



NEWS

Euroconference

Edizione di giovedì 9 Maggio 2024

CASI OPERATIVI

Detrazione delle spese di frequenza dell’Università telematica
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Al via la comunicazione dei crediti Transizione 4.0
di Debora Reverberi

IMPOSTE INDIRETTE

Cessione e costituzione del diritto di usufrutto nei redditi diversi
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

PATRIMONIO E TRUST

Non è ancora detta l’ultima sul registro dei titolari effettivi
di Angelo Ginex

ISTITUTI DEFLATTIVI

Contraddittorio preventivo: uffici in slalom tra i casi di “non certa” esclusione
di Silvio Rivetti

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Aggregazioni tra professionisti: si vede la luce in fondo al tunnel?
di Goffredo Giordano di MpO Partners



CASI OPERATIVI

Detrazione delle spese di frequenza dell'Università telematica
di Euroconference Centro Studi Tributari



The banner features the FiscoPratico logo (a stylized 'eC' icon) and the text 'FiscoPratico'. To the right, it says 'La piattaforma editoriale integrata con l'AI per lo Studio del Commercialista' and 'scopri di più >'. The background is blue with geometric shapes.

La figlia di Mario Rossi (fiscalmente a suo carico) è iscritta a un'Università telematica (istituto che ha la propria sede a Roma) per la frequenza del corso di laurea di scienze giuridiche; Mario Rossi, nel corso del 2023, ha pagato spese per la retta pari a 3.000 euro.

Tale spesa risulta essere fiscalmente detraibile? In caso affermativo, quale è l'importo massimo detraibile?

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



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Al via la comunicazione dei crediti Transizione 4.0

di Debora Reverberi

Convegno di aggiornamento

Tutto quesiti e casi operativi sulle dichiarazioni dei redditi

Scopri di più

È operativa la procedura per la comunicazione dei crediti Transizione 4.0 soggetti al nuovo obbligo di monitoraggio introdotto dall'[articolo 6, D.L. 39/2024](#), e disciplinato dal **decreto attuativo Mimit 24.4.2024**.

Con la pubblicazione della [risoluzione n. 19/E/2024](#), le **compensazioni dei crediti** subordinate all'invio di una comunicazione preventiva e/o di completamento **erano state sospese**, nelle more dell'emanazione di un decreto attuativo che **approvasse i modelli di comunicazione**.

I crediti d'imposta Transizione 4.0, la cui fruizione è **subordinata al nuovo adempimento comunicativo**, sono i seguenti:

- credito d'imposta per **investimenti in beni materiali 4.0**, di cui [al comma 1057-bis](#) dell'articolo 1, L. 178/2020, effettuati dall'1.1.2023;
- credito d'imposta per **investimenti in beni immateriali 4.0**, di cui [ai commi da 1058 a 1058-ter](#), articolo 1, L. 178/2020, effettuati dall'1.1.2023;
- credito d'imposta per **investimenti in R&S**, di cui [al comma 200](#), articolo 1, L. 160/2019, effettuati dall'1.1.2024;
- credito d'imposta per **investimenti in IT**, di cui [al comma 201](#), articolo 1, L. 160/2019, effettuati dall'1.1.2024;
- credito d'imposta per **investimenti in Design e ideazione estetica**, di cui al comma 202, articolo 1, L. 160/2019, effettuati dall'1.1.2024;
- credito d'imposta per **investimenti in IT finalizzata al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0**, di cui [ai commi 203](#), quarto periodo, 203-quinquies e 203-sexies, articolo 1, L. 160/2019, effettuati dall'1.1.2024;
- credito d'imposta per **investimenti in IT finalizzata al raggiungimento di obiettivi di transizione ecologica**, di cui [ai commi 203](#), quarto periodo, 203-quinquies e 203-sexies, articolo 1, L. 160/2019, effettuati dall'1.1.2024.

Ne deriva, in particolare, che i crediti d'imposta maturati per investimenti in beni strumentali 4.0 effettuati in **periodi d'imposta precedenti al 2023**, ancorché interconnessi tardivamente, **non devono essere comunicati**; allo stesso tempo **gli investimenti prenotati ante 2023 e**



incardinati nelle discipline dei [commi 1056 e 1057 dell'articolo 1](#), L. 178/2020, **ancorché completati nel 2023, restano esclusi dall'adempimento.**

Ai fini della comunicazione e conseguente fruizione dei crediti, è necessario **distinguere due casistiche**, come precisato all'articolo 1, comma 4, decreto direttoriale Mimit 24.4.2024:

- gli **investimenti in beni strumentali e in R&S&I&D** che si intendono **effettuare a decorrere dal 30.3.2024**, data di entrata in vigore del D.L. 39/2024, che sono **soggetti all'obbligo di invio di due comunicazioni** (preventiva e di completamento);
- gli investimenti in **beni strumentali effettuati dall'1.1.2023** (dall'1.1.2024 per R&S&I&D) **al 29.3.2024**, che sono soggetti esclusivamente **all'obbligo di invio della comunicazione di completamento.**

Il decreto direttoriale del 24.4.2024 ha approvato **due distinti modelli di comunicazione**:

- il **modello per gli investimenti in beni strumentali nuovi** funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese (**modulo 1 disponibile sul sito del GSE**), composto da un frontespizio e due sezioni (rispettivamente beni dell'allegato A e beni dell'allegato B annessi alla L. 232/2016);
- il **modello per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo**, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica (**modulo 2 disponibile sul sito del GSE**), composto da un frontespizio e sei sezioni, relative a ciascuna fattispecie agevolabile.

La procedura di trasmissione dei modelli di comunicazione è attiva dalle ore 12:00 dello scorso 29.4.2024, sul sito del Gestore Servizi Energetici (GSE), e consiste nel **salvataggio e nella compilazione dei modelli pdf editabili** (modulo 1 e 2), nell'apposizione della firma digitale del legale rappresentante e **nell'invio di ciascuna comunicazione**, singolarmente, tramite posta elettronica certificata al seguente indirizzo: transizione4@pec.gse.it

L'oggetto delle comunicazioni trasmesse via PEC **dovrà essere il seguente**:

- Nel caso di **comunicazione preventiva**: “Comunicazione preventiva_Codice fiscale oppure partita Iva dell'impresa”;
- Nel caso di **comunicazione di completamento**: “Comunicazione di completamento_Codice fiscale oppure partita Iva dell'impresa”.

Il **contenuto delle comunicazioni relative ai crediti per investimenti in beni strumentali 4.0** contempla:

- **l'inquadramento dei beni negli allegati A e B annessi alla L. 232/2016;**
- **il costo sostenuto** in relazione a ciascun bene;
- **il credito d'imposta maturato** nel “periodo di realizzazione degli investimenti” e;
- **la ripartizione delle quote di credito negli anni**, ai fini compensativi.



Le comunicazioni relative ai crediti per investimenti in R&S&I&D richiedono l'indicazione analitica della composizione dell'ammontare totale di spese eleggibili, della base di calcolo eventualmente nettizzata da altri contributi e sovvenzioni ricevuti, il credito d'imposta maturato nel **“periodo di realizzazione degli investimenti”** e, nell'apposita sezione D, la ripartizione delle quote di credito negli anni, ai fini compensativi.

Non compare più, come accadeva nei previgenti modelli di **comunicazione al Mise di cui al decreto direttoriale del 6.10.2021**, a cui i nuovi modelli si ispirano, la richiesta di indicazione di eventuali altre sovvenzioni pubbliche fruite sulle medesime spese.



IMPOSTE INDIRETTE

Cessione e costituzione del diritto di usufrutto nei redditi diversi

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

Disciplina IRPEF, IVA e INPS delle attività non esercitate abitualmente

[Scopri di più](#)

A partire dall'1.1.2024, per effetto delle modifiche apportate dalla legge di Bilancio 2024, nell'ambito dei **redditi diversi si distinguono due tipologie di plusvalenze** derivanti dal trasferimento di diritti reali di godimento su beni immobili:

- la prima derivante dalla **cessione degli stessi**, a seguito della quale si può realizzare una plusvalenza, ai sensi della lett. b), dell'[articolo 67, Tuir](#);
- la seconda derivante dalla **costituzione del diritto reale di godimento**, nel qual caso si rende applicabile la lett. h), dello stesso [articolo 67, Tuir](#).

Come analizzato nello **Studio del Notariato n. 14-2024/T**, la distinzione deve basarsi essenzialmente nella **definitività o meno del trasferimento**, ossia sulla verifica se, in capo al dante causa, **si determini una “perdita” definitiva di qualsiasi diritto reale sul bene immobile**, ovvero se lo stesso **conservi anche dopo il trasferimento un diritto sul bene**. Ad esempio, se il pieno proprietario di un bene immobile **costituisce il diritto di superficie sul bene a favore di terzi**, la plusvalenza che deriva rientra in quelle **previste nella lett. h) dell'[articolo 67, Tuir](#)**, in quanto il **dante causa conserva sul bene un diritto anche successivamente all’operazione**. Al contrario, qualora **il titolare del solo diritto di superficie trasferisca lo stesso a terzi**, il **dante causa perde definitivamente qualsiasi titolarità sul bene** con la conseguente applicazione delle disposizioni di cui alla lett. b) dell'[articolo 67, Tuir](#). La **distinzione non è di poco conto**, in quanto:

- le **plusvalenze di cui alla lett. b)**, **dell'[articolo 67, Tuir](#)**, **rilevano solamente se tra l’acquisto e la cessione non sono intercorsi più di cinque anni** (salvo per i terreni edificabili), e sono in ogni caso **escluse se hanno ad oggetto fabbricati ricevuti per successione** o adibiti ad abitazione principale **per la maggior parte del periodo di possesso** (infraquinquennale);
- le **plusvalenze di cui alla lett. h) dello stesso [articolo 67, Tuir](#)**, invece, non contengono alcuna fattispecie esimente, né in termini temporali né in **relazione al titolo di acquisto**, con conseguente ampliamento delle ipotesi di tassazione.

Vi sono, inoltre, **regole differenti per la determinazione della plusvalenza**, poiché mentre nella



lett. b), dell'[articolo 67, Tuir](#), si deve aver riguardo alla differenza tra corrispettivo percepito e costo di acquisto, per le plusvalenze di cui alla lett. h), l'[articolo 71, comma 2, Tuir](#), considera reddito la differenza tra il corrispettivo percepito e le spese specificamente inerenti alla produzione del reddito, con evidente penalizzazione di tale ultima fattispecie.

Qualche dubbio permane per quanto riguarda la concessione in usufrutto di beni immobili, poiché già prima della modifica apportata dalla legge di Bilancio 2024, il trasferimento di tale diritto era ricompreso nella lett. h) dell'[articolo 67, Tuir](#). Sul punto, il Notariato ritiene che la distinzione sopra proposta si applichi anche al trasferimento di tale diritto, in quanto la modifica della Legge di Bilancio 2024 si riferisce alla costituzione “degli altri diritti reali di godimento”, ossia in aggiunta a quanto già previsto per l’usufrutto. Inoltre, non avrebbe senso distinguere in relazione al singolo diritto reale di godimento, in quanto la volontà del Legislatore è stata quella di distinguere le due ipotesi già sopra delineate in funzione della definitività o meno del trasferimento. In quest’ottica sarebbe, quindi, necessario distinguere:

- il **trasferimento del diritto di usufrutto** sull’immobile da parte del pieno proprietario, che comporta l’insorgere di una plusvalenza disciplinata dall'[articolo 67, lett. h, Tuir](#), in quanto il dante causa rimane titolare della nuda proprietà del bene;
- il **trasferimento del diritto di usufrutto da parte dell’usufruttuario**, il quale è invece ricompreso nella lett. b), dell'[articolo 67, Tuir](#), poiché il dante causa si spossessa definitivamente di qualsiasi diritto sul bene immobile.

Allo stesso modo, il trasferimento da parte del pieno proprietario del diritto di usufrutto a favore di un soggetto e della nuda proprietà in capo ad altro soggetto determina una plusvalenza da includere nella lett. b) dell'[articolo 67, Tuir](#), in quanto, pur a favore di soggetti diversi, il dante causa ha posto in essere una cessione definitiva del bene immobile e non conserva più alcun diritto sullo stesso.



PATRIMONIO E TRUST

Non è ancora detta l'ultima sul registro dei titolari effettivi

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

Gestione degli errori e responsabilità del professionista

Scopri di più

L'[articolo 20, D.Lgs. 231/2007](#) (c.d. decreto Antiriciclaggio), ha recepito la **direttiva (UE) 2015/849** (c.d. IV direttiva Antiriciclaggio), che ha sancito **l'obbligo per ciascuno Stato membro** di modificare il proprio impianto normativo, affinché le società e le altre entità giuridiche **forniscano e conservino informazioni** relative alla **“proprietà effettiva”** in registri centrali.

L'individuazione del **titolare effettivo** risponde alla precipua finalità di **evitare l'occultamento dell'identità** del soggetto che realizza una determinata operazione mediante il ricorso a strutture societarie opache. L'[articolo 1, comma 2, lettera pp\), D.Lgs. 231/2007](#), definisce il **titolare effettivo** come **“la persona fisica o le persone fisiche, diverse dal cliente, nell'interesse della quale o delle quali, in ultima istanza, il rapporto continuativo e? instaurato, la prestazione professionale e? resa o l'operazione e? eseguita”**.

Con **D.M. 11.3.2022, n. 55**, in vigore dallo scorso 9.6.2022, in Italia è stato istituito il **Registro dei titolari effettivi**, il quale contempla una **prima sezione**, dedicata all'iscrizione della titolarità effettiva di imprese e persone giuridiche **private**, e una **seconda**, definita **speciale e destinata all'iscrizione dei trust e degli istituti giuridici affini**.

Inoltre, il **Ministero delle Imprese e del Made in Italy** (c.d. MIMIT), con **decreto del 29.9.2023**, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 236 del 9.10.2023 (c.d. Decreto MIMIT), ha attestato l'**operatività del sistema di comunicazione di dati e informazioni** sulla titolarità effettiva.

L'**articolo 3, comma 6, ultimo periodo, D.M. 11.3.2022, n. 55**, prevede che le comunicazioni di dati e di informazioni siano effettuate **entro i 60 giorni successivi alla data di pubblicazione** del provvedimento che attesta l'operatività del sistema. Ciò significa che **l'11.12.2023** era la **data ultima** per effettuare la comunicazione di **trasmissione dei dati** relativi al **titolare effettivo nell'anno 2023**.

Tuttavia, è altrettanto noto che diverse **associazioni** abbiano presentato **ricorso per l'annullamento**, ai sensi dell'[articolo 29, D.Lgs. 104/2010](#), **previa sospensione dell'efficacia**, del suddetto **decreto MIMIT**.



A fronte di un **primo accoglimento dell'istanza cautelare**, con **ordinanza n. 8083/2023** da parte del **Tribunale Amministrativo del Lazio**, e della conseguente **sospensione dell'efficacia** di tale decreto, hanno fatto seguito ben **sei sentenze gemelle, depositate in data 7.4.2024** (nn. **6837, 6839, 6840, 6841, 6844 e 6845**), le quali hanno **respinto tutti i ricorsi** poiché ritenuti infondati.

Tra i vari **motivi di ricorso**, vi era la previsione di una **forma di accesso** (definito dai ricorrenti) **"generalizzato"** al **registro dei titolari effettivi**, che invece sarebbe stato escluso dalla stessa **Corte di Giustizia dell'Unione europea**, in data 22.11.2022, nelle **cause riunite C-37/20 e C-601/20**.

Sul punto, il **TAR Lazio** ha affermato che, a differenza di quanto affermato da parte ricorrente, la Corte di Giustizia UE **non ha escluso l'accesso al pubblico** al registro dei titolari effettivi, il quale, peraltro, è **espressamente consentito** dall'**articolo 31, comma 4, della IV direttiva Antiriciclaggio**.

Inoltre, esso ha evidenziato che l'[**articolo 21, comma 4, lettera d-bis\), D.Lgs. 231/2007**](#), **non ha previsto una forma di accesso generalizzato**, ma ha **subordinato** la possibilità di accedere alle informazioni sul titolare effettivo alla ricorrenza di **condizioni rigorose**, e cioè che:

- il richiedente sia titolare di un **interesse giuridico rilevante e differenziato**;
- l'accesso sia necessario per **curare o difendere un interesse** corrispondente ad una **situazione giuridicamente tutelata**;
- vi siano evidenze concrete e documentate della **non corrispondenza** tra **titolarità effettiva e titolarità legale**.

In conseguenza di quanto sopra riportato, è **tornato in vigore** il citato decreto e, con esso, le **sanzioni pecuniarie** in capo a quei **soggetti non ancora iscritti alla Camera di commercio alla data dell'11.12.2023**. Si rammenta che **l'omessa comunicazione** delle informazioni dovute è punita con **sanzione amministrativa di importo variabile da 103 a 1.032 euro**.

Pertanto, ad oggi, i soggetti obbligati (ovvero, **società per azioni, società a responsabilità limitata, società in accomandita per azioni, società cooperative e trust produttivi di effetti giuridici rilevanti ai fini fiscali, residenti o meno in Italia**) sono tenuti a comunicare la propria **titolarità effettiva**, segnalando altresì ogni **variazione**, dovuta a qualsiasi causa, mediante l'invio di un **nuovo modello digitale TE** all'ufficio del registro delle imprese competente, **entro 30 giorni** dall'atto o **dall'evento che ha provocato il cambiamento**.

In ogni caso, i medesimi soggetti sono tenuti ad effettuare la **comunicazione annualmente**, quindi entro dodici mesi dall'ultima effettuata, sia essa di **variazione o conferma**.

Da ultimo, pare che sia pronto un **nuovo decreto** per il **rinvio dei termini** di comunicazione dei dati sul titolare effettivo, che **escluderebbe le sanzioni fino al 10.7.2024**. E, comunque, il prossimo 16.5.2024 ci sarà anche **l'udienza in Consiglio di Stato** relativa ai procedimenti prima



citati. Non è ancora detta l'ultima.



ISTITUTI DEFLATTIVI

Contraddittorio preventivo: uffici in slalom tra i casi di “non certa” esclusione

di Silvio Rivetti

Seminario di specializzazione

Delega fiscale: il decreto sulla riforma della riscossione

Scopri di più

Il **nuovo contraddittorio preventivo**, come delineato dall'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#) (Statuto del contribuente) e dal decreto MEF 24.4.2024 (che ne circoscrive l'ambito di applicazione in senso negativo, individuando gli atti che ne sono esclusi), **presenta più di una peculiarità** su cui è bene soffermarsi, potendosi aprire **inattesi margini di manovra** ai contribuenti che intendano contestare le pretese fiscali.

Nella logica della Riforma, il contraddittorio preventivo è congegnato non come un dovere a carico del contribuente, ma come un **diritto a suo favore particolarmente “forte” ed “esteso”**:

- **“forte” perché presidiato**, in caso di sua violazione, dalla **sanzione dell’annullabilità dell’atto** ex [articolo 6-bis comma 1, L. 212/2000](#) (che coincide con la violazione di legge sul procedimento, come codificato dall'[articolo 7-bis, comma 1, L. 212/2000](#));
- **“esteso” perché volto all’applicazione generalizzata** a “tutti gli atti autonomamente impugnabili”, come disposto dal comma 1, dell'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), salve le sole eccezioni a cui rinvia il comma 2.

In questo quadro e a proposito di tali eccezioni, **logica giuridica richiederebbe che**, a bilanciamento di tale diritto “forte” ed “esteso”, **l’elenco degli atti esclusi dalla sua applicazione sia tassativo** e risulti da una norma di legge primaria, di pari forza di quella istitutiva del diritto. Nel caso in esame, invece, la compressione del perimetro di tutela del contribuente **è stata realizzata mediante un decreto dell’esecutivo**: un **atto normativo di rango secondario**, la cui tecnica redazionale lascia perplessi, per i seguenti motivi. **Il D.M. del MEF**, pur aspirando a definire una **lista tassativa di atti esclusi dal contraddittorio** (come si evince dal ripetuto uso dell’espressione “conseguentemente sono esclusi dall’obbligo del contraddittorio”), nondimeno, negli incipit di ognuno dei suoi articoli 2, 3 e 4, **detta definizioni di carattere generale delle tre categorie degli atti** automatizzati e sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale, **esclusi dal contraddittorio**: definizioni che valgono tout court, a prescindere dalle elencazioni che seguono. Pertanto, stando a tali chiarimenti, per esempio, **l’articolo 2, D.M. 24.4.2024, definisce atto automatizzato** (o sostanzialmente automatizzato) ogni atto impositivo riguardante violazioni



intercettate esclusivamente mediante **l'incrocio dei dati già a disposizione delle banche dati dell'amministrazione finanziaria**; così come l'articolo 3, D.M. 24.4.2024, **definisce atto di pronta liquidazione ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria** a seguito di controlli svolti sulla scorta dell'incrocio dei dati dichiarati dal contribuente e di quelli a disposizione del Fisco. Se quanto precede è vero, ciò comporterà, allora, che **qualunque degli atti successivamente listati**, a prescindere dal nomen formale utilizzato, **possa pur sempre ricadere nell'ambito di applicazione nel contraddittorio preventivo**, laddove il suo contenuto richiami ulteriori elementi non direttamente derivanti, per esempio, da **un mero incrocio di dati** come previsto dagli articoli 2 o 3: con la conseguenza che, un siffatto provvedimento impositivo, **dovrà dirsi immediatamente annullabile in quanto non preceduto dall'invito al contraddittorio preventivo** mediante comunicazione di schema d'atto, ai sensi dell'[articolo 6-bis, comma 1, L. 212/2000](#). Tale conclusione, fortemente negativa per gli uffici, varrà dunque, nel caso, per esempio, degli atti automatizzati, **non solo per gli avvisi di accertamento parziali** e gli atti di recupero crediti ex [articoli 41-bis e 38-bis, D.P.R. 600/1973](#), nonché **per gli avvisi di accertamento parziali** ex [articolo 54, comma 5, D.P.R. 633/1972](#) (che la lettera b) dell'articolo 2 del decreto **espressamente esclude dal contraddittorio** proprio alla condizione che figurino predisposti solo sulla scorta di un mero incrocio di dati); ma si **estenderà anche agli avvisi di liquidazione** di cui alla successiva lettera f) dell'articolo 2, D.M. 24.4.2024, ossia a quegli atti di recupero delle imposte di registro, ipotecarie e catastali dovute per la decadenza dalle agevolazioni, per esempio "prima casa" o PPC. Appare, dunque, **evidente il rischio a cui ora gli uffici sono esposti**, laddove **ritengano di corroborare i loro avvisi di accertamento parziali**, i loro atti di recupero crediti, i loro avvisi di liquidazione, di elementi motivazionali ulteriori di tipo valutativo, rispetto al semplice richiamo dei dati desunti dalle banche dati consultate o dalle dichiarazioni dei contribuenti: atteso che **da ciò deriva direttamente l'obbligo di attivare il contraddittorio**, a pena di annullabilità. Per non dire poi, restando in tema di decadenza dalle agevolazioni, della **casistica della ripresa dell'Iva al 22%** per venire meno dell'agevola "prima casa": dovendosi qui **rispettare il contraddittorio preventivo** per espressa previsione normativa, **essendo esentate** dalle fatiche del contraddittorio **le sole riprese delle imposte di registro e ipocatastali**. L'obbligo di contraddittorio, in tale ipotesi, per vero, **sussisteva già nell'impostazione precedente**, nella vigenza dell'invito di cui all'[articolo 5-ter D.Lgs. 218/1997](#): con la sostanziale differenza, però, che ora **la sua violazione potrà direttamente condurre all'annullabilità della pretesa**, senza più necessità per il contribuente di dover fornire, a mezzo di "prova di resistenza", la dimostrazione che **l'omesso confronto con l'ufficio gli abbia impedito la possibilità di rappresentare ragioni idonee a contrastare l'imposizione**.



ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Aggregazioni tra professionisti: si vede la luce in fondo al tunnel?

di Goffredo Giordano di MpO Partners

Specialisti in aggregazioni di attività professionali



Advisor qualificati per operazioni di aggregazione di attività professionali.

SCOPRI DI PIÙ →

Abbiamo già avuto modo di rilevare che il sistema fiscale italiano non agevola, anzi frena, la riorganizzazione tra professionisti.

Infatti, a differenza delle riorganizzazioni aziendali che quasi tutte godono del regime della neutralità fiscale, i professionisti scontano una sostanziosa pressione dell'erario (si veda, ad esempio, alcuni nostri precedenti contributi (<https://mpopartners.com/articoli/stato-agevola-aggregazioni-imprenditoriali-non-professionali/> e <https://mpopartners.com/articoli/risvolti-fiscali-cessione-studio-professionale/>)).

Pertanto, da un punto di vista strettamente fiscale, le operazioni straordinarie di riorganizzazione aziendale (quali ad esempio la trasformazione, la fusione, la scissione ed il conferimento) godono del c.d. principio della neutralità fiscale che consiste nella continuità dei valori fiscalmente riconosciuti.

Tale regime non è consentito alle riorganizzazioni tra professionisti così come precisato, ad esempio, anche dall'Agenzia delle Entrate con le risposte n. 107 e 125 del dicembre 2018 in tema di trasformazione o conferimento di uno studio associato (ma anche di uno studio organizzato in forma individuale) in una STP.

Il Legislatore ha inteso riformare la materia con la Legge n. 111 del 9 agosto 2023 (c.d. Delega al Governo per la riforma fiscale) pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale il 14 agosto 2023 ed entrata in vigore il 29 agosto 2023 (si ricorda che il Governo ha 24 mesi di tempo, dall'entrata in vigore della legge, per l'approvazione dei vari decreti attuativi).

Tale norma al titolo II, capo I, Articolo 5, n. 2.4) prevede “*la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti*”.



Con comunicato stampa del Consiglio dei Ministri n. 79 del 30/4/2024 il Governo ha informato di aver emanato un Decreto Legislativo attuativo della Legge Delega introducendo il principio della neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione professionale.

Più precisamente il Decreto Legislativo introdurrà la revisione dell'IRPEF e dell'IRES e, riguardo ai redditi di lavoro autonomo, nel confermare il principio di cassa quale criterio di imputazione temporale dei componenti di reddito al periodo di imposta introduce, quale criterio generale di determinazione del reddito da lavoro autonomo, il principio di “*onnicomprensività (in analogia ai lavoratori dipendenti)*”, pertanto, “*il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni sarà costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività. Inoltre, si prevede che siano escluse dalla formazione del reddito, oltre ai contributi assistenziali e previdenziali, anche: le somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute per l'esecuzione di un incarico e addebitate al committente e il riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio di tali attività e per i servizi ad essi connessi.*”

Cosa molto importante (ad anche molto attesa dai professionisti) è l'introduzione del principio di neutralità fiscale (non realizzando, quindi, plusvalenze o minusvalenze rilevanti ai fini fiscali) con riferimento a “*operazioni straordinarie concernenti i conferimenti, trasformazioni, fusioni e scissioni relativi a società tra professionisti; apporti in associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni o in società semplici; apporti delle posizioni partecipative nelle associazioni professionali o società semplici in altre associazioni o società costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni o in società tra professionisti.*”

Dal tenore della norma, se così restasse, appare evidente che restano escluse dal regime di neutralità fiscale le aggregazioni che avvengono attraverso la cessione dello studio. In questi casi i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela devono considerarsi redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 54, comma 1, quater del TUIR.

[Continua a leggere qui](#)