



NEWS

Euroconference

Edizione di venerdì 10 Novembre 2023

CASI OPERATIVI

Applicabilità del c.d. reverse charge all'attività di tagli in cemento armato
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Rideterminazione delle partecipazioni: alla cassa il prossimo 15.11.2023
di Euroconference Centro Studi Tributari

IMPOSTE SUL REDDITO

Differimento del secondo acconto escluso per i contributi previdenziali ed assistenziali
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

LA LENTE SULLA RIFORMA

Cessione dell'azienda in crisi: la riforma fiscale amplia l'esclusione della responsabilità solidale per i debiti tributari
di Fabio Giommoni

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La nuova residenza delle società abbandona l'oggetto dell'attività
di Ennio Vial



CASI OPERATIVI

Applicabilità del c.d. reverse charge all'attività di tagli in cemento armato

di Euroconference Centro Studi Tributari



The banner features the Euroconference logo at the top left, followed by the text "La professionalità va riconosciuta". In the center, it says "100 BEST IN CLASS" with "2024 Edition" below it. At the bottom, it shows "Euroconference" next to the Forbes logo, and "sponsored by TeamSystem". To the right is a circular portrait of a man and a woman.

Una società svolge in via prevalente le seguenti attività:

- tagli in cemento armato,
- carotaggi e demolizioni controllate.

Nello specifico, i tagli vengono effettuati in pareti di edifici, sia interne sia esterne, basamenti (ad esempio quello di una gru). Mentre i carotaggi sono perforazioni che vengono effettuate nelle pareti, pavimenti, etc. al fine di consentire il passaggio di tubazioni, impianti, fognature, etc..

Si provvede anche allo smaltimento del materiale di risulta.

Il codice attività prevalente comunicato all'Agenzia delle entrate è 43.11.00 – Demolizioni.

Tale codice sembra riferirsi (riportando la descrizione del volume ATECO) alla demolizione per successiva ricostruzione di fabbricato.

Sembra più attinente il codice 43.13.00 – trivellazioni e perforazioni, ma nel descriverlo si legge che lo stesso si riferisce a trivellazioni, perforazioni di sondaggio e carotaggio per le costruzioni edili per scopi geofisici, geologici o simili.

Il tipo di perforazioni oggetto dell'attività non vengono effettuate per tali scopi.

Anche se in via residuale, la società svolge lavori di isolamento.

Pertanto, non è stato trovato un codice attività perfettamente calzante, sebbene quelli sopra riportati rientrino tutti nel comparto F delle imprese edili.



Poiché la tipologia di attività svolte non rientra tra quelle espressamente previste nell'articolo 17, lettera a-ter), D.P.R. 633/1972, ci si chiede se può essere applicato il c.d. *reverse charge* nei casi di lavori effettuati in appalto nei confronti di imprese non del comparto edile.

Lo smaltimento dei materiali di risulta deve essere gestito separatamente?

Apparentemente il problema di applicazione del *reverse charge* non dovrebbe esserci quando i lavori vengono svolti in subappalto nei confronti di imprese edili.

Si richiede un parere in merito alla corretta emissione delle fatture nelle varie fattispecie prospettate.

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



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Rideterminazione delle partecipazioni: alla cassa il prossimo 15.11.2023

di Euroconference Centro Studi Tributari



A horizontal banner with a blue background. At the top left, it says "Master di specializzazione". In the center, it says "Diritto Tributario Base". At the top right, there is a small white box with the text "Scopri di più".

Normativa di riferimento

L. 197/2022

Articolo 67 comma 1 lett. da a) a c-bis) Tuir

R.D. 2011/1934

Articolo 10 D.P.R. 602/1973

Articolo 7, comma 2, lett. ee), ff) e gg), D.L. 70/2011

2001. 448/2001.

L. 111/2023 articolo 5, comma 1, lettera h), numero 2

Articolo 67 comma 1 lettere c) e c-bis) del TUIR.

Documenti di Prassi

Circolare n. 27/E/2003

Circolare n. 81/E/2002

Circolare n. 35/E/2004

Circolare n. 47/E/2011



Circolare n. 12/E/2002

Circolare n. 28/E/2008

Circolare n. 1/E/2021

Circolare n. 1/E/2021

Circolare n. 32/E/2020

Risoluzione n. 23/E/2023

Giurisprudenza

Cassazione n. 10298/2019

Cassazione n. 5477/2010

Cassazione n. 16162/2016

Cassazione n. 385/2016

Cassazione n. 24057/2014

Cassazione n. 24953/2015

Cassazione n. 8349/2015

Cassazione n. 8350/2015

Premessa

Con la L. 197/2022 (Legge di bilancio 2023), è stata prorogata la possibilità di rivalutare le partecipazioni possedute all' 1.1.2023, disponendo, rispetto alle analoghe misure adottate in passato:

- un significativo incremento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva al 16% (rispetto all'14% prevista dall'ultima proroga dell'agevolazione).



- la possibilità di rideterminare, nel rispetto delle modalità di cui si dirà infra, anche il valore delle quote o dei diritti negoziati nei mercati regolamentati (o nei sistemi multilaterali di negoziazione) sempre posseduti all'1.1.2023.

Soggetti che possono rivalutare il costo delle partecipazioni

La rideterminazione del costo o del valore di acquisto delle partecipazioni è consentita solo per coloro che effettuano operazioni che possono generare redditi diversi come definiti nell'[articolo 67, comma 1, lettere c\) e c-bis](#), Tuir. Conseguentemente, possono accedere all'agevolazione in rassegna ([circolare n. 12/E/2002](#)):

- le persone fisiche, per operazioni che non rientrano nell'ambito dell'attività d'impresa;
- le società semplici (e i soggetti ad esse equiparate) ai sensi dell'articolo 5 Tuir;
- gli enti non commerciali, a condizione che l'operazione alla base del reddito non sia svolta nell'esercizio di impresa;
- i soggetti non residenti, per le plusvalenze ottenute dalla vendita a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia, a meno che non vi siano disposizioni nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni che ne escludano l'imponibilità in Italia.



Attenzione!

Possono essere oggetto di rivalutazione, anche le partecipazioni:

- intestate ad una società fiduciaria, a condizione che il fiduciante – in qualità di effettivo proprietario della partecipazione – rientri tra i soggetti sopra indicati ([circolare n. 28/E/2008](#)).
- acquisite in regime di comunione dei beni da un solo coniuge. In tale circostanza, entrambi i coniugi devono pagare l'imposta sostitutiva per la quota che ognuno può attribuirsi, con possibilità di rideterminare esclusivamente il valore della parte di partecipazione riferibile a ciascun coniuge ([circolare n. 1/E/2021](#)).

Partecipazioni che possono essere oggetto di rideterminazione del valore

Sono considerate partecipazioni rivalutabili:



- le partecipazioni rappresentate da titoli (es. le azioni);
- le quote di partecipazione al capitale o al patrimonio di società che non sono rappresentate da titoli (es. le quote di Srl o di società di persone), ivi comprese le partecipazioni in una società semplice o in una società estera;
- i diritti o titoli che consentono di acquisire le partecipazioni (es. diritti di opzione, warrant o obbligazioni convertibili in azioni).

Requisito del possesso e perfezionamento dell'opzione

Per poter beneficiare della rivalutazione per il 2023, è necessario possedere la partecipazione alla data dell'1.1.2023. Il completamento dell'opzione è subordinato al pagamento dell'imposta sostitutiva del 16% entro il prossimo 15.11.2023 e, per le partecipazioni non quotate, dalla presentazione giurata della perizia di stima entro la stessa data.



Nota bene

- non possono usufruire dell'agevolazione, gli eredi o donatari di partecipazioni non quotate ottenute tramite successione o donazione dopo il 1/1/2023, a meno che il possessore della partecipazione abbia precedentemente conferito un mandato con rappresentanza per la preparazione della perizia e/o abbia effettuato il pagamento dell'imposta sostitutiva. Solo in questo caso, gli eredi potranno completare l'esecuzione del mandato e beneficiare del valore rideterminato delle partecipazioni ereditate ([circolare n. 27/E/2003](#));
- la rideterminazione dei valori può essere effettuata solo con riferimento ai diritti di nuda proprietà e di usufrutto esistenti alla data dell'1.1.2023 ([circolare n. 27/E/2003](#)).

Aumenti di capitale gratuito o a pagamento

Per quanto riguarda gli aumenti di capitale avvenuti dopo l'1.1.2023, è importante specificare che le partecipazioni ricevute in seguito ad aumento di:

- capitale gratuito, possono essere rivalutate, poiché si tratta di una semplice conversione di riserve in capitale.
- capitale a pagamento, non possono essere rivalutate.



Nota bene

Le partecipazioni detenute:

- in una società che ha subito una trasformazione dopo l'1.1.2023 possono essere oggetto di rivalutazione;
- in una società beneficiaria di una scissione che è stata registrata nel Registro Imprese dopo l'1.1.2023, non possono essere oggetto di rideterminazione, poiché a quella data la proprietà riguardava solo la società scissa.

Partecipazioni non quotate

Per quanto riguarda le partecipazioni non quotate, entro il 15.11.2023 sarà necessario che:

- un professionista qualificato (es. un dottore commercialista) rediga e attesta la perizia di stima della partecipazione alla data di riferimento.



Nota bene

I professionisti abilitatati ad effettuare la perizia di stima delle partecipazioni sono:

- gli iscritti agli albi di dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali, nonché revisori legali dei conti;
- i periti regolarmente iscritti alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, ai sensi del R.D. 2011/1934.
- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva del 16% per l'intero importo o, nel caso di rateizzazione, limitatamente alla prima delle tre quote annuali di pari importo.

L'imposta sostitutiva del 16%

- si applica sull'intero valore risultante dalla perizia delle partecipazioni non quotate (e non solo sull'incremento di valore attribuito);



- si versa utilizzando il codice tributo “8055” denominato “*Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati*”.

La spesa sostenuta per la perizia di stima:

- è deducibile dal reddito d’impresa (della società) in cinque quote costanti a partire dall’esercizio in cui è stata sostenuta, se la perizia è stata commissionata dalla società (o associazione o ente) in cui si tiene la partecipazione;
- si aggiunge al costo di acquisto della partecipazione (in proporzione al costo effettivamente sostenuto da ciascun possessore), se la perizia è stata richiesta da tutti o da alcuni dei possessori delle azioni o quote rivalutate ([articolo 5, comma 5, L. 448/2001](#)).

Partecipazioni quotate

A norma del nuovo comma 1-bis, dell'[articolo 5, L. 448 /2001](#), introdotto dalla L. 197/2022, per la rideterminazione del costo dei titoli, delle quote o dei diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziatori posseduti alla data dell’1.1.2023, occorre considerare il valore normale determinato sulla base della media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre 2023 secondo l'[articolo 9, comma 4, lettera a\), Tuir](#).



Nota bene

Tale valore deve essere soggetto all’imposta sostitutiva del 16%, la quale dovrà essere versata, utilizzando il codice tributo “8057” denominato “*Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto di titoli, di quotazione o di diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione*” ([risoluzione n. 23/E/2023](#)).

Versamento dell’imposta sostitutiva

L’imposta sostitutiva dovuta, nella misura sopra determinata, deve essere versata entro il 15.11.2023:

- dal soggetto possessore delle partecipazioni;



- con modello F24, tenendo conto che l'importo dovuto può essere compensato, in tutto o in parte, con crediti fiscali o contributivi disponibili;
- in un'unica soluzione, fatta salva la possibilità di frazionare l'importo dovuto in un massimo di tre rate annuali di pari importo.



Nota bene

In caso di opzione per il versamento rateale, entro la suddetta data del 15.11.2023 dovrà essere versata solo la prima rata. Le rate successive scadranno, rispettivamente, il 15.11.2024 (II Rata) e il 15.11.2025 (III rata) e dovranno essere maggiorate degli interessi del 3% annuo, a decorrere dal 15.11.2023.

È importante specificare che nell'ambito del modello F24, l'anno di riferimento da indicare è quello in cui si funzionalità i beni soggetti a rivalutazione, ovvero il 2023. Lo stesso criterio si applica nel caso in cui il pagamento venga rateizzato, dove l'anno di riferimento da indicare sarà sempre il 2023, anche per gli anni successivi.

Esempio di compilazione del modello F24

Il sig. Luca Gialli ha effettuato, nel febbraio 2023, la rivalutazione delle partecipazioni dallo stesso possedute alla data dell'1.1.2023, pari al 50% del capitale della società Alfa Srl. Di seguito i principali dati per la liquidazione dell'imposta sostitutiva nel modello F24:

- costo storico della partecipazione: euro 50.000;
- valore di perizia della quota di partecipazione del socio Luca Gialli (50% del patrimonio di Alfa Srl): euro 150.000
- imposta sostitutiva = euro 24.000 = (euro 150.000 x 16%)
- modalità di pagamento: unica soluzione



SEZIONE ERARIO

IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	codice tributo	ratteazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
	8055		2023	24.000 ,	,	
codice ufficio	codice atto		TOTALE	A	B	SALDO (A-B)
				24.000 ,		24.000 ,

Scompto o rimborso dell'imposta sostitutiva già versata

L'[articolo 7, comma 2, lett. ee\), ff\) e gg\), D.L. 70/2011](#), ha previsto, a favore dei contribuenti che intendono ricorrere più volte alla rideterminazione delle partecipazioni, la possibilità di scomputare l'imposta sostitutiva precedentemente versata da quella dovuta avvalendosi nuovamente del regime.



Nota bene

Più precisamente, è stato previsto che tali soggetti possono:

- sottrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione, l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata;
- effettuare una nuova rideterminazione, anche nel caso in cui la seconda perizia giurata di stima riporta un valore inferiore a quello risultante dalla perizia precedente.



Nota bene



Peraltro, se il contribuente, in relazione alla precedente rivalutazione, si era avvalso della rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta, non deve più versare la rata o le rate, non ancora scadute, relative ad una precedente rivalutazione ([circolare n. 47/E/2011](#)).

Esempio

Il signor Luca Bianchi è proprietario di una partecipazione posseduta nel 2006 al costo storico di euro 10.000.

Il valore della suddetta partecipazione era già stato rideterminato nel 2022 in euro 50.000, previo pagamento, in unica soluzione, dell'imposta sostitutiva, nella misura all'epoca vigente del 14%, pari a euro 7.000 = (euro 50.000 * 14%).

Il signor Bianchi ha deciso di aderire alla rivalutazione riproposta dalla Legge di stabilità 2023, incrementando il costo d'acquisto della partecipazione al maggior importo di euro 100.000 e determinando l'imposta sostitutiva dovuta nel 2023 quale differenza tra:

- l'importo ottenuto applicando l'aliquota del 16% sul nuovo valore di perizia euro 16.000 = (euro 100.000 * 16%) e;
- l'imposta già versata con la prima rivalutazione (euro 7.000).

L'imposta dovuta, pari ad euro 9.000 = (euro 16.000 – euro 7.000) è stata versata in un'unica soluzione in data 10.10.2023.

SEZIONE ERARIO						
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	+/- SALDO (A-B)
	8055		2023	9.000 ,	, ,	
codice ufficio	codice atto		TOTALE	A	B	
				9.000 ,	, ,	9.000 ,



Rimborso dell'imposta versata in precedenti rivalutazioni

In alternativa alla compensazione, ai contribuenti che non aderiscono al meccanismo dello scomputo, è riconosciuta la possibilità di richiedere il rimborso di quanto già versato per effetto della precedente rivalutazione, nel rispetto delle seguenti condizioni:

- la richiesta va presentata entro 48 mesi dal pagamento dell'imposta (o della prima rata);
- il termine di decadenza, per la richiesta di rimborso, decorre dalla data di versamento dell'imposta pagata in occasione della nuova rivalutazione, o della prima rata;
- l'ammontare del rimborso in nessun caso potrà essere superiore all'importo dovuto in base all'ultima rivalutazione eseguita.



Attenzione!!

Non hanno diritto al rimborso dell'imposta sostitutiva:

- gli eredi di un contribuente che, prima del decesso, aveva già rivalutato i valori di acquisto delle partecipazioni non quotate, ai sensi dell'[articolo 5 L. 448/2001](#) prima del decesso (sentenza n. 10298/2019).
- I contribuenti che, in sede di determinazione delle plusvalenze realizzate, non abbiano tenuto conto del valore rideterminato. In tal caso, gli stessi sono comunque tenuti a completare il versamento rateale, qualora si siano avvalsi di tale facoltà.

Irrevocabilità dell'opzione

L'opzione per la rideterminazione del costo o del valore di acquisto delle partecipazioni è una scelta definitiva da parte del contributore che l'ha effettuata ([circolare n. 47/E/2011](#) e [circolare n. 35/E/2004](#)).

L'indicazione nel modello Redditi 2024

Le persone fisiche, le società semplici e gli enti non commerciali che nell'anno 2023 aderiranno alla rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni sono tenuti a darne



comunicazione nel Quadro RT sezione VII (righi da RT 105 a RT 106) del modello Redditi 2024 PF.

SEZIONE VII Partecipazioni rivalutate art. 2, D.L. n. 282 del 2002 e successive modificazioni	RT105	Valore della partecipazione 1	,00	Imposta dovuta 3	,00	4	,00	5	Imposta versata 6	,00	Rateizzazione 7	Versamento cumulativo
	RT106		,00		,00		,00			,00		



Nota bene

I contribuenti che, per la propria dichiarazione dei redditi scelgono di utilizzare il Modello 730/2024, al fine di segnalare l'adesione alla procedura di rivalutazione e l'imposta sostitutiva dovuta, sono tenuti all'invio del modello Redditi 2024 PF che, in tale evenienza, sarà costituito solo dal quadro RM e dal frontespizio ([circolare n. 27/E/2003](#)).

L'omessa indicazione nel modello Redditi 2024 PF dei dati relativi alla rideterminazione effettuata nel 2023, costituisce una violazione formale, alla quale si rendono applicabili le sanzioni previste dall'[articolo 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#), con un minimo di 250 euro fino ad un massimo di 2.000 euro, mentre restano impregiudicati gli effetti della rideterminazione effettuata, in quanto l'opzione per la rideterminazione dei valori si perfeziona con il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata ([circolare 1/E/2013](#)).

Novità della L. 111/2023: rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni a regime

L'[articolo 5, comma 1, lettera h\), numero 2, L. 111/2023](#), prevede l'implementazione di un'imposta sostitutiva per la rivalutazione del valore fiscale delle partecipazioni e dei terreni, compresi quelli edificabili. È anche possibile stabilire aliquote differenziate in base al periodo di possesso del bene.



Nota bene



Questa disposizione mira a introdurre in modo stabile la normativa originariamente introdotta con la Legge 448/2001 e riproposta negli anni successivi.

Valutazione di convenienza della rivalutazione delle partecipazioni

Quando si rivaluta il costo o il valore di acquisto delle partecipazioni, è importante considerare il possibile risparmio fiscale che potrebbe derivare dalla successiva vendita di tali attività. In altre parole, in caso di cessione delle partecipazioni, sarà necessario confrontare il carico fiscale totale, tenendo conto del fatto che:

- l'imposta sostitutiva del 16%, dovuta per l'affrancamento secondo gli articoli 5 e 7 della Legge 448/2001, si calcola sul valore stabilito dalla perizia.
- l'imposta sostitutiva del 26% si calcola sull'importo della plusvalenza di natura finanziaria realizzata.

Esempio convenienza imposizione sostitutiva

Costo di acquisto euro 50.000

Valore di perizia euro 200.000
all'1.1.2023

Prezzo di vendita euro 200.000

Imposizione ordinaria

- Plusvalenza imponibile: euro 150.000 = (euro 200.000- euro 50.000)
- Imposta sulla plusvalenza: euro 39.000= (euro 150.000*26%)
- Prelievo fiscale: euro 39.000
- Imposta sostitutiva per l'affrancamento: euro 32.000 = euro 200.000*16%
- Plusvalenza imponibile: euro 0 = (euro 200.000 – euro 200.000)
- Prelievo fiscale: euro 32.000

Imposizione sostitutiva

Esempio convenienza imposizione ordinaria

Costo di acquisto euro 140.000

Valore di perizia euro 200.000
all'1.1.2023

Prezzo di vendita euro 200.000

Imposizione ordinaria

- Plusvalenza imponibile: euro 60.000 = (euro 200.000- euro 140.000)
- Imposta sulla plusvalenza: euro 15.600 = (euro 60.000*26%)



- Imposizione sostitutiva**
- Prelievo fiscale: euro 15.600
 - Imposta sostitutiva per l'affrancamento: euro $32.000 = \text{euro } 200.000 * 16\%$
 - Plusvalenza imponibile: euro $0 = (\text{euro } 200.000 - \text{euro } 200.000)$
 - Prelievo fiscale: euro 32.000



IMPOSTE SUL REDDITO

Differimento del secondo acconto escluso per i contributi previdenziali ed assistenziali

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Reddito di lavoro autonomo: focus operativi e novità della Legge Delega

Scopri di più

Sono esclusi dal differimento al 16.1.2024 gli **acconti riferiti ai contributi previdenziali e assistenziali**, per i quali il termine rimane quello **ordinario del prossimo 30.11.2023**. La conferma arriva dalla [circolare n. 31/E/2023](#) pubblicata ieri, 9.11.2023, dall'Agenzia delle entrate a commento delle novità intervenute con l'[articolo 4, D.L. 145/2023](#) (c.d. decreto "Anticipi"), che prevede per il **solo periodo d'imposta 2023**:

- **il differimento dal 30.11.2023 al 16.1.2024 della seconda rata di acconto dovuta sulla base del modello Redditi PF 2023** (Irpef e imposte sostitutive), con esclusione dei contributi previdenziali ed assistenziali (da versarsi entro il termine ordinario del 30.11.2023);
- la possibilità di versare il **secondo aconto Irpef in cinque rate mensili** di pari importo, a partire dal mese di gennaio 2024, aventi scadenza il giorno 16 di ogni mese (sulle rate successive sono dovuti gli interessi nella misura del 4%).

Per quanto riguarda i **soggetti interessati dal differimento**, l'Agenzia delle entrate conferma che vi rientrano solamente le **persone fisiche titolari di partita Iva** che nel periodo d'imposta:

- hanno **svolto un'attività d'impresa** e/o di lavoro autonomo e;
- hanno dichiarato, per tale periodo d'imposta, **ricavi o compensi di ammontare non superiore ad euro 170.000** (indicati nel modello Redditi PF 2023).

Rientrano in tale ambito anche le **imprese familiari e le aziende coniugali**, fermo restando che il differimento è consentito solo al **titolare dell'impresa familiare o dell'azienda coniugale**. In buona sostanza, l'ambito soggettivo è quasi identico a quello previsto per **beneficiare della flat tax incrementale**, anche se vi sono alcuni elementi distintivi: chi ha iniziato l'attività d'impresa o di lavoro nel corso del 2022 può differire l'acconto se ha dichiarato ricavi e/o compensi nel 2022 non superiori ad euro 170.000 (senza necessità di ragguaglio in quanto si deve far riferimenti all'importo indicato nei quadri del modello Redditi PF), ma **non può fruire della flat tax per l'anno 2023** in quanto non ha svolto l'attività per l'intero periodo d'imposta 2022 (come richiesto nella [circolare n. 18/E/2023](#)).



Sono escluse dal differimento tutte le persone fisiche non titolari di partita Iva, compresi i soci o gli associati destinatari di redditi imputati per trasparenza (compresi come detto i collaboratori di impresa familiare e di azienda coniugale), a meno che non siano anche titolari di partita Iva individuale, così come sono esclusi tutti i soggetti collettivi (società di persone, società di capitali e gli enti).

In merito all'individuazione della **soglia di ricavi e compensi di euro 170.000**, quale limite massimo per l'applicazione del differimento al 16.1.2024, si deve aver riguardo ai ricavi di cui all'[articolo 57 Tuir dichiarati per il periodo d'imposta 2022](#). Come precisato dall'Agenzia, poiché il citato [articolo 57 Tuir](#) fa riferimento all'[articolo 85 Tuir](#) per l'individuazione dei ricavi, **non è possibile considerare solamente quelli "tipici"** di cui alle lett. a) e b) di tale norma, ma anche **gli altri ivi previsti** (gli autoconsumi, i contributi ed i corrispettivi "finanziari").

La [circolare n. 31/E/2023](#) precisa, inoltre, che:

- per le imprese familiari e le aziende coniugali si deve assumere **l'ammontare complessivo dei ricavi**;
- in caso di **svolgimento di più attività**, contraddistinte da codici Ateco differenti, si deve assumere la **somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate**;
- qualora siano svolte contemporaneamente un'attività d'impresa e di lavoro autonomo, si assume **la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle attività esercitate**;
- per le persone fisiche che svolgono **attività agricole** (o connesse) produttive di reddito d'impresa, in luogo dell'ammontare dei ricavi occorre considerare **l'importo del volume d'affari Iva** (di cui al rigo VE50 del modello Iva 2023). Laddove il contribuente sia **esonerato dall'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva**, rileva **l'ammontare del fatturato complessivo del 2022** (dato dalla sommatoria delle operazioni certificate tramite fattura e di quelle derivanti dalla trasmissione telematica dei corrispettivi).



LA LENTE SULLA RIFORMA

Cessione dell'azienda in crisi: la riforma fiscale amplia l'esclusione della responsabilità solidale per i debiti tributari

di Fabio Giommoni

Master di specializzazione

Professionisti per la gestione d'impresa e la prevenzione della crisi

Scopri di più

In un precedente intervento, erano stati evidenziati i disallineamenti esistenti rispetto alle diverse procedure previste dal nuovo Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza (C.C.I.I.) di cui al D.Lgs. 14/2019, in merito all'esclusione della responsabilità solidale dell'acquirente per i debiti dell'azienda ceduta.

Si tratta sia della generale responsabilità civilistica prevista dall'[articolo 2560 cod. civ.](#) – secondo il quale il cedente non è liberato dai debiti inerenti all'azienda venduta, anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno consentito (comma 1) e il cessionario risponde dei debiti afferenti all'azienda “se essi risultano dai libri contabili obbligatori” (comma 2) – sia di quella “rafforzata” dettata in ambito fiscale dall'[articolo 14, D.Lgs. n. 472/1997](#), il cui comma 1 prevede che “*il cessionario è responsabile in solidi, fatto salvo il beneficio della preventiva escusione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore*”.

Quella fiscale è, dunque, una responsabilità:

- **sussidiaria**, in quanto è previsto il beneficio della preventiva escusione del cedente e solo successivamente è possibile agire contro il cessionario;
- **limitata** alle violazioni commesse e/o contestate nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei 2 anni precedenti; operante **nei limiti del valore dell'azienda** (valore dichiarato dalle parti in atto o valore accertato dall'ufficio);
- **limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli Uffici** (comma 2), per cui il cessionario può richiedere all'Agenzia delle entrate un **certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti** (comma 3), il quale, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario (come vi è effetto liberatorio se il certificato non è rilasciato entro 40 giorni dalla richiesta).



Il cessionario si rende comunque responsabile, in via illimitata, nell'ipotesi di cessione d'azienda attuata in frode dei crediti tributari (comma 4).

Tuttavia, il comma 5-bis, dell'[articolo 14, D.Lgs. 472/1997](#), nell'attuale versione, esclude la disciplina di responsabilità fiscale del cessionario (salvo il caso di cessione in frode dei crediti tributari) quando la cessione dell'azienda avviene nell'ambito di:

- una “**procedura concorsuale**” (fallimento, concordato fallimentare, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria);
- un accordo di ristrutturazione dei debiti ([articolo 182-bis L.F.](#));
- un piano attestato di risanamento ([articolo 67, comma 3, lettera d\), L.F.](#));
- un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio.

A parte il fatto che la citata disposizione si riferisce ancora all'**abrogata Legge Fallimentare**, il problema sorge perché **non viene richiamata** la nuova procedura di **composizione negoziata della crisi di impresa**, introdotta dal D.L. 118/2021 e poi trasfusa nel Codice della crisi.

Si ritiene, quindi, che per la **cessione d'azienda effettuata nell'ambito della composizione negoziata non operi la deroga** prevista dal citato comma 5-bis, dell'[articolo 14, D.Lgs. 472/1997](#), non potendo essere invocata, in tale ambito, una interpretazione “analogica” della norma, **né la composizione negoziata possa essere considerata una “procedura concorsuale”**.

Questo comporta un significativo **disincentivo alla cessione dell'azienda nella composizione negoziata** (penalizzando dunque la continuità aziendale e la salvaguardia dei posti di lavoro), in quanto l'acquirente rimane responsabile dei debiti tributari dell'azienda ceduta nei termini previsti dell'[articolo 14, D.Lgs. 472/1997](#), tanto più considerando che nell'ambito di detta procedura **non è operante la transazione fiscale** (ma questa dovrebbe essere introdotta dalla stessa riforma fiscale).

Vi sono, inoltre, incertezze sull'applicazione della deroga alla responsabilità fiscale per il **Piano di ristrutturazione soggetto a omologazione** di cui all'[articolo 64-bis C.C.I.I.](#) (c.d. “PRO”), in quanto anch'esso non è espressamente menzionato dal comma 5-bis, dell'[articolo 14, D.Lgs. 472/1997](#), anche se per la dottrina tale procedura potrebbe essere ricompresa tra quelle “concorsuali”.

Il **concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio**, previsto dall'[articolo 25-sexies, C.C.I.I.](#), dovrebbe essere invece considerato a tutti gli effetti una procedura concorsuale, per cui ad esso pare applicabile l'**esclusione della responsabilità fiscale dell'acquirente**.

In ogni caso, stante le suddette problematiche, il legislatore ha deciso di intervenire e con l'[articolo 9, comma 1, lett. a\), n. 3\), L. 111/2023](#) (Legge delega per la riforma fiscale), ha previsto l'estensione “**a tutti gli istituti disciplinati dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, di cui al citato decreto legislativo n. 14 del 2019, [....] l'esclusione dalle**



responsabilità previste dall'articolo 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e dall'articolo 2560 del codice civile".

In base alla delega per la **riforma fiscale** verrà dunque prevista, in primo luogo, la disapplicazione della responsabilità dell'acquirente per i debiti tributari **anche alla composizione negoziata della crisi di impresa** e al Piano di ristrutturazione soggetto a omologazione (c.d. PRO), favorendo le **cessioni d'azienda** o di rami d'azienda realizzate anche **nell'ambito di tali istituti di risoluzione della crisi di impresa**.

Ma il citato [articolo 9, L. 111/2023](#), interviene anche in ambito **civilistico**, in quanto prevede l'estensione a **tutti gli istituti della crisi di impresa** della deroga alla responsabilità dell'acquirente per i debiti dell'azienda ceduta, ai sensi dell'[articolo 2560 cod. civ.](#), dato che pure in tale ambito l'attuale disciplina non risulta allineata.

L'attuale versione del Codice della crisi prevede, infatti, la **possibilità di derogare alle disposizioni civilistiche di cui all'**[articolo 2560 cod. civ.](#) nei casi di cessione d'azienda attuata:

- in sede di **liquidazione giudiziale** ([articolo 214, C.C.I.I.](#));
- in esecuzione di un **concordato preventivo** ([articolo 118, comma 8, C.C.I.I.](#));
- in esecuzione di un **concordato semplificato** ([articolo 25-sexies, comma 8, C.C.I.I.](#));
- a fronte di un **piano di ristrutturazione soggetto a omologazione** ([articolo 64-bis, comma 9, C.C.I.I.](#)),
- nell'ambito della **composizione negoziata della crisi di impresa** ([articolo 22, co. 1, lett. d\), C.C.I.I.](#)).

La deroga in parola, nell'ambito delle richiamate procedure, presuppone l'**autorizzazione da parte del Tribunale**, il quale è tenuto a verificare:

- la funzionalità degli atti rispetto alla continuità aziendale e alla migliore soddisfazione dei creditori e;
- il **rispetto del principio di competitività** nella selezione dell'acquirente.

Al momento non è invece prevista la deroga all'[articolo 2560, cod. civ.](#), nelle cessioni d'azienda attuate nell'ambito del **piano attestato di risanamento** e **dell'accordo di ristrutturazione dei debiti** (mentre, come detto, per queste procedure già è operativa la **deroga alla responsabilità fiscale** del cessionario di cui all'[articolo 14, D.Lgs. 472/1997](#)).

In attuazione della riforma fiscale, la possibilità di **escludere la responsabilità del cessionario per i debiti dell'azienda ceduta, ai sensi dell'articolo 2560 cod. civ.**, dovrebbe essere estesa, dunque, **anche al piano attestato di risanamento e all'accordo di ristrutturazione dei debiti**, mediante modifica delle relative disposizioni del Codice della crisi.

Da valutare poi se, a fronte delle novità che saranno apportate, **per la composizione negoziata della crisi di impresa la deroga all'applicazione dell'**[articolo 2560 cod. civ.](#) **continuerà ad essere**



subordinata o meno all'autorizzazione del Tribunale.

Da ultimo, è opportuno citare la diversa disciplina che opera in merito alla **responsabilità solidale dell'alienante e dell'acquirente dell'azienda per i debiti verso il personale dipendente** al tempo del trasferimento dell'azienda (compreso il TFR), ai sensi dell'[articolo 2112, comma 2, cod. civ.](#), per la quale non sono previste novità.

Detta **responsabilità del cessionario è disattivabile soltanto nelle specifiche ipotesi previste dall'articolo 47, commi 5, 5-bis e 5-ter, L. 428/1990** (come modificato dall'[articolo 368, D.Lgs. 14/2019](#)), ovvero quando il trasferimento riguarda imprese, che hanno cessato l'attività, a carico delle quali sia stata aperta:

- la procedura di **liquidazione giudiziale**;
- la procedura di **concordato preventivo di tipo liquidatorio**;
- la procedura di **liquidazione coatta amministrativa** (nonché nel caso di **amministrazione straordinaria** qualora la continuazione dell'attività non sia stata disposta o sia cessata e durante la consultazione sindacale sia stato raggiunto un accordo in ordine al mantenimento, anche parziale, dell'occupazione).

La deroga alla responsabilità solidale dell'acquirente non è invece prevista nelle ipotesi di cessione d'azienda nell'ambito di un **concordato preventivo con continuità aziendale “indiretta”** o di un **accordo di ristrutturazione dei debiti “non liquidatorio”**, ai sensi dell'[articolo 47, comma 4-bis, L. 428/1990](#).

Non è chiaro il possibile trattamento della cessione d'azienda effettuata nell'ambito di un **accordo di ristrutturazione dei debiti di tipo “liquidatorio”** o del **concordato semplificato**, in quanto detti istituti non sono menzionati dall'[articolo 47](#), comma 5-bis e comma 4-bis, L. 428/1990.

Per l'**accordo di ristrutturazione di tipo liquidatorio non sembrerebbe possibile un'interpretazione estensiva della norma**, per cui l'[articolo 2112 cod. civ.](#) non sembrerebbe derogabile, mentre **al concordato semplificato dovrebbe potersi applicare la stessa disciplina del concordato preventivo liquidatorio**, per cui la deroga potrebbe operare.

Per quanto riguarda, infine, la **composizione negoziata della crisi di impresa**, lo stesso [articolo 22, comma 1, lett. d\), C.C.I.I.](#), stabilisce espressamente che **“resta fermo l'articolo 2112 del codice civile”**, per cui non vi è possibilità di escludere la responsabilità del cessionario per i debiti nei confronti dei lavoratori.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La nuova residenza delle società abbandona l'oggetto dell'attività

di Ennio Vial

Master di specializzazione

Investimenti esteri tra società e stabile organizzazione

Scopri di più

L'[articolo 73, comma 3, Tuir](#), disciplina la **residenza delle società di capitali**, degli **enti commerciali** e degli **enti non commerciali**. Invero, tale articolo disciplina, altresì, la **residenza** delle **società di persone e delle associazioni professionali**, visto il rimando contenuto nell'[articolo 5, comma 3, lett. d\), Tuir](#).

Ai fini delle imposte sui redditi, **si considerano residenti le società e gli enti** che per la **maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato**.

I tre criteri devono considerarsi come **alternativi** e devono essere verificati per la **maggior parte del periodo di imposta**.

Il criterio della **sede legale** risulta generalmente legato ad un **dato formale**, mentre il criterio alternativo della sede dell'amministrazione risulta **ancorato a criteri più sostanziali**.

Un aspetto problematico della disciplina italiana, tuttavia, è rappresentato dall'ulteriore criterio dell'oggetto dell'attività, la cui declinazione concreta non appare sempre agevole, ma che, tuttavia, ha ottenuto un importante chiarimento nella [circolare n. 48/E/2007](#) in tema di **fiscalità del trust**.

Si deve tener presente che i **criteri di residenza del trust** sono gli stessi delle società, essendo il trust stesso inserito tra **gli enti commerciali o gli enti non commerciali**, di cui all'[articolo 73, Tuir](#).

Nel caso del trust, l'assenza della sede legale porta a ritenere che gli unici criteri applicabili siano quello della **sede dell'amministrazione e dell'oggetto dell'attività**.

Ebbene, la [circolare n. 48/E/2007](#) precisa che *"il secondo criterio (l'oggetto principale) è strettamente legato alla tipologia di trust. Se l'oggetto del trust (beni vincolati nel trust) è dato da un patrimonio immobiliare situato interamente in Italia, l'individuazione della residenza è agevole; se invece i beni immobili sono situati in Stati diversi occorre fare riferimento al criterio della*



prevalenza. Nel caso di patrimoni mobiliari o misti l'oggetto dovrà essere identificato con l'effettiva e concreta attività esercitata.”.

In ipotesi di **patrimoni mobiliari** l'indicazione non risulta del tutto chiara e di univoca interpretazione.

Tuttavia, in ipotesi di **beni immobili**, la precisazione non dà adito a dubbi: l'ubicazione dell'oggetto dell'attività coincide, in sostanza, con il **luogo in cui sono ubicati gli immobili**.

Questo chiarimento può essere mutuato anche per le società e si può, quindi, affermare che una società estera, ancorché avente la sede legale e la sede dell'amministrazione all'estero, potrebbe risultare fiscalmente residente in Italia, se **il suo patrimonio è interamente o prevalentemente costituito da beni immobili** situati nel nostro Stato.

La questione potrebbe essere risolta agevolmente applicando **le Convenzioni contro le doppie imposizioni** che, generalmente, fanno prevalere **il criterio del place of effective management**.

Tuttavia, il punto 25 del Commentario Ocse, all'articolo 4, relativamente alle osservazioni sull'articolo, segnala che l'Italia mantiene l'opinione che il luogo, in cui la principale sostanziale attività della società è svolta, deve comunque essere **presa in considerazione nel determinare il place of effective management**.

Ragionevolmente l'osservazione portava a ritenere che **l'Italia volesse comunque considerare l'ubicazione dell'oggetto dell'attività**, quale criterio imprescindibile per valutare la residenza fiscale.

Al riguardo, dobbiamo tuttavia segnalare come questa osservazione sia stata **esposta nel Commentario 2017**. L'oggetto dell'attività, inoltre, sparisce anche dal nuovo comma 3, dell'[articolo 73, Tuir](#), così come proposto nella bozza di Decreto legislativo che sta circolando in questi giorni.

La nuova norma, infatti, stabilisce che: “*Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale.*”.

Al criterio della **sede legale o della sede di direzione effettiva** si affianca, ora, quello della **gestione ordinaria in via principale**, che non collima perfettamente con il vecchio criterio dell'ubicazione dell'oggetto dell'attività. La norma, inoltre, prevede espressamente che per **sede di direzione effettiva si intende** “*la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso*” mentre per gestione ordinaria si intende “*il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso*”.

Ebbene, potrà a questo punto accadere che una **società estera con solo immobili in Italia** possa



essere considerata **società non residente** sul presupposto di avere ovviamente:

- la **sede legale all'estero**;
- la **sede dell'amministrazione all'estero** sia come luogo di assunzione delle decisioni strategiche, sia come luogo di gestione ordinaria.

È il caso, infine, di ricordare come nel caso di trust la **sede legale sia priva di pregio** per cui rimarrà la decisione strategica e corrente che, alla fine, saranno **localizzate ragionevolmente nel paese di residenza del trustee**.