



Edizione di lunedì 1 Luglio 2024

CASI OPERATIVI

Cessione di partecipazioni e corretto calcolo del valore fiscale riconosciuto delle quote
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Termini di versamento del diritto annuo CCIAA 2024
di Alessandro Bonuzzi

PENALE TRIBUTARIO

Riforma sanzioni: come cambia il sistema sanzionatorio in ambito penale tributario
di Angelo Ginex

LA LENTE SULLA RIFORMA

L'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

PROFESSIONISTI

Perché quando scrivo al cliente, mi tocca ricevere domande di chiarimento?
di Giovanni Acerboni

Cessione di partecipazioni e corretto calcolo del valore fiscale riconosciuto delle quote

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

**FiscoPratico**

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

scopri di più >

Tizio e Caio, possiedono insieme il 100% di una Snc, che intendono cedere a terzi.

Al 1° gennaio 2024 si prospetta il seguente valore della società:

Immobilizzazioni (immobile e avviamento): 4 milioni di euro = enterprise value

Diversi mutui: 3 milioni di euro

Capitale netto: 1 milioni di euro (equity value) = prezzo di cessione delle quote

Valore di acquisto delle quote: 10.000 euro

Per ridurre il carico fiscale è intenzione usufruire della rivalutazione agevolata delle quote sociali e portare il costo fiscale a 1 milione di modo da avere una plusvalenza nulla.

Gli acquirenti vorrebbero acquistare la Snc senza mutui, e quindi si dovrebbe procedere come segue: acconto prezzo di cessione pari a 3 milioni di euro, versamento in conto capitale dei soci attuali e chiusura dei mutui. Post chiusura del mutuo la società verrebbe ceduta al prezzo di vendita di complessivi 4 milioni di euro.

Come base per la determinazione della plusvalenza nel caso prospettato si può sommare il versamento in conto capitale al costo rivalutato, oppure si deve calcolare la plusvalenza sulla differenza fra prezzo di vendita e costo rivalutato con un aggravio di costo fiscale?

Quale potrebbe essere il metodo migliore da un punto di vista del carico fiscale?

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

Termini di versamento del diritto annuo CCIAA 2024

di Alessandro Bonuzzi

Convegno di aggiornamento

Gestione degli errori e responsabilità del professionista

Scopri di più

Le imprese iscritte al Registro imprese già alla data dell'1.1.2024 devono versare il **diritto annuale** per l'anno **2024**, entro il termine previsto per il pagamento della **prima rata dell'acconto 2024 delle imposte sui redditi**.

Per le imprese con **periodo d'imposta coincidente con l'anno solare**, il versamento della prima rata dell'acconto 2024 Irpef e Ires deve essere effettuato:

- in generale, entro oggi (lunedì **7.2024**) oppure entro il **31.7.2024** con applicazione della **maggiorazione dello 0,40%**;
- per i **soggetti Isa**, ivi compresi i contribuenti forfettari e minimi, nonché i soci e collaboratori di imprese Isa, entro il **7.2024**, oppure entro il **30.8.2024** con applicazione della **maggiorazione dello 0,40%**. Il Decreto correttivo del Concordato preventivo biennale di prossima emanazione sancirà tale ulteriore differimento **a fine agosto**, confermando quanto era già **ragionevolmente sostenibile in via sistematica**.

La precisazione relativa alla scadenza del versamento del diritto annuale 2024 è più che mai opportuna soprattutto per i **soggetti Isa**. Ciò in quanto, nelle solite **lettere** inviate alle imprese, le Camere di commercio indicavano esclusivamente la scadenza *standard* dell'1.7.2024 e del 31.7.2024, con applicazione della maggiorazione dello 0,40%, senza considerare la **proroga** introdotta dal D.Lgs. 13/2024 **per i contribuenti Isa**.

Invece, il MiMiT, con la circolare n. 003353 del 13.6.2024, ha definitivamente chiarito che la proroga stabilita dal D.Lgs. 13/2024 "*si applica ... **anche al versamento del diritto annuale per l'anno 2024** effettuato dai contribuenti rientranti nell'ambito di applicazione della norma ... ivi compresi i soggetti REA eventualmente rientranti in tali fattispecie. Resta inteso che, per le imprese che non rientrano nelle casistiche individuate dalla norma, rimane confermata la scadenza del 1° luglio 2024 ... con la possibilità di effettuare il versamento entro il 31 luglio 2024 con la maggiorazione dello 0,40%*".

Pertanto, le scadenze del diritto annuale 2024 sono perfettamente **allineate** con i termini di versamento della **prima rata dell'acconto 2024** delle imposte sui redditi.

Vale la pena evidenziare, poi, che le **società di capitali solari “soggetti Isa”** con approvazione del bilancio:

- **nei 120 giorni** dalla chiusura dell'esercizio;
- **nei 180 giorni** dalla chiusura dell'esercizio, avvenuta nel mese di **maggio** oppure nel mese di **giugno**;

devono comunque effettuare il **versamento del diritto annuale 2024 entro il prossimo 31.7.2024**, oppure entro il prossimo **30.8.2024**, con la **maggiorazione dello 0,40%**.

Invece, le **società di capitali solari “soggetti no Isa”** con approvazione del bilancio:

- **nei 120 giorni** dalla chiusura dell'esercizio, devono effettuare il **versamento del diritto annuale 2024** entro oggi (**7.2024**), oppure entro il prossimo **31.7.2024** con la **maggiorazione dello 0,40%**;
- **nei 180 giorni** dalla chiusura dell'esercizio, avvenuta nel mese di **maggio**, devono effettuare il versamento del **diritto annuale 2024** entro oggi (**1.2024**), oppure il prossimo **31.7.2024** con la maggiorazione **dello 0,40%**;
- **nei 180 giorni** dalla chiusura dell'esercizio, avvenuta nel mese di **giugno**, devono effettuare il versamento del diritto annuo 2024, entro il prossimo **7.2024**, oppure il **30.8.2024** con la **maggiorazione dello 0,40%**.

Anche per le **società con esercizio non coincidente con l'anno solare**, assumono rilevanza i termini di versamento della prima rata dell'acconto delle imposte sui redditi; sicché, il **diritto annuale va corrisposto entro**:

- l'ultimo giorno del **sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio**;
- l'ultimo giorno del **mese successivo a quello di approvazione del bilancio**, laddove l'approvazione stessa sia effettuata oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.

Soggetti solari	Versamento entro l'1.7.2024 o 31.7.2024	Versamento entro 31.7.2024 o 30.8.2024
------------------------	--	---

Riforma sanzioni: come cambia il sistema sanzionatorio in ambito penale tributario

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Nuovo concordato preventivo biennale

Analisi della normativa e valutazioni di convenienza

Scopri di più

Il **D.Lgs. 87 del 14 giugno 2024**, pubblicato in Gazzetta ufficiale n. 150 del 28 giugno 2024, modifica il **sistema sanzionatorio tributario (amministrativo e penale)**, dando attuazione all'[articolo 20](#) della Legge delega n. 111/2023.

Tale provvedimento introduce **numeroso novità** con l'intento di rendere **più proporzionale** l'impianto delle **sanzioni** connesse alle **violazioni tributarie**, attenuandone il carico e parametrandolo ai livelli già esistenti in altri Stati europei, da un lato, e garantendone l'effettiva applicazione, dall'altro. Esso risponde a tali esigenze già segnalate dalla [Corte Costituzionale, con sentenza n. 46 del 17 marzo 2023](#), dalla **Corte di cassazione** e dalla **Corte di Giustizia UE**.

Il **decreto** si compone segnatamente di **quattro articoli** che vanno a modificare:

1. le **disposizioni comuni** alle **sanzioni amministrative e penali**, i **rapporti tra processo penale e processo tributario** nonché i meccanismi di attuazione del **principio *ne bis in idem***;
2. le **misure edittali** delle **sanzioni amministrative** concernenti le imposte sui redditi, Irap e Iva;
3. le **disposizioni generali** in materia di sanzioni amministrative contenute nel **D.Lgs. 472/1997**;
4. le disposizioni relative alle sanzioni amministrative in materia di **tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi**, nonché di **altri tributi indiretti**.

Senza alcuna pretesa di esaustività, in tema di **reati tributari** nonché di **regole comuni** con l'apparato sanzionatorio amministrativo, occorre evidenziare prima di tutto l'introduzione di una **più rigorosa distinzione normativa** tra le fattispecie di **compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti**.

Il nuovo impianto sanzionatorio penale-tributario attribuisce poi una rilevante importanza all'**estinzione del debito**. In tema di "reati riscossivi", e quindi di **omesso versamento di ritenute**

e di **omesso versamento di iva**, l'integrazione del reato è esclusa in presenza di piani di estinzione dei debiti tributari. Più precisamente, il **pagamento** del debito tributario, **anche in forma rateale**, diviene elemento fondamentale per impedire la **punibilità** ovvero per determinare l'abbattimento sino alla metà della pena. Inoltre, in tali ipotesi, viene posticipato il **momento di consumazione al 31 dicembre dell'anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione annuale.

I piani di estinzione del debito tributario esplicano effetti anche in tema di **sequestro preventivo** finalizzato alla **confisca obbligatoria**. Con una previsione di maggiore tutela del contribuente, il sequestro viene **escluso** quando 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**.

La novella contiene poi diverse previsioni finalizzate ad attenuare la **responsabilità dell'autore** nei casi di **crisi dell'impresa** o di **cause sopravvenute**. È previsto che i reati di riscossione **non** sono **punibili** quando il fatto dipende da **cause non imputabili all'autore**, anche avuto riguardo ai fattori indicati di cui il giudice deve tenere conto, ovvero: la condizione di **crisi non transitoria di liquidità dovuta a inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento dei clienti**, o al **mancato pagamento di crediti certi ed esigibili** da parte di amministrazioni pubbliche e la **non esperibilità di misure idonee** a fronteggiare la crisi.

Per quanto concerne i **rapporti tra processo penale e processo tributario**, la riforma introduce (nella perdurante assenza di qualsivoglia automatismo) la possibilità di **acquisire** nel primo, ai fini della prova del fatto in essi accertato, delle **sentenze rese nel processo tributario**, divenute **irrevocabili**, nonché **degli atti amministrativi** che accertano **in via definitiva** le imposte, anche a seguito di adesione, se aventi a oggetto violazioni derivanti dai **medesimi fatti** per cui è stata esercitata **l'azione penale**. Resta fermo quindi il principio del **libero convincimento** del giudice, così come **l'autonomia** del **processo penale** in ragione della specialità della relativa istruzione probatoria presidiata da standard probatori e garanzie specifici e più rigorosi.

Al fine di realizzare una **maggiore integrazione** tra i sistemi sanzionatori penale e amministrativo, nonché di dare piena attuazione al principio del *ne bis in idem*, è previsto che nel **processo tributario** abbia **efficacia di giudicato** la **sentenza irrevocabile di assoluzione** perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario.

Infine, viene introdotto un **meccanismo di compensazione**, che integra i sistemi sanzionatori imponendo al giudice e all'autorità amministrativa di tenere conto, all'atto dell'irrogazione della sanzione, di quella già eventualmente irrogata.

Più precisamente, il **divieto del bis in idem sostanziale inteso in senso proprio** impone un **obbligo di rideterminazione** della **sanzione applicabile** ove per lo stesso fatto sia stata **già irrogata**, con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva a carico del medesimo



soggetto, una **sanzione penale** ovvero una **sanzione amministrativa** o una **sanzione amministrativa dipendente da reato**, al fine di rendere maggiormente proporzionata la reazione dell'ordinamento alle fattispecie illecite.

LA LENTE SULLA RIFORMA

L'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

Scopri di più

Nel capo I del cosiddetto “**Correttivo Ires**” (approvato in via preliminare dal Consiglio dei ministri del 30.4.2024), figura una disposizione che rientra nella tematica generale che caratterizza il citato Capo, ovvero l’**Avvicinamento dei valori fiscali ai valori contabili**. La norma qui evocata è inserita nell’articolo 14 del Correttivo Ires ed è rubricata “**Affrancamento straordinario delle riserve**”. Si tratta di una norma che l’ordinamento tributario ha già conosciuto, basti pensare alla Legge di Bilancio 2005 ([articolo 1, commi da 473 a 478, L. 311/2004](#)) e che ora, a distanza di quasi venti anni, **viene riproposta**. In effetti, una norma che intervenisse sull’affrancamento delle riserve in sospensione di imposta era da tempo attesa, posto che tra il 2005 ed oggi sono diverse le norme che, potenzialmente, potevano produrre (ed in effetti hanno prodotto) riserve in **sospensione di imposta** (basti pensare alle leggi di rivalutazione monetaria succedutesi in questo arco temporale).

Ebbene, in tali norme era possibile procedere all’affrancamento delle riserve, ma solo se questa scelta **fosse stata assunta nel momento della creazione della riserva** (quindi contestualmente alla procedura di rivalutazione o riallineamento), mentre a procedura già eseguita **non si è mai potuto tornare sulle scelte** non eseguite in origine, per **affrancare riserve già create in precedenza**. Il citato articolo 14, Correttivo Ires, agisce proprio su questo punto, creando la possibilità di **affrancare oggi riserve in sospensione di imposta genericamente esistenti** nel bilancio chiuso al 31.12.2023 e che sono ancora **esistenti al termine dell’esercizio in corso al 31.12.2024**. In materia di ambito oggettivo, la norma non distingue, come invece faceva il citato precedente legislativo, i **saldi attivi da rivalutazione** dalle altre riserve genericamente in sospensione di imposta, configurando per tutte le **riserve in sospensione** una unica aliquota di imposta sostitutiva **pari al 10%**. La mancata distinzione tra riserve generiche e saldi attivi da rivalutazione dipende probabilmente dal fatto che, nella stragrande maggioranza dei casi, le riserve in sospensione (oggi presenti nei bilanci) sono proprio **quelle da rivalutazione monetaria o riallineamento** tra valori civili e valori fiscali, essendo rari i casi in cui residuano riserve in **sospensione di imposta derivanti da altre norme**.

Va ricordato che, in occasione del precedente normativo del 2004, fu emanata la [circolare n. 33/E/2005](#), le cui interpretazioni possono essere **utili anche per la norma attuale** che presente molte analogie con il citato precedente.

La attuale disposizione prevede che il **versamento della imposta sostitutiva del 10%** debba essere eseguito in quattro rate costanti da versare: la prima alla scadenza del saldo della dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2024 e le successive tre rate annuali alla scadenza dei **saldi relativi ai periodi d'imposta successivi**. L'imposta va liquidata nel **modello Redditi relativo al 2024**, quindi Redditi 2025, e si rinvia ad un decreto di prossima emanazione per **disciplinare le norme di attuazione**.

Alla luce dei precedenti normativi, possiamo sin da ora fare qualche considerazione sugli effetti dell'affrancamento che è certamente **l'argomento più interessante della prevista disciplina**.

Operare un affrancamento della riserva, significa andare a **rimuovere lo status di sospensione d'imposta** gravante su di questa: conseguentemente, tali riserve risulteranno **essere liberamente distribuibili**, senza generare **alcun ulteriore aggravio d'imposta** in capo alla società al momento della loro eventuale distribuzione.

Occorre ricordare che **l'imposta sostitutiva è, in genere, indeducibile**, e contabilmente può essere **portata a decremento della riserva affrancata**.

Sempre con riferimento alla analoga norma precedente, possiamo dire che, in genere, l'affrancamento del saldo attivo fa **venir meno il diritto a vedersi riconosciuto il credito d'imposta**, pari all'imposta sostitutiva versata in sede di rivalutazione; diritto che, invece, **spetta se viene distribuito il saldo attivo non affrancato**.

Dato che tali riserve affrancate **divengono ordinarie riserve di utili**, nel caso di loro distribuzione, i soci percettori del dividendo **risulteranno incisi da imposta** secondo le regole ordinarie del Tuir.

Di particolare interesse è l'accento ad una **conseguenza potenzialmente negativa che è connaturata all'affrancamento**. Si tratta della presunzione **assoluta di distribuzione di riserve di utili**, prevista dall'ultimo periodo del comma 1, dell'[articolo 47, Tuir](#): in forza di tale disposizione, nel caso in cui nel patrimonio netto siano **iscritte riserve di utili**, indipendentemente dalla deliberazione assembleare, si considerano prioritariamente **distribuite tali riserve**. A tale presunzione sfuggono, tra le altre, le **riserve in sospensione d'imposta**: pertanto, procedere all'affrancamento della riserva, comporterebbe, come conseguenza, **il venir meno dello status di sospensione d'imposta** e, quindi, **l'attrazione di tale riserva nell'ambito della presunzione assoluta di distribuzione**.

Conseguentemente, qualora la società detenga **riserve di capitale** e vi sia **l'intenzione di distribuirle**, prima di procedere all'affrancamento della riserva in sospensione occorre che gli amministratori valutino attentamente il fatto che, a seguito di tale affrancamento, **verrà ad incrementarsi il monte riserve sottoposte alla presunzione di prioritaria distribuzione** (con le note conseguenze in capo ai soci in termini di tassazione del dividendo).

Altrettanto interessante è un passaggio sulle conseguenze dell'affrancamento sulle società di persone; conseguenze che possono essere **riassunte in questi due punti**:

- occorre considerare che le riserve in sospensione sottoposte ad affrancamento possono essere considerate come **imputate ai soci**, poiché hanno definitivamente esaurito **l'obbligazione tributaria per mezzo del versamento di un'imposta sostitutiva**. Da ciò, la conclusione che, anche la riserva affrancata, come qualunque altra riserva di utili, **contribuisce ad incrementare il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione**, mentre esso costo è decrementato al **momento della eventuale distribuzione della riserva**;
- con il versamento dell'imposta sostitutiva **viene ultimata l'obbligazione tributaria**, come sopra si diceva, per cui **una eventuale distribuzione non genererà alcun imponibile in capo al socio percettore**.

Perché quando scrivo al cliente, mi tocca ricevere domande di chiarimento?

di **Giovanni Acerboni**

Seminario di specializzazione

Corso di scrittura efficace per Commercialisti

Scopri di più

La domanda è: le comunicazioni che un **commercialista invia ai clienti**, per esempio e-mail o sintesi di novità tecnico-normative, risolvono la questione al primo colpo o **generano richieste di chiarimento**, telefonate ecc.?

Chi scrive per lavoro pensa spesso che lo scopo di una comunicazione sia quello di far **sapere certe cose al destinatario**. Scrittura come trasmissione di conoscenza. Questa prospettiva genera un flusso di comunicazioni indesiderato e a volte **persino incomprensibile o irritante**. Del resto, rispondere costa tempo.

Se queste cose succedono, è il caso di pensarci su. Infatti, ci sono alcuni aspetti della comunicazione a cui non si pensa sempre.

Il primo aspetto è che **chi scrive è pagato**, più o meno direttamente, per farlo. Sempre, anche nelle comunicazioni non professionali. Per esempio, un ricercatore è pagato per scrivere la ricerca, un giornalista è pagato per scrivere articoli.

Se chi scrive è pagato per scrivere, **il destinatario non è pagato** per leggere. Non essendo pagato per leggere, perché legge? Perché il **cliente del commercialista legge** le sue comunicazioni?

Rigiro la domanda: **perché un commercialista legge una circolare che gli arriva – che so – da un ministero, dall'Ordine ecc.?** Non credo che legga solo per la gioia di sapere, per aumentare la sua conoscenza. Se così fosse, **leggerebbe tutto fino in fondo**. Non credo che ciò accada, perché **non tutto quello che riceviamo è certamente sempre di nostro interesse** e perché, se anche fosse tutto di nostro interesse, non potremmo dedicare troppo tempo non pagato a leggere.

Sul lavoro, noi tutti leggiamo solo ciò che ci interessa, e **ciò che ci interessa è ciò che ci serve per il nostro lavoro**.

E siamo arrivati al secondo aspetto: **la comunicazione ha un valore azionale**. Cioè, **le informazioni servono a fare delle cose**. Quelle che non servono a fare delle cose, non interessano.

Quando il cliente di un commercialista riceve da lui una comunicazione è interessato a **capire che cosa deve fare, come e quando**. Il perché è quasi sempre irrilevante. Il resto potrebbe essere ridondante.

Le domande di chiarimento, la richiesta di spiegazioni e di approfondimenti **nascono dal fatto che il cliente non ha capito che cosa deve fare, come e quando**.

Se non l'ha capito, ci sono **due possibili ragioni**.

La prima è che il commercialista non gliel'ha detto. Non gli ha comunicato tutte le informazioni necessarie affinché il cliente faccia in autonomia tutto quello che deve fare, nei modi e tempi giusti. E magari gliene ha comunicate altre che non hanno per lui un valore azionale. Se questo è il caso, il commercialista ha **fallito la sintesi, cioè ha omissso informazioni necessarie a vantaggio di informazioni inutili**.

La seconda è che, pur avendo comunicato tutte le informazioni necessarie, ha utilizzato uno stile difficile da comprendere per un destinatario che ha una conoscenza diversa da quella del commercialista. Se questo è il caso, il commercialista ha **fallito la chiarezza**. La chiarezza si fallisce soprattutto per **due motivi**. Il primo è che **molti tecnicismi non sono comprensibili** da chi commercialista non è. Il secondo è che **molte frasi si prestano poco a farsi capire a prima lettura**. Sono troppo lunghe, piene di incisi, insomma **bisogna rileggerle**.

Oppure **scrivere o telefonare al commercialista**.