



Edizione di martedì 4 Giugno 2024

CASI OPERATIVI

La cessione delle costruzioni collabenti (categoria catastale F/2) avviene con applicazione dell'Iva

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Rivalutazione quote, anche parziale

di **Alessandro Bonuzzi**

PENALE TRIBUTARIO

Le nuove sanzioni penali tributarie in materia di riscossione e confisca per equivalente

di **Marco Bargagli**

IMPOSTE INDIRETTE

La ricapitalizzazione da parte del socio al vaglio della Cassazione

di **Stefano Chirichigno**

IMPOSTE INDIRETTE

Flat tax incrementale nell'impresa familiare

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

CASI OPERATIVI

La cessione delle costruzioni collabenti (categoria catastale F/2) avviene con applicazione dell'Iva

di Euroconference Centro Studi Tributari

 **FiscoPratico**

La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI**
per lo **Studio** del **Commercialista**

scopri di più >

Alfa Srl deve cedere un fabbricato collabente classificato nella categoria catastale F/2 a Beta Srl, che successivamente procederà a ristrutturarlo per trasformarlo in una abitazione.

Tale cessione è imponibile o esente?

Che imposta di registro risulta applicabile?

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



FiscoPratico

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI***Rivalutazione quote, anche parziale***di **Alessandro Bonuzzi**

Seminario di specializzazione

Riforma Fiscale: D.Lgs. di revisione dei regimi IRPEF e IRES

Attuazione delega fiscale per redditi di lavoro autonomo e dipendente, agrari e d'impresa

Scopri di più

La Legge di Bilancio 2024 ([articolo 1, commi da 52 a 53, L. 213/2023](#)) ha riaperto i termini per procedere alla **rivalutazione** delle **partecipazioni non quotate** possedute alla data dell'**1.1.2024** sulla base di una **perizia di stima asseverata**.

La possibilità riguarda le **quote detenute da persone fisiche, società semplici, associazioni professionali o enti non commerciali nella propria sfera istituzionale**. La rideterminazione del valore ha l'obiettivo di ridurre l'ammontare della **plusvalenza imponibile** ai fini delle imposte sul reddito, quale reddito diverso emergente dalla cessione della partecipazione posseduta. Di talché, la rivalutazione può essere conveniente per coloro che detengono partecipazioni con **elevati plusvalori latenti** e che hanno intenzione di cederle.

La misura dell'imposta sostitutiva da applicare al valore di perizia del bene è pari al **16%**, sia per le partecipazioni **qualificate** che **non qualificate**.

L'imposta sostitutiva **può essere versata**, alternativamente:

- in un'**unica soluzione**, entro il prossimo **7.2024**, poiché il **termine naturale del 30.6 cade di domenica**;
- in **3 rate annuali di pari importo**, con la prima rata da versare **entro il prossimo 1.7.2024**. In particolare, in caso di opzione per la **rateizzazione**, i termini di versamento sono i seguenti:
 - **1.7.2024** per la **prima rata** pari a 1/3 del 100% dell'imposta sostitutiva;
 - **30.6.2025** per la **seconda rata** pari a 1/3 del 100% dell'imposta sostitutiva + interessi del 3% annuo calcolati dal 30.6.2024;
 - **30.6.2026** per la **terza rata** pari a 1/3 del 100% dell'imposta sostitutiva + interessi del 3% annuo calcolati dal 30.6.2024.

Nel **modello F24** di versamento va indicato il **codice tributo "8055"** e, quale **anno di riferimento**, il **"2024"**.

La **perizia di stima** del valore delle partecipazioni oggetto di rivalutazione deve essere redatta

e **asseverata** entro il prossimo **1.7.2024**. Il mancato giuramento della perizia entro la scadenza di legge **compromette** il **perfezionamento** dell'operazione; quest'ultimo è altresì condizionato dal **versamento tempestivo** dell'**imposta sostitutiva** o della **prima rata** della stessa. Invece, **l'omesso versamento delle 2 rate successive alla prima non fa venir meno l'efficacia della rivalutazione**, così come l'omessa indicazione dei relativi dati nel **quadro RT** della dichiarazione dei redditi. Il mancato versamento delle rate successive alla prima determina l'**iscrizione a ruolo** delle stesse da parte dell'Agenzia delle entrate.

È possibile procedere alla rideterminazione del costo fiscale, **anche solo per una parte della partecipazione** posseduta (cosiddetta "**rivalutazione parziale**"). In tal caso:

- qualora la partecipazione sia stata acquistata in epoche diverse, si considerano rivalutate le *tranche* di acquisto secondo il metodo **Lifo**, quindi **dalla più recente alla meno recente**;
- qualora la partecipazione sia stata acquistata in una sola *tranche*, la quota parte rideterminata si considera acquistata alla **data di possesso** prevista dalla norma di rivalutazione di riferimento, quindi, per quanto riguarda l'ultima riapertura, alla data dell'1.1.2024. Pertanto, nell'ipotesi in cui in data successiva non siano acquisite altre partecipazioni, in caso di cessione si considererebbe **ceduta per prima la quota parte della partecipazione rivalutata**. Ne deriva che nel caso in cui un socio persona fisica, possessore del 50% del capitale sociale di una Srl, decidesse di rivalutare solo il 10% del capitale sociale a un valore di 100, avendo intenzione di vendere solo 1/5 della propria partecipazione, laddove il prezzo di cessione coincidesse con il valore di perizia (100), dalla vendita **non emergerebbe alcuna plusvalenza imponibile** e l'imposizione si **esaurirebbe** con il pagamento dell'imposta sostitutiva di 16 ($100 \times 16\%$).

Si precisa, infine, che la rivalutazione della partecipazione può intervenire in un **momento successivo** rispetto alla cessione della quota, senza che la stessa sia vanificata. Pertanto, ai fini del calcolo della eventuale plusvalenza imponibile, può essere utilizzato il costo fiscale rideterminato della partecipazione anche laddove l'**atto di cessione** della partecipazione stessa sia stato stipulato nel **mese di febbraio 2024**, mentre il **pagamento dell'imposta sostitutiva** verrà effettuato il **prossimo 1.7.2024**.

PENALE TRIBUTARIO

Le nuove sanzioni penali tributarie in materia di riscossione e confisca per equivalente

di **Marco Bargagli**

Seminario di specializzazione

Compliance d'impresa e adempimento collaborativo

Analisi ragionata delle novità contenute nella disciplina in seguito all'introduzione del D.Lgs. 221/2023

Scopri di più

Il panorama giuridico di riferimento, nel peculiare **settore penale tributario**, è disciplinato dal **D.Lgs. 74/2000**, recante le norme **riferite alla nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto**, a norma dell'[articolo 9, L. 205/1999](#).

Analizziamo, in questo intervento, la rilevanza delle modifiche che interessano i **“c.d. reati riscossivi”** previsti dal citato D.Lgs. 74/2000 e, segnatamente:

- [l'articolo 10-bis](#) – **Omesso versamento di ritenute dovute o certificate** – che punisce con la **reclusione da sei mesi a due anni** chiunque **non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti**, per un ammontare **superiore a 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta**;
- [l'articolo 10-ter](#) – **Omesso versamento di IVA** che punisce con la **reclusione da sei mesi a due anni** chiunque **non versa**, entro il termine per il **versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo**, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, **per un ammontare superiore a euro 250.000 per ciascun periodo d'imposta**.

Importanti novità riguarderanno anche la **c.d. confisca per equivalente**, prevista dall'[articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000](#), a mente del quale, nel **caso di condanna o di applicazione della pena** su richiesta delle parti a norma dell'[articolo 444 del codice di procedura penale](#) (c.d. patteggiamento), per uno dei delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000, è **sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo**, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un **valore corrispondente a tale prezzo o profitto**.

Ciò posto, vediamo nel dettaglio le novità introdotte **dall'articolo 20, L. 111/2023** (Legge delega fiscale) e, simmetricamente, le **modifiche** che mirano **alla revisione del sistema sanzionatorio penale – tributario**.

Nello specifico, con le **lettere b) e c)**, si interviene, come detto, **sulla disciplina dei “reati riscossivi”**, ovvero **sull’omesso versamento di ritenute e sull’omesso versamento di Iva**, attraverso un reale **coordinamento della punibilità con i piani di estinzione dei debiti tributari**.

Infatti, come rilevabile dalla relazione illustrativa al provvedimento, l’intervento **attua il criterio di delega** di cui all’articolo 20, comma 1, lett. a), n.3), finalizzato a *«rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario (...) adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all’effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all’esercizio dell’azione penale»*.

Viene così prevista, per entrambi i delitti, una **condizione obiettiva di punibilità**, costituita dalla **manifestazione inequivoca della volontà del contribuente di sottrarsi, sin da principio, al pagamento dell’obbligazione tributaria**, da ritenersi integrata allorquando, **all’atto della consumazione del reato, siano decorsi i termini per la rateizzazione delle somme dovute** senza che la stessa sia stata richiesta, ovvero vi sia stata **decadenza dalla rateizzazione già concessa**.

Di conseguenza, il reato **non sarà punibile fintantoché non sia in corso di estinzione il pagamento delle rate ai sensi dell’articolo 3-bis, D.Lgs. 462/1997**, e sempre che il contribuente non **incorra in decadenza dal beneficio della rateazione** ex articolo 15-ter, D.P.R. 602/1973, salvo che, in tal caso, **l’ammontare del debito residuo sia superiore, rispettivamente, a 50.000 euro** (per il reato di cui all’art. 10- bis) e **75.000 euro** (per il reato di cui all’articolo 10-ter).

In merito, con lo scopo di **rendere effettivi i presupposti per l’avverarsi delle condizioni sopra descritte**, e in particolare per **l’accesso alla rateizzazione del debito relativo all’imposta evasa**, è stato previsto un **differimento della data di consumazione** di entrambi i reati **al 31 dicembre dell’anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale** (sostituto di imposta o Iva).

Il reato sarà così **punibile al ricorrere delle condizioni obiettive di nuova introduzione**, con conseguente insorgenza **solo a quella data dell’obbligo di denuncia**, da parte dell’Agenzia delle entrate, o di informativa, da parte della Guardia di Finanza, all’autorità giudiziaria.

Infine, la **lettera e)**, interviene anche **sull’articolo 12-bis in materia di confisca per equivalente**, con una disposizione che **tempera le iniziative di sequestro preventivo** finalizzate alla confisca obbligatoria del profitto dell’evasione, **limitandolo nei casi in cui non sussista un rischio di dispersione della garanzia patrimoniale** e, conseguentemente, **non risulti necessario un intervento di natura anticipatoria rispetto alla misura di sicurezza patrimoniale**.

In particolare, il **nuovo comma 2**, dispone che il **sequestro non possa essere disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione**, anche a seguito di **procedure conciliative o di accertamento con adesione** sempre che, in detti casi, **il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti**.



Corre l'obbligo di evidenziare che fa eccezione il caso in cui sussista il **concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale**, circostanza che si può **desumere dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo**, tenuto anche conto della **gravità del reato**.

Per effetto delle novità *in itinere*, la rubrica del reato sarà così modificata con l'aggiunta del riferimento «**Sequestro e confisca**».

IMPOSTE INDIRETTE

La ricapitalizzazione da parte del socio al vaglio della Cassazione

di Stefano Chirichigno

OneDay Master

Finanziamenti bancari e non bancari tradizionali

Scopri di più

Quando ci si confronta con l'**imposta di registro** occorre sempre avere rispetto ed un po' di comprensione. In primo luogo, perché è la **decana delle imposte**, dato che non è azzardato farla risalire al Regio Decreto n. 3269 (che data 30.12.1923) e, in secondo luogo, perché è un'**imposta indiretta** e **non ha il sostegno dell'incredibile supporto filosofico dell'Iva** o anche (in effetti in misura già assai minore) di un'**imposta di successione**.

Fatta questa premessa, è ragionevole non di meno manifestare un **certo disorientamento** per effetto della lettura della **sentenza della quinta sezione Civile della Cassazione n. 4754 pubblicata lo scorso 22.2.2024**. Beninteso, la sentenza è estremamente articolata e ricca di riferimenti giurisprudenziali a supporto, ma il tema che ci interessa, in particolare, è l'ascrivibilità della **rinuncia al finanziamento** – finalizzato ad evitare i provvedimenti di carattere straordinario di cui agli [articoli 2446 e 2447 cod. civ.](#) – all'alveo degli **atti di remissione dei debiti**, ovvero si debba considerarlo **atto indirizzato** a consentire l'**aumento di capitale** e, in quanto tale, **atto proprio della società a suo tempo finanziata** e ora (ri)capitalizzata. La rilevanza della qualificazione attiene alla previsione dell'[articolo 4, della Tariffa Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986](#), che assoggetta a **tassa fissa**, per l'appunto, gli **atti propri della società di qualunque tipo ed oggetto** e degli enti diversi dalle società compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per **oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali** o agricole, nell'ambito dei quali, *per tabulas*, l'**aumento del (capitale o) patrimonio con conferimento di denaro**.

Come detto, su tale controversa questione è intervenuta la Cassazione che, in primo luogo, ha affermato che l'[articolo 4 della Tariffa Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986](#), individua quale presupposto della tassazione «**le operazioni e gli atti delle società**» e non dei soci, atteso che detta citata norma fa riferimento alla lett. a), n.5), all'aumento del capitale sociale mediante **conferimento di denaro da parte dei soci**, vale a dire alla delibera assembleare di aumento del capitale disposto anche **con conferimento di denaro**.

La stessa giurisprudenza di legittimità, sottolinea sempre la Cassazione in tema di imposte e tasse, utilizza il **termine "atti societari"**, quale **genus rispetto alla species** "deliberazioni

societarie”.

Effettivamente non è raro che la dottrina utilizzi il **termine atti societari in forma sintetica** per ricondurre ad unità tutta una **serie di eventi riconducibili alla società**, talora ricollegandolo ad una delibera, o comunque ad un'*expressio voluntatis* dell'organismo, talora ponendo quale unico criterio unificatore il **riferimento ad una struttura societaria** (si veda anche Cassazione n. 3345/2011; Cassazione n. 15625/2014).

Ne consegue che **l'atto di rinuncia al finanziamento sottoscritto dal socio** – sebbene al fine di evitare la riduzione di capitale e conseguente futuro aumento di capitale – **non rientrerebbe**, secondo la Suprema Corte di cassazione, nell'alveo degli **atti societari che sono costituiti dai soli atti** che siano espressione della volontà assembleare.

Non si può negare che il ragionamento appare **compiutamente e organicamente sviluppato**, ma resta da chiarire perché la norma ([articolo 4, alla lett. a\) n. 5 della Tariffa Parte I](#)) testualmente faccia riferimento alla **“costituzione e aumento del capitale o patrimonio”**. La sentenza sembra considerare atto societario **l'aumento di capitale** inteso come delibera di aumento del capitale sociale, ma se il legislatore ha affiancato all'aumento di capitale, anche l'aumento di patrimonio, **una qualche ragione dovrà pur esserci**. Ci troviamo, dunque, di fronte ad una **duplice delimitazione**, la prima relativa all' **oggetto dell'apporto modalità** (conferimento di denaro e, quindi, si deve inferire, non rinuncia ai crediti) e la **seconda relativa alla forma** (delibera assembleare e non diversa formalizzazione della medesima volontà della medesima compagine sociale). Orbene, **la prima delimitazione può essere considerata un mero retaggio** che induce ad avere per così dire l'accortezza di raggiungere il medesimo risultato di ricapitalizzazione **trasformando credito in capitale indirettamente**, attraverso l'apporto di “cash” che consenta di rimborsare per pari importo il credito. Sotto tale profilo, il rispetto per la veneranda imposta, cui si accennava in premessa, rende **accettabile quello che potrebbe apparire** se non un vero e proprio bizantinismo, quantomeno **l'imposizione di un rituale di cui pochi sentivano il bisogno**.

Quanto alla **seconda delimitazione**, rimane irrisolto il significato da attribuire **all'aumento del patrimonio affianco all'aumento del capitale**. Se per capitale, come detto, si intende il capitale sociale per il quale la delibera costituisce strumento indefettibile di ogni intervento di ricostituzione, **per il patrimonio**, la sede assembleare al più è il momento di **ratifica di una scelta e manifestazione di volontà** che solo accidentalmente si manifesti in tale sede.

L'aspetto che più lascia sconcertati è che, pur valorizzando la natura di atto di rinuncia al credito e, quindi, l'applicabilità al caso in esame **dell'imposta proporzionale di registro pari allo 0,50%**, di cui all' articolo 6 della citata Tariffa parte I, relativa a **cessione di crediti**, compensazioni e remissioni di debiti, **quasi si sorvoli sulla circostanza** che, per questa tipologia di atti, la Tariffa parte II, come noto, prevede la **tassazione solo in caso d'uso** se formati **mediante corrispondenza** (con talune eccezioni che qui non sono di interesse). Si intuisce, più ripercorrendo l'iter giurisprudenziale a monte, che dalla sentenza stessa che si **sarebbe concretizzato un caso d'uso** derivante dalla “produzione” della “corrispondenza” in questione



nel corso di una verifica dell'Agenzia delle entrate.

Uno scenario da caccia al fuggitivo. Immaginiamo anche un finanziamento originario *intercompany* fruttifero che goda pacificamente del **principio di alternatività dell'Iva rispetto all'imposta di registro; la capitalizzazione** – che a ben vedere anche se presa in sede assembleare, anche se per aumentare il capitale sociale in senso proprio, resta sempre manifestazione di una volontà ascrivibile esclusivamente al socio e non all'organo della beneficiaria di tale atto unilaterale – **è libera da ogni incubo di enunciazione di tale finanziamento**, ma viene inseguita per essere tassata con imposta proporzionale se **non riesce a rifugiarsi in un verbale di assemblea** e con rituale movimentazione di denaro, perché la necessità di **produrre l'atto unilaterale in sede di verifica è sempre dietro l'angolo**. L'esatto contrario di quello che gli operatori (e il buon senso) hanno **suggerito sino ad ora**.

IMPOSTE INDIRETTE***Flat tax incrementale nell'impresa familiare***di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Tutto quesiti e casi operativi sulle dichiarazioni dei redditi

Scopri di più

Una delle novità più rilevanti che riguardano il modello Redditi 2024 PF è la cd. **“flat tax” incrementale**, di cui all'[articolo 1, comma 55–57, L. 197/2022](#), oggetto di commento da parte dell'Agenzia delle entrate nella [circolare n. 18/E/2023](#). Il meccanismo prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, e delle relative addizionali regionali e comunali, nella **misura del 15% sulla differenza positiva tra:**

- **reddito d'impresa** e/o di lavoro autonomo del **periodo d'imposta 2023**;
- **maggior reddito, d'impresa** e/o di lavoro autonomo, del **triennio 2020-2022**, **aumentato del 5%**.

La predetta differenza positiva (su cui applicare l'imposta sostitutiva) **non può eccedere l'importo di euro 40.000**, e l'**eventuale eccedenza** è soggetta **ad Irpef nei modi ordinari**. Poiché l'agevolazione riguarda solo il reddito d'impresa e/o di lavoro autonomo delle persone fisiche, sono **esclusi dall'ambito di applicazione i redditi di partecipazione** (in società di persone, imprese familiari e studi associati).

Trattandosi di una norma “spot”, applicabile **solo per il periodo d'imposta 2023**, gli acconti Irpef per l'anno 2024 devono essere **calcolati sul reddito complessivo del contribuente, al lordo dell'eventuale importo assoggettato ad imposta sostitutiva**. Nel modello Redditi 2024 PF è stata inserita **l'apposita sezione II nel quadro LM**, in cui inserire i dati per:

- la **verifica del presupposto** (incremento reddituale) e;
- il **calcolo dell'importo soggetto al 15%**.

Nella [circolare n. 18/E/2023](#), l'Agenzia delle entrate ha chiarito, tra le altre cose, che non è necessario che **l'attività sia stata svolta nell'intero triennio di riferimento (2020-2022)**, ma è sufficiente che all'interno di tale periodo vi sia **almeno un'annualità intera**, con la conseguenza che sono **esclusi dall'agevolazione tutti coloro che hanno iniziato l'attività nel corso del 2023**.

Tra i soggetti beneficiari dell'agevolazione vi sono anche **le imprese familiari**, per le quali è necessario distinguere **due aspetti**:

- la verifica dei presupposti deve essere effettuata tenendo conto del **totale del reddito d'impresa o di lavoro autonomo del 2023**, a prescindere dalla quota spettante al titolare (che non può essere inferiore al 51%);
- il calcolo dell'imposta sostitutiva tiene conto solo della quota di **reddito di spettanza del titolare**.

Si ponga, ad esempio, un'impresa familiare con i **seguenti dati**:

- maggior **reddito del triennio 2020-2022** per euro 60.000 (cd. "reddito di riferimento");
- **reddito di riferimento aumentato del 5%** = euro 63.000
- **reddito d'impresa 2023** = euro 80.000
- reddito **incrementale "lordo"** = (euro 80.000 – euro 63.000) = euro 17.000
- reddito incrementale **soggetto ad imposta sostitutiva** = (euro 17.000 x 51%) = euro 8.670
- **imposta sostitutiva** = euro 1.300,50

Le istruzioni alla compilazione del modello Redditi PF esaminano, poi, la casistica particolare dell'imprenditore che svolge l'attività sia in forma individuale (di lavoro autonomo o d'impresa), sia **tramite l'impresa familiare** o l'azienda coniugale. Si può trattare del solo caso in cui **una persona fisica svolga sia un'attività d'impresa** (sotto forma di impresa familiare), ed **un'attività di lavoro autonomo**, poiché il possesso della partita Iva non permette di **svolgere due attività d'impresa distinte**, una individuale e l'altra in impresa familiare. In questo caso reddituale, è riconosciuto per intero per la parte di esso imputabile al reddito "individuale" (ad esempio di lavoro autonomo), mentre per **la parte di esso imputabile al reddito d'impresa familiare** è riconosciuto in proporzione alla **quota posseduta dal titolare**.

Si segnala, infine, che **la quota di reddito assoggettata ad imposta sostitutiva** rileva ai fini della definizione del requisito reddituale per il **riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici** di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria. Pertanto, l'importo soggetto a *flat tax* **deve essere sommato agli altri redditi ed indicato nel rigo RN1**, colonna 1 (reddito di riferimento per agevolazioni fiscali).