4%;
- a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6%;
- a favore degli altri parenti fino al IV grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al III grado: 6%;
- a favore di altri soggetti: 8%.

### **La sentenza della Corte di Cassazione n. 5802/2023**

Il caso sottoposto all'esame dei massimi giudici di legittimità, deciso con la sentenza n. 5802/2023, trae origine da un ricorso presentato da un contribuente residente in Svizzera, davanti all'allora CTP di Alessandria, avverso un avviso di liquidazione di imposta di donazione, emesso in relazione a una liberalità indiretta attuata dal fratello in suo favore, attraverso il trasferimento di una quota di patrimonio detenuta all'estero (consistente in diversi conti correnti aperti in varie banche).

I giudici di prime cure rigettavano il ricorso, ritenendo che il trasferimento posto in essere ricadesse fra le liberalità indirette sottoposte a imposta sulle donazioni di cui all'articolo 56-bis, D.Lgs. 346/1990, che il riconoscimento della franchigia di 100.000 euro era avvenuto mediante un'apposita rettifica in via di autotutela amministrativa parziale e che l'applicazione dell'aliquota ordinaria dell'8% era corretta, atteso che quella ridotta (6%) era invocabile solo nei casi di donazione indiretta registrata volontariamente.



Pronuncia confermata in appello, che rigettava il gravame, precisando che nel caso di specie oggetto di trasferimento non era direttamente un patrimonio, bensì una serie di rapporti (sia pure a contenuto patrimoniale). Da qui il ricorso di parte in Cassazione.

Per gli Ermellini, anche a seguito delle modifiche introdotte al complessivo impianto normativo delle imposte sulle successioni e donazioni, l'articolo 56-bis, D.Lgs. 346/1990 non può ritenersi implicitamente abrogato, trattandosi di disposizione che ha una propria ragion d'essere, oltre che autonomia funzionale, rispetto a quanto previsto e, per il resto, disciplinato dallo stesso D.Lgs. 346/1990.

Invero, per la Corte, la *ratio legis* della disciplina in tema di liberalità attuate in forme diverse da quella della donazione tipica (articolo 769, cod. civ.) “porta ad escludere che il prospettato contrasto tra vecchie e nuove norme comporti necessariamente l’implicita abrogazione delle prime, atteso che, a ben vedere, a siffatta opzione interpretativa conseguirebbe un vuoto di regole nel complessivo quadro normativo di riferimento”[\[1\]](#).

La citata disposizione regola l'emersione di peculiari fattispecie impositive, avendo il Legislatore inteso, da un lato, incentivare l'autodichiarazione del contribuente, anche per evitare ulteriori e più onerose pretese fiscali e, dall'altro, limitare l'esercizio del potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, quanto alle liberalità ivi contemplate, ancorandolo alla ricorrenza di determinati presupposti. Un diverso criterio di applicazione dell'imposta si presterebbe a prassi elusive, contrarie al principio di effettività dell'imposizione in ragione delle capacità contributive, ai sensi dell'articolo 53, Costituzione[\[2\]](#).

Pertanto, nel delineato contesto normativo, l'articolo 56-bis, comma 1, D.Lgs. 346/1990, va interpretato[\[3\]](#), nel senso che le liberalità diverse dalle donazioni (e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti), ossia tutti quegli atti di disposizione mediante i quali viene realizzato un arricchimento (del donatario) correlato a un impoverimento (del donante), tra le quali rientra il bonifico sul conto corrente, e che costituiscono manifestazione di capacità contributiva, “sono accertate e sottoposte ad imposta in presenza di una dichiarazione circa la loro esistenza, resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, se sono di valore superiore alle franchigie oggi esistenti (euro 1.000.000 per coniuge e parenti in linea retta, euro 100.000 per fratelli e sorelle – ed è il caso di specie -, euro 1.500.000 per persone portatrici di handicap)”.

In quest'ottica, la differenza tra donazione diretta e donazione indiretta, pur non priva di agganci con la disciplina codicistica, si fonda su presupposti differenti, ampliandosi, nell'ambito tributario, i confini applicativi della seconda categoria.

Ed è questa la ragione per la quale, per i giudici di piazza Cavour, non rileva il pronunciamento reso a SS.UU. – sentenza n. 18725/2017 – secondo cui, in estrema sintesi, il trasferimento, attraverso un ordine di bancogiro del disponente, di strumenti finanziari dal conto di deposito titoli del beneficiante a quello del beneficiario, non rientra tra le donazioni indirette, ma



configura una donazione tipica a esecuzione indiretta, soggetta alla forma dell'atto pubblico, salvo che sia di modico valore, poiché realizzato non tramite un'operazione triangolare di intermediazione giuridica, ma mediante un'intermediazione gestoria dell'ente creditizio. Risulta integrato, “*nella specie, pienamente il paradigma dell'arricchimento senza corrispettivo, che si rinviene anche nelle liberalità diverse dalla donazione, cioè le liberalità atipiche risultanti da atti diversi dal contratto tipico di donazione, ma in grado di attuare effetti economici equivalenti a quelli prodotti da detto contratto, benché non rivestano la forma dell'atto pubblico (l'articolo 809, cod. civ., infatti, non richiama l'articolo 782, che prescrive l'atto pubblico per la donazione)*”.

Non appare, infatti, dubitabile la sussistenza, nel caso in esame, “*tanto del dato soggettivo, rappresentato dall'intenzione del donante, condivisa dal donatario, di provocare un incremento del patrimonio del soggetto beneficiario, con depauperamento del patrimonio del soggetto disponente, attuato mediante il trasferimento (tramite l'interposizione di società finanziarie ed istituti di credito) di una quota di patrimonio detenuto all'estero, quanto del dato oggettivo, rappresentato dall'effettività del trasferimento di ricchezza (14.237.478,46 di euro) sul conto riferibile al contribuente*”.

Per la Corte, il fenomeno delle liberalità indirette, del resto, è certamente rilevante fiscalmente anche nell'ambito della “*nuova*” imposta di donazione, in quanto esso rientra nell'ampia nozione di “*trasferimenti gratuiti*” che il Legislatore del 2006 ha utilizzato, come si è visto, per individuare il presupposto impositivo del tributo.

Inoltre, gli Ermellini negano rilevanza, ai fini della determinazione del valore della donazione assoggettabile a tassazione, alle passività gravanti sulle consistenze patrimoniali trasferite al beneficiario, atteso che al di fuori dell'ipotesi disciplinata dall'articolo 58, comma 1, D.Lgs. 346/1990<sup>[4]</sup>, le aliquote devono essere applicate al valore globale dei beni e dei diritti donati o trasferiti a titolo gratuito, ma al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario, in forza di quanto previsto dall'articolo 2, comma 49, D.L. 262/2006, convertito con modificazioni dalla L. 286/2006. Tuttavia, il trasferimento al fratello delle proprie disponibilità finanziarie, detenute presso istituti di credito esteri comprensive delle passività sulle stesse gravanti, non integra all'evidenza gli estremi di un *modus* apposto alla donazione. Ne consegue che, per esempio, quando vi è un bilancio approvato, l'Amministrazione finanziaria è vincolata al valore del patrimonio netto da questo risultante e non può procedere a un'autonoma valutazione del valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti alla società al netto delle passività – salvo che non denunci (motivatamente) la inattendibilità delle poste di bilancio<sup>[5]</sup>.

Così come è infondata la pretesa di applicazione di un'aliquota (6 o 7%) inferiore a quella ordinaria dell'8%, atteso che soltanto nel caso in cui il contribuente abbia provveduto alla registrazione spontanea, e non anche allorquando la registrazione sia avvenuta, come nel caso di specie, d'ufficio, trovano applicazione le aliquote sopra indicate. Per le fattispecie di liberalità imponibili, l'aliquota da applicare è, invece, quella dell'8%, che costituisce attualmente la percentuale massima prevista dalla legge, a prescindere dal rapporto di parentela del beneficiario, così da mantenere la funzione latamente sanzionatoria contemplata dal Legislatore<sup>[6]</sup>.



## Il contratto di donazione

La donazione, disciplinata dall'articolo 769, cod. civ. è il contratto con il quale, per spirito di liberalità, il donante arricchisce il donatario, disponendo a favore di questi di un suo diritto o assumendo verso lo stesso un'obbligazione. Contratto che si conclude per atto pubblico, alla presenza di 2 testimoni.

Nel contratto di donazione è possibile apporre c.d. “*condizioni*” od “*oneri*”, per soddisfare alcune specifiche esigenze. La donazione è un atto soggetto a revocazione, per alcune cause tassative: per ingratitudine del donatario ovvero per sopravvenienza di figli da parte del donante.

Diversamente, le donazioni indirette, come visto, sono gli atti che producono gli effetti economici propri della donazione, pur non essendo compiuti secondo le regole sopra viste. Esempi classici sono il pagamento del debito altrui, il contratto a favore di terzo, l'accordo del debito altrui, la vendita a prezzo irrisorio, l'acquisto di un immobile a favore del figlio.

## I 2 aspetti della donazione: diretta e indiretta

I 2 aspetti della donazione – diretta e indiretta – sono stati sostanzialmente visitati dall'Agenzia delle entrate, attraverso la risposta a interpello n. 366/E/2022 (nello specifico del quesito posto, l'istante intendeva donare a un terzo una somma di denaro all'esclusivo scopo di consentire a detto beneficiario di acquistare un determinato immobile abitativo).

L'Agenzia delle entrate ribadisce che, nelle liberalità “*indirette*”, l'operazione di donazione non ha i requisiti formali prescritti dal codice civile per la donazione, e che lo scopo donativo, consistente nell'arricchimento del donatario per spirito di liberalità e conseguente depauperamento del donante, può risultare infatti anche da un negozio diverso dalla donazione “*tipica*”.

In questo contesto, come visto, l'articolo 1, comma 4-*bis*, D.Lgs. 346/1990, tassa anche le donazioni “*indirette*”, risultanti da atti soggetti a registrazione diversi dal contratto di donazione, salvo l'eccezione prevista, relativa al trasferimento di diritti immobiliari o aziende, dove la donazione “*indiretta*” collegata all'atto di trasferimento non è soggetta a imposta di donazione, in quanto si applica la sola tassazione prevista, ai fini dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'Iva, per l'atto di trasferimento collegato dal quale essa risulta.

Riguardo alle liberalità “*indirette*”, l'Agenzia delle entrate richiama quanto già espresso nella circolare n. 207/E/2000, che ha chiarito che esse costituiscono, in sostanza, atti di disposizione, non formalizzati in atti pubblici, che perseguono le stesse finalità delle donazioni tipiche. Tale



documento di prassi precisa, inoltre, che per tutti gli acquisti immobiliari finanziati da terzi è possibile dichiarare in atto che il pagamento è avvenuto a cura del soggetto donante, così da consentire alle famiglie di rendere trasparenti i loro rapporti economici (ad esempio, la dazione di denaro dal padre al figlio ovvero il pagamento del relativo prezzo da parte del padre per l'acquisto di un immobile). Ai fini dell'esenzione in esame, la recente circolare n. 12/E/2021 ha ribadito che è necessaria la presenza del nesso tra la donazione del denaro e l'acquisto dell'immobile<sup>[7]</sup>. In caso di totale assenza o mancanza di prova di tale nesso, non può dirsi integrata la fattispecie della donazione indiretta. Quest'ultima può essere considerata come collegata a un atto di trasferimento immobiliare solo qualora l'atto di liberalità venga espressamente enunciato nell'atto stesso. Quindi, l'esenzione è riconosciuta nelle ipotesi in cui la donazione o altra liberalità, non formalizzata in atti pubblici, sia collegata a un trasferimento immobiliare soggetto a Iva o registro e in esso enunciata<sup>[8]</sup>.

Diversamente, nella fattispecie prospettata, oggetto di risposta a interpello n. 366/E/2022, la donazione della provvista finalizzata all'acquisto dell'immobile da parte del donatario, viene formalizzata con apposito separato atto pubblico notarile, antecedente alla stipula del contratto di compravendita immobiliare, realizzando una donazione diretta. Pertanto, non si ravvisano in tale caso le caratteristiche della donazione "indiretta", che come sopra indicato è rappresentata da quelle attività o atti giuridici che producono il depauperamento del patrimonio del donante e il corrispondente arricchimento del donatario attraverso atti diversi dal vero e proprio contratto di donazione. In quanto tale, lo stipulando atto di donazione è fiscalmente rilevante e, dunque, da assoggettare all'ordinaria disciplina prevista fini dell'imposta di successione e donazione dall'articolo 2, comma 47 e ss., D.L. 262/2006 e dal D.Lgs. 346/1990.

### Brevi note finali

Trasferimento di valori mobiliari di cospicuo valore, bonifici bancari non di modico valore, cointestazione del conto con firma disgiunta di una somma di denaro proveniente dal conto di uno dei 2 intrattenuto presso la stessa o altra banca, esborsi di denaro per ripianamenti di debiti societari di cui sono soci solo i figli, etc. sono tutte operazioni confinate nella donazione indiretta.

La recente sentenza della Cassazione da cui si sono prese le mosse, la n. 5802/2023, nel ripercorrere le regole per la tassazione delle liberalità indirette, che spesso sfuggono alla tassazione, ha confermato, di fatto, che l'articolo 56-bis, D.Lgs. 346/1990 – che detta una particolare disciplina per l'accertamento delle liberalità indirette nell'ambito dell'imposta sulle donazioni – non può ritenersi implicitamente abrogato dal nuovo quadro giuridico, determinatosi con la reintroduzione dell'imposta di successione e donazione, anche perché ciò provocherebbe un vuoto normativo. E per questo, la Corte, effettuando una interpretazione di adeguamento della norma, ritiene che le liberalità indirette "sono accertate e sottoposte ad imposta" con l'aliquota più elevata tra quelle oggi vigenti (ovvero 8%) "in presenza di una



*dichiarazione circa la loro esistenza, resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, se sono di valore superiore alle franchigie oggi esistenti".* Invece, se registrate volontariamente sono sottoposte alle ordinarie aliquote e franchigie.

In senso conforme si è attestata sempre la Corte di Cassazione. Infatti, oltre alle pronunce richiamate nel corpo della sentenza n. 5802/2023, va rilevata la n. 28047/2020, secondo cui per le fattispecie di liberalità imponibili, l'aliquota da applicare è quella dell'8%, che costituisce attualmente la percentuale massima prevista dalla legge, a prescindere dal rapporto di parentela del beneficiario, "così da mantenere la funzione latamente sanzionatoria contemplata dal Legislatore (l'aliquota del 7% non esiste più e non appare coerente "mescolare" tra loro aliquote e franchigie vecchie e nuove)".

[1] Cassazione n. 735/2022.

[2] Cassazione n. 634/2012 e n. 15144/2017.

[3] Cassazione n. 27665/2020.

[4] "Gli oneri da cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari".

[5] Cassazione n. 6915/2003, n. 11998/2003 e n. 23462/2007.

[6] Cfr., in tal senso, Cassazione n. 27665/2020 e. n. 735/2022.

[7] Cfr. Cassazione n. 13133/2016.

[8] Come affermato anche dalla Corte di Cassazione, SS.UU., già con sentenza n. 9282/1992, "nell'ipotesi di acquisto di immobile con denaro proprio del disponente e di intestazione dello stesso ad altro soggetto, che il disponente ha inteso in tal modo beneficiare, costituendo la vendita mero strumento formale di trasferimento della proprietà del bene per l'attuazione di un complesso procedimento di arricchimento del destinatario del detto trasferimento, si ha donazione indiretta non già del denaro ma dell'immobile, poiché secondo la volontà del disponente alla quale aderisce il donatario, di quest'ultimo bene viene arricchito il patrimonio del beneficiario".

***Si segnala che l'articolo è tratto da "[Patrimoni, finanza e internazionalizzazione](#)".***



## CASI OPERATIVI

### ***Requisiti per l'esenzione delle prestazioni di vitto e alloggio degli Istituti scolastici***

di Euroconference Centro Studi Tributari



The banner features the Euroconference logo, the text "La professionalità va riconosciuta", "100 BEST IN CLASS", "2024 Edition", the Forbes logo, and a circular portrait of a man and a woman.

Un ente religioso civilmente riconosciuto è anche una scuola media superiore riconosciuta ai sensi di legge. Questo ente, oltre all'insegnamento scolastico offre anche il vitto e alloggio a studenti non frequentanti la scuola media superiore.

Ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 20, D.P.R. 633/1972, è prevista l'esenzione Iva anche per le prestazioni accessorie all'insegnamento scolastico, al ricorrere di determinate condizioni: *"le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale."*.

Nel caso in cui il vitto e l'alloggio vengano offerti a studenti che non frequentano la scuola media superiore dell'ente, quale è l'aliquota Iva applicabile?

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



**FiscoPratico**



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### **Fasce esenti nello sport: modalità di calcolo per le partite Iva**

di Giancarlo Romiti, Guido Martinelli

Seminario di specializzazione

### **Novità per il mondo dello sport dilettantistico: a tu per tu con l'esperto**

[Scopri di più](#)

L'entrata in vigore della riforma dello sport non ha ancora **sciolto i numerosi dubbi interpretativi legati all'applicazione della nuova disciplina.**

L'avvicinarsi anche degli **adempimenti di fine anno** impone di concentrarci su un tema, ad oggi rimasto ancora oscuro. Ci si riferisce alle **modalità di calcolo dei contributi previdenziali** dei lavoratori sportivi che operano con **partita Iva**. Per costoro, salvo che non si tratti di soggetti già iscritti alla gestione ex enpals (e che entro il prossimo 31.12.2023 optino per **rimanere iscritti a questa gestione**), è possibile applicare **l'aliquota contributiva di base** (24% o 25%) sulla parte di **compenso eccedente i primi 5.000 euro annui**, ai sensi dell'[articolo 35, comma 8-bis, D.Lgs. 36/2021](#).

La [Circolare Inps n. 88/2023](#), al punto 10.2.1, in linea con l'[articolo 2, comma 29, L. 335/1995](#), afferma che: *“Per il calcolo della contribuzione previdenziale dovuta i lavoratori autonomi titolari di partita IVA dovranno considerare quale base imponibile il reddito dichiarato nel modello Unico...”*. Al paragrafo successivo della richiamata circolare, si pone luce che la determinazione si palesa tramite la **compilazione del quadro RR, sezione II** – Contributi previdenziali dovuti dai liberi professionisti iscritti alla gestione separata, di cui all'[articolo 2, comma 26, L. 335/1995](#) – *“segundo le istruzioni del modello Unico”*, vale a dire annotando al rigo RR5:

- col. 1 la **natura del reddito** (autonomi, parasubordinati ecc.);
- col. 2 **l'ammontare del reddito**;
- col. 11 **l'imponibile previdenziale**.

Sezione II		UU		UU		UU		UU		
RR5	Codice	Reddito	Codice	Reddito	Codice	Reddito	Codice	Reddito	Codice	Reddito
	1	2 ,00	3	4 ,00	5	6 ,00	7	8 ,00	9	10 ,00
	Imponibile		Periodo		Aliquota		Contributo dovuto		Acconto versato	
	11 ,00	dal 12	al 13	14	15	,00	16	,00	17	18 ,00
RR6	Totali	Contributo dovuto		,00	Contributi compensati con crediti previdenziali senza esposizione in F24	2	,00	Acconto versato	3	,00
RR7	Contributo a debito									,00
RR8					Contributo a credito		Eccedenza versamento		Totale credito di cui si chiede il rimborso	
					1 ,00	2 ,00	3 ,00			
	Totale credito da utilizzare in compensazione				4 ,00	5 ,00	6 ,00	7 ,00		
					Credito del precedente anno		Credito anno precedente di cui compensato in F24		Residuo a rimborso o in autoconguaglio	

Dal punto di vista fiscale, i **compensi** da lavoro sportivo (**fatturati** nell'area del dilettantismo) **non costituiscono base imponibile fino** all'importo complessivo annuo di **15.000 euro**, ai sensi dell'[articolo 36, comma 6, D.Lgs. 36/2021](#). C'è solo un problema. La [Circolare Inps n. 88/2023](#) rispecchia fedelmente la norma inerente alla gestione separata, di cui all'[articolo 2, comma 29, L 335/1995](#), a mente della quale "*Il contributo...è applicato sul reddito delle attività determinato con gli stessi criteri stabiliti ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, quale risulta dalla relativa dichiarazione annuale dei redditi...*", ma non **quanto scritto dal legislatore** al comma 8-bis, dell'[articolo 35, D.Lgs. 36/2021](#), secondo cui "*L'aliquota contributiva pensionistica e la relativa aliquota contributiva per il computo delle prestazioni pensionistiche (...), sono calcolate sulla parte di compenso eccedente i primi 5.000 euro*".

A questo punto, l'**esenzione previdenziale** deve essere applicata all'ammontare dei **compensi** fatturati o al **reddito** imponibile dichiarato?

Preliminarmente si pone il problema del **differenziale tra la fascia esente previdenziale (5.000 euro) e quella fiscale (15.000 euro)**.

Sulla base di quanto riportato nella circolare Inps sembrerebbe che **su questa differenza di 10.000 euro = (15.000 euro – 5.000 euro)** non siano **applicati contributi previdenziali**, in quanto la **base imponibile previdenziale coincide con il reddito dichiarato**.

Ma se la scelta sulle modalità di **calcolo della franchigia previdenziale** appaiono irrilevanti per i professionisti in regime ordinario, così non appare per i forfettari.

**Caso 1.** Istruttore sportivo in **contabilità semplificata** con fatturato pari a 40.000 euro e costi deducibili per euro 3.000.

II, DD

**INPS Gestione separata**



Compensi	40.000	Reddito	22.000
Franchigia	- 15.000	Franchigia	- 5.000
Costi	- 3.000	Imponibile previdenziale	+ 17.000
Redditio imponibile	+ 22.000		

Nel caso in cui la franchigia previdenziale fosse, invece, direttamente applicata ai compensi, il relativo imponibile non subirebbe **alcuna variazione**, in quanto produce sempre **un saldo di imponibile previdenziale, pari a euro 17.000** = euro 40.000 (compensi) – euro 15.000 (franchigia fiscale) – 5.000 euro (franchigia previdenziale) – euro 3.000 (costi).

### Caso 2. Istruttore sportivo forfettario con fatturato pari a 40.000 euro.

II.DD		INPS Gestione separata	
Compensi	40.000	Reddito	19.500
Franchigia	- 15.000	Franchigia	- 5.000
differenza	= 25.000	Imponibile previdenziale	+ 14.500
% redditività 78%	19.500 = (25.000*78%)		
Redditio imponibile	19.500		

In questo caso, invece, se la franchigia previdenziale noi la calcolassimo sul compenso ci troveremmo a dover **calcolare la redditività su euro 20.000** = (euro 25.000 – euro 5.000) per un imponibile previdenziale pari a euro 15.600 = (euro 20.000 \* 78%).

Sarà, pertanto, necessario che venga chiarito, con una certa urgenza, se il differenziale tra le **due franchigie** sia effettivamente o meno soggetto a contribuzione previdenziale e come debba essere calcolata la **franchigia previdenziale** (sul compenso oppure sul reddito).

**Altro chiarimento.** Al paragrafo 10.1 della citata [circolare n. 88/2023](#), l'Inps specifica che alla franchigia di euro 5.000 annui concorrono quei **compensi** erogati dall'1.7.2023 ai **lavoratori sportivi** titolari di **collaborazione coordinata e continuativa** nel settore dilettantistico.

Considerata l'assenza di indicazioni in merito ai titolari di partita Iva al successivo punto 10.2, per l'esercizio 2023 occorrerà chiarire in quale misura (totale/parziale) quest'ultimi **potranno usufruire del beneficio**.



## BILANCIO

### **Le società semplici agricole dichiarano reddito agrario anche se detengono partecipazioni**

di Luigi Scappini

Master di specializzazione

## IMPRESA AGRICOLA: DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE

Scopri di più >

A chiusura del percorso di riforma iniziato nel lontano 2001 con la L. 57/2001, l'[articolo 2, D.Lgs. 99/2004](#), ha introdotto le **società agricole**, ossia quelle società che **esercitano esclusivamente le attività agricole** previste dall'[articolo 2135, cod. civ.](#).

L'esercizio delle **attività agricole** presuppone un regime di **tassazione** che, in presenza di determinati requisiti soggettivi e oggettivi, si **"astrae"** dalla ordinaria contrapposizione **costi-ricavi**, per assumere una **matrice** squisitamente **catastale**.

In particolare, l'[articolo 32, comma 2, Tuir](#), stabilisce che sono produttive di **reddito agrario**, le **attività agricole** consistenti:

- nella **coltivazione del terreno**;
- nella **silvicultura**;
- nell'**allevamento di animali** con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno;
- nelle attività dirette alla **produzione di vegetali** tramite l'utilizzo di strutture **fisse o mobili**, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
- nelle **attività connesse** di prodotto, di cui all'[articolo 2135, comma 3, cod. civ.](#).

A norma del comma 1, del citato [articolo 32, Tuir](#), **"il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso"**.

Tuttavia, solamente le **ditte individuali**, le **società semplici** e gli **enti non commerciali**, nell'esercizio delle richiamate attività agricole, producono un **reddito agrario**. Gli altri soggetti (per natura) dichiareranno, invece, sempre un **reddito di impresa**, a prescindere o meno del rispetto dei **parametri richiesti dall'[articolo 32, Tuir](#)**.



Inoltre, a decorrere dal 2007, per effetto del [comma 1093, L. 296/2006](#) (c.d. Finanziaria per il 2007), anche le **società agricole** di cui all'[articolo 2, D.Lgs. 99/2004](#) (escluse le **Spa** e le **Sapa**), possono **optare** per la **determinazione** del reddito (che rimane comunque di impresa), secondo le regole previste dall'[articolo 32 Tuir](#) e, quindi, dichiarare un reddito **catastale**.

### Quale vantaggio ne deriva dall'essere società agricola?

In primis, come visto, le forme societarie che, per natura, dichiarano un reddito di impresa, possono **optare** per la **determinazione del reddito** secondo le **regole** dell'[articolo 32, Tuir](#), ma a questo si deve **aggiungere**, nel caso di ulteriore qualifica di **società agricola Iap**, anche la possibilità di azionare le **agevolazioni tributarie** in materia di **imposizione indiretta** e **creditizie** previste a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto, tra cui la c.d. piccola proprietà contadina in sede di acquisto di un **fondo rustico**.

Ne deriva che, anche la società semplice, per poter fruire di tali agevolazioni, dovrà rispettare i parametri formali e sostanziali prescritti dall'[articolo 2, D.Lgs. 99/2004](#), tra cui, appunto, l'**esercizio esclusivo** di attività agricole.

In **deroga** a tale esclusività, viene espressamente previsto che “*non costituiscono distrazione dall'esercizio esclusivo delle attività agricole la locazione, il comodato e l'affitto di fabbricati ad uso abitativo, nonché di terreni e di fabbricati ad uso strumentale alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del c.c., seppure i ricavi derivanti dalla locazione o dall'affitto siano marginali rispetto a quelli derivanti dall'esercizio dell'attività agricola esercitata.*”.

L'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 50/E/2010](#), ha reso i propri **chiarimenti** in merito all'esercizio esclusivo delle attività agricole, affermando che l'**esclusività** resiste anche quando si realizzano **attività strumentali** all'esercizio delle attività agricole, **mentre** si **decade** dall'essere società agricola allorquando si **posseggano partecipazioni** in **altre società**, a meno che anche quest'ultime non siano società agricole, ai sensi dell'[articolo 2, D.Lgs. 99/2004](#).

Senza entrare nel merito di tale interpretazione letterale della norma, ci si deve chiedere quali siano le **conseguenze** in capo alle società, qualora venisse meno la qualifica di società agricola.

Per le **società semplici agricole**, si avrà l'eventuale **decadenza** dalle **agevolazioni** fruite per quanto riguarda le imposte **indirette** e **creditizie**, **nulla** accadendo, invece, per quanto attiene l'**imposizione diretta**, in considerazione del fatto che, al rispetto dei requisiti civilistici e fiscali richiesti, il **reddito agrario** di cui all'[articolo 32, Tuir](#), **rappresenta l'unico reddito che la società può dichiarare**.

Al contrario, le altre società agricole, oltre a decadere dalle agevolazioni in materia di imposte indirette e creditizie, **non potranno più determinare il reddito di impresa**, secondo le regole dell'[articolo 32, Tuir](#).



## LA LENTE SULLA RIFORMA

### **Legge Delega: come cambierà il contraddittorio**

di Gianfranco Antico

Convegno di aggiornamento

### **Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso**

[Scopri di più](#)

Il **contraddittorio** si inserisce nel quadro del principio costituzionale del **diritto alla difesa**, che mira a garantire non solo **l'uguaglianza delle parti**, ma soprattutto la possibilità di esporre (e far valere) le proprie ragioni e di conoscere quelle dell'altra parte, in modo da potervi **controbattere ed influire così sull'esito della controversia**.

Il termine contraddittorio (dal latino **contradicere**) indica una **discussione pubblica** fra due persone che sostengono opinioni contrarie: in tale accezione, il contraddittorio si qualifica come istituto tipicamente processuale, che consente alle parti di **esporre ed offrire le proprie diverse argomentazioni** da rimettere al **vaglio dell'autorità giudicante**.

Se l'obbligo del contraddittorio nel processo tributario, derivante in *prima ratio* dall'[articolo 24, Costituzione](#), è ormai riconosciuto, in maniera unanime, in sede amministrativa (mancando una norma generale che sancisca il **diritto del soggetto passivo a partecipare al procedimento** di accertamento), si è sempre considerata **la fase di ascolto del contribuente solo come facoltà dell'Amministrazione**, se non previsto normativamente come obbligo.

Allo stato, comunque, il contraddittorio continua ad essere a **forma aperta e libera**. L'assenza di vincoli formali nella gestione del contraddittorio è stata, peraltro, avallata dalla Cassazione (sentenza n. 20436/2021 e ribadita con l'ordinanza n. 24143/2021), secondo cui ciò che conta è **l'avvenuto confronto e non la forma**. E ancora più di recente, con l'ordinanza n. **16574/2023**, è stato ribadito il principio secondo cui, in mancanza di una forma vincolata dello svolgimento del contraddittorio, è sufficiente (e necessario) che **detto contraddittorio** (quando previsto) “*si realizzzi in modo effettivo* quali siano gli strumenti *in concreto adottati*, siano essi il ricorso a procedure partecipative o l'impiego di altri meccanismi finalizzati all'interlocuzione preventiva, come, ad esempio, l'inoltro di questionari, il riconoscimento dell'accesso agli atti ovvero l'espletamento di altre attività che risultino funzionali a detto obiettivo” (Cassazione n. 20436/2021). Nel caso esaminato in sentenza, risulta che al contribuente era stato inviato un **questionario con la richiesta di documentazione**, proprio al fine di verificare la regolarità della sua posizione contabile e fiscale. E di conseguenza, “il contatto instaurato con il contribuente in tale occasione era sicuramente idoneo ad essere qualificato quale contraddittorio endoprocedimentale”.



Tuttavia, il legislatore ha fatto continui passi avanti alla ricerca della **giusta imposta o del giusto accertamento**, che trova la sua forza nel corretto esercizio del confronto. Si rinvengono, infatti, una pluralità di norme (sparse qua e là) che **obbligano al contraddittorio**, con modalità e condizioni differenti, e con effetti variabili secondo il tipo di controllo. Si pensi, ad esempio, alle disposizioni contemplate dall'[articolo 4-octies, D.L. 34/2019](#) (rubricato “*Obbligo di invito al contraddittorio*”) che, intervenendo sostanzialmente sul D.Lgs. 218/1997, ha disposto forme di **contraddittorio rafforzate per gli avvisi di accertamento** emessi dall’1.7.2020.

In questo contesto, si inserisce **la sentenza della Corte costituzionale n. 47/2023**, che ha rilevato l’inadeguatezza dell’attuale normativa sul contraddittorio endoprocedimentale, segnando i **primi vagiti della riforma fiscale (L. 111/2023)**, che intende introdurre il **contraddittorio generalizzato**, cambiando così la *faccia* all’accertamento.

Infatti, l'[articolo 17, L. 111/2023](#), che indica i principi e i criteri direttivi specifici per la **revisione dell’attività di accertamento**, prevede l’applicazione in via generalizzata del **principio del contraddittorio, a pena di nullità**, fuori dai casi dei **controlli automatizzati** e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato.

E già dalla **prima bozza del decreto legislativo relativo allo Statuto del contribuente**, emerge l’introduzione di un articolo dedicato che rappresenta un **punto cardine**, dotando l’ordinamento italiano di una **disciplina generale**, proporzionata e organica del **principio del contraddittorio** in materia tributaria.

Come si legge nella relazione illustrativa, per principio del contraddittorio deve **intendersi il diritto del soggetto amministrato di essere sentito prima dell’adozione di un atto** che incida sfavorevolmente sulla sua sfera giuridica.

Il contraddittorio ha anche una **funzione di completamento dell’attività amministrativa**, costituendo una “**finestra**” attraverso la quale completare, comunque, **la fase istruttoria e pre-decisoria**, acquisendo le informazioni dal soggetto amministrato.

Viene, quindi, riconosciuto che il diritto al contraddittorio, **informato ed effettivo**, è di applicazione generale, **a pena di annullabilità**.

Vengono, tuttavia, espressamente esclusi dall’obbligo generalizzato del contraddittorio:

- **gli atti privi di contenuto provvedimentale;**
- **gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di liquidazione e di controllo formale** delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze;
- **i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.**

Inoltre, sono declinati gli **aspetti procedimentali** che l’Amministrazione deve rispettare per



consentire il contraddittorio al contribuente, al quale deve comunicare gli **elementi essenziali** del provvedimento adottato, concedendogli un **congruo lasso di tempo, non inferiore a sessanta giorni**:

- per presentare le **proprie controdeduzioni**, ovvero;
- per **accedere**, su richiesta, agli **atti del fascicolo ed estrarne copia**.

Il provvedimento non potrà essere adottato dall'amministrazione prima che sia decorso il predetto termine o quello eventualmente **prorogato per non più di 30 giorni**.

Al fine di salvaguardare le ragioni del Fisco, si prevede, tuttavia, che quando la scadenza del **termine previsto per l'esercizio del contraddittorio** è successiva a quella del **termine di decadenza per l'adozione del provvedimento conclusivo** del procedimento tributario, ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono **meno di centoventi giorni**, tale **ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio**.

La nuova disciplina generale del contraddittorio comporta l'abrogazione del vigente [articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), che era **limitato ai soli controlli esterni**.



## RISCOSSIONE

### **L'impugnazione di ruoli e delle cartelle invalidamente notificate**

di Angelo Ginex

Master di specializzazione

Revisione: corso base di 10 ore

Scopri di più

La vexata *quaestio*, concernente l'impugnazione di **ruolo e cartella di pagamento invalidamente notificati**, ha avuto origine con la nota **sentenza n. 19704/2015**. In particolare, nel contesto di tale arresto giurisprudenziale, le **Sezioni Unite** avevano affermato che "*Il contribuente può impugnare la cartella di pagamento della quale – a causa dell'invalidità della relativa notifica – sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione*", in considerazione del fatto che **l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato** – unitamente all'atto successivo notificato (ai sensi dell'[articolo 19, comma 3, D.Lgs. 546/1992](#)) – **non costituisce l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica** di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza: **non può**, quindi, **essere esclusa la possibilità di far valere tale invalidità anche prima**, in quanto l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, a meno che **sussista la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo**, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione.

La sentenza indicata aveva di fatto spianato la strada ai c.d. **ricorsi al buio**, mediante i quali i contribuenti impugnavano **ruoli e cartelle di pagamento** contestandone la **invalida notifica** ed eventuali altri vizi. Da qui, pertanto, la **volontà del legislatore di limitare la proliferazione**, che ha caratterizzato gli anni passati, **delle controversie sorte sulla base delle risultanze degli estratti di ruolo**. A tal fine, è stato introdotto il **comma 4-bis, all'[articolo 12, D.P.R. 602/1973](#)**, il quale consente la diretta impugnazione di **ruoli e cartelle di pagamento invalidamente notificati**, nei soli casi in cui il debitore (che agisce in giudizio) dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un **pregiudizio**:

- per la partecipazione a una procedura di appalto, ai sensi dell'[articolo 80, comma 4, D.Lgs. 50/2016](#);
- per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici, di cui all'articolo 1, comma 1, lett. a), D.M. 40/2008;
- per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

Sin da subito, tale norma è apparsa **gravemente lesiva dei diritti dei contribuenti**, generando



l'auspicio che di essa si avesse una **lettura maggiormente aderente** al dettato costituzionale e al diritto europeo. Tanto è vero che tale questione è giunta **innanzi alla Consulta per il vaglio di legittimità costituzionale**.

Più precisamente si rilevava che il **legislatore**, consentendo di **impugnare direttamente** la cartella di pagamento che si assume **invalidamente notificata** – e di cui si sia venuti a conoscenza tramite la consultazione dell'**estratto di ruolo** – solo per alcune **fattispecie attinenti a rapporti con la Pubblica Amministrazione**, pur nella dichiarata intenzione di **limitare una grave proliferazione di ricorsi** talvolta meramente strumentali, ha tuttavia inciso inevitabilmente sull'ampiezza della **tutela giurisdizionale**.

La **Corte costituzionale**, pur dichiarandone l'inammissibilità, ha ritenuto implicitamente **fondata la questione**, tanto da lanciare un forte **monito al legislatore**, affinché riveda la normativa in esame, così rispondendo all'indefettibile **esigenza** di superare “*la grave vulnerabilità e inefficienza, anche con riferimento al sistema delle notifiche, che ancora affligge il sistema italiano della riscossione*”.

Nella pronuncia indicata, infatti, si legge che “*il rimedio al vulnus riscontrato*” richiederebbe, almeno in prima battuta, un **intervento normativo di sistema**, implicante una scelta tra opzioni rientranti nella **totale discrezionalità** dello stesso legislatore.

Tale risultato potrebbe essere ottenuto agendo su **più direzioni**, peraltro anche non alternative tra loro:

- da un lato, **estendendo**, con i criteri ritenuti opportuni, la possibilità di una **tutela anticipata** a determinate **fattispecie ulteriori**, nonché **analoghe** a quelle previste dalla **norma censurata**;
- dall'altro, **agendo in radice**, ovvero sulle **patologie** che ancora permangono nel **sistema italiano della riscossione**. Queste, si aggiunge, “*attengono sia al passato, dove, anche per cause storiche, si è accumulata una consistente massa di crediti ormai evidentemente prescritti, sia al futuro perché il sistema dovrà essere strutturato in modo che tale fenomeno non si ripeta, evitando, in particolare, il danno di gravi falle nell'adempimento del dovere tributario*”.

In definitiva, quindi, si auspica che il governo dia **efficace attuazione**, così come sembrerebbe, ai **principi** nonché ai **criteri direttivi** per la revisione del **sistema nazionale** della **riscossione**, contenuti nella **delega** conferitagli mediante la norma di cui all'[\*\*articolo 18, L. 111/2023\*\*](#) (Delega al Governo per la Riforma fiscale).