



Edizione di venerdì 29 Novembre 2024

CASI OPERATIVI

Cessione immobili e applicazione dell'Iva
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Bilanci ordinari, abbreviati e microimprese: guida ai nuovi parametri
di Mauro Muraca

LA LENTE SULLA RIFORMA

La nuova cessione d'azienda
di Gianfranco Antico

IMPOSTE SUL REDDITO

Rivalutazione quote e terreni a regime dal 2025
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Impatto della "nuova" residenza fiscale sui regimi agevolativi per le persone fisiche
di Angelo Ginex

BEST IN CLASS

Best in class 2024 – STUDIO GARBELLI
di Barbara Garbelli



CASI OPERATIVI

Cessione immobili e applicazione dell'Iva

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

SCOPRI LA SOLUZIONE EDITORIALE DI FISCOPRATICO!

CASI d'USO AI di EUROCONFERENCEinPRATICA

02 dicembre alle 11.00 - partecipa al webinar gratuito >>



Alfa Srl è una società che ha costruito una palazzina di fabbricati a destinazione abitativa.

Nel 2012 aveva completato tutti gli immobili dichiarando la fine dei lavori, salvo il piano attico; nel 2015 ha completato anche l'attico e lo ha dato in locazione a Mario Rossi.

Oggi Alfa Srl si è accordata per cedere l'immobile a Mario Rossi; nella verifica della documentazione propedeutica alla redazione dell'atto, il tecnico si era accorto di non aver ancora presentato la fine dei lavori e vi ha provveduto a giugno 2021.

Non essendo ancora trascorsi 5 anni dalla presentazione della dichiarazione di fine dei lavori, l'immobile deve essere ceduto con applicazione dell'Iva da assolvere attraverso la rivalsa, anche se l'immobile di fatto è finito e utilizzato da 6 anni?

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



FiscoPratico

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Bilanci ordinari, abbreviati e microimprese: guida ai nuovi parametri

di **Mauro Muraca**

Convegno di aggiornamento

Bilancio 2024 alla luce dei nuovi principi contabili

Scopri di più

Normativa

Articolo 16, D.Lgs. 125/2024

articolo 2435-bis, cod. civ.

D.Lgs. 173/2008

Dottrina

documento CNDCEC 14.1.2009

documento CNDCEC 15.4.2009

circolare ASSONIME n. 9/2009

documento CNDCEC novembre 2012

Documento FNC 15.1.2016

Documento FNC 30.9.2016

L'articolo 16, D.Lgs. 125/2024 – che ha attuato i contenuti della Direttiva 2023/2775/UE – ha incrementato (adeguandoli all'inflazione registrata negli ultimi anni) **2 dei 3 limiti dimensionali** (totale dell'attivo dello Stato patrimoniale e ricavi delle vendite e prestazioni) da verificare per

- la **redazione del bilancio d'esercizio in forma abbreviata;**

- l'accesso alle ulteriori **agevolazioni previste per le microimprese** (c.d. bilancio micro).

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 125/2024, sono state altresì innalzate **le soglie dimensionali per la redazione del bilancio consolidato**. In particolare, è stato modificato l'[articolo 27, comma 1, D.Lgs. 127/1991](#), nella parte in cui si stabilisce che non sono soggette all'obbligo di redazione del bilancio consolidato, le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, su base consolidata, per 2 esercizi consecutivi, 2 dei seguenti limiti:

- totale degli **attivi degli Stati patrimoniali**: euro 25.000.000 (limite precedente euro 20.000.000);
- totale dei **ricavi delle vendite e delle prestazioni**: euro 50.000.000 euro (euro 40.000.000);
- dipendenti **occupati in media durante** l'esercizio: 250.

La verifica dell'esonero **può essere effettuata** (ed è questo il caso più ricorrente per gruppi che non hanno mai redatto un bilancio consolidato) anche **su base aggregata**, innalzando i limiti di fatturato e attivo del 20%:

- **totale degli attivi degli Stati patrimoniali**: euro 30.000.000;
- **totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni**: euro 60.000.000 euro.



Nota bene

La modifica dei citati parametri avrà, quale conseguenza, un **significativo incremento** degli operatori economici che potranno **accedere alle semplificazioni nella redazione del bilancio d'esercizio**, nonché dei soggetti che sono esonerati dall'obbligo di redigere il bilancio consolidato.

I nuovi parametri del bilancio abbreviato

Con specifico riferimento al **bilancio abbreviato**, sono modificati i limiti dei ricavi/prestazioni e dell'attivo dello Stato patrimoniale come segue:

- **totale dell'attivo** dello Stato patrimoniale: **da 4.400.000 euro a 5.500.000 euro**;
- **ricavi delle vendite e delle prestazioni**: **da 8.800.000 euro a 11.000.000 euro**;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità (invariato).

In particolare, possono redigere il bilancio in forma abbreviata, le società di cui all'articolo 2435-bis, cod. civ., che, nel primo esercizio o, successivamente, **per 2 esercizi consecutivi**, non abbiano superato **due dei seguenti limiti**:

Limiti ante modifica D.Lgs. 125/2024

Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale:

4.400.000 euro

Ricavi delle vendite e delle prestazioni:

8.800.000 euro

Dipendenti occupati in media durante l'esercizio:

50 unità

Limiti post modifica D.Lgs. 125/2024

Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale:

5.500.000 euro

Ricavi delle vendite e delle prestazioni:

11.000.000 euro

Dipendenti occupati in media durante

l'esercizio: 50 unità

**Nota bene**

Sebbene i parametri dimensionali da monitorare per l'accesso al bilancio abbreviato siano i medesimi previsti per la nomina dell'organo di controllo, tuttavia **cambia l'ammontare degli stessi da monitorare**. Infatti, stando alla versione in vigore dal 16.12.2019 (ed attualmente vigente), sono obbligate a **nominare l'organo di controllo** (collegiale o monocratico) o il revisore, **oltre alle Srl tenute alla redazione del bilancio consolidato** o che controllano una società obbligata alla revisione legale dei conti, anche quelle che, per 2 esercizi consecutivi superano almeno uno dei 2 seguenti limiti:

- **totale attivo** Stato patrimoniale: **4.000.000 euro**;
- **totale ricavi** vendite e prestazioni: **4.000.000 euro**;
- **dipendenti occupati** in media durante l'esercizio: **20 unità**.

Semplificazioni per le microimprese

Anche con specifico riferimento al **bilancio delle microimprese**, sono stati modificati i limiti dei ricavi/prestazioni e dell'attivo dello Stato patrimoniale come segue:

- **totale dell'attivo** dello Stato patrimoniale: **da 175.000 euro a 220.000 euro**;
- **ricavi delle vendite** e delle prestazioni: **da 350.000 euro a 440.000 euro**;
- **dipendenti occupati** in media durante l'esercizio: **5 unità (invariato)**.

In particolare, sono considerate microimprese le società di cui all'articolo 2435-bis, cod. civ., che nel primo esercizio o, successivamente, **per 2 esercizi consecutivi**, non abbiano superato **2 dei seguenti limiti**:

Limiti ante modifica D.Lgs. 125/2024

Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: 175.000

Limiti post modifica D.Lgs. 125/2024

Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale:

euro	220.000 euro
Ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro	Ricavi delle vendite e delle prestazioni: 440.000 euro
Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità	Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità

Verifica dei limiti dimensionali

I parametri evidenziati infra da monitorare per la redazione del bilancio abbreviato e per l'accesso alle ulteriori semplificazioni del bilancio micro, **possono anche non coincidere**: è possibile, infatti, applicare le semplificazioni citate, anche **laddove in un esercizio non siano superati 2 parametri**, mentre nell'esercizio successivo **non siano superati parametri diversi**.

Decadenza semplificazioni

Le società che redigono il **bilancio in forma abbreviata** devono redigerlo **in forma ordinaria**, quando per il **secondo esercizio consecutivo superano 2 dei limiti dimensionali indicati**, con la conseguenza che:

- il superamento di **2 dei limiti dimensionali per un solo anno non priva le società del diritto di applicare le semplificazioni**;
- le **semplificazioni cessano** a partire dal bilancio del **secondo esercizio consecutivo in cui sono stati superati 2 dei predetti limiti**.

Analoghe considerazioni valgono per **le microimprese**, le quali decadono dalle semplificazioni, con obbligo di redigere il bilancio in forma abbreviata (o in forma ordinaria) quando per il secondo esercizio consecutivo **superano 2 dei limiti dimensionali indicati**.

Anche per la decadenza dalle agevolazioni, opera la regola secondo cui **i parametri possono anche non coincidere**: si decade, dunque, dalle semplificazioni anche se in un esercizio sono superati 2 parametri, mentre nell'esercizio successivo **sono superati 2 parametri diversi**.

Nel passaggio dal **bilancio abbreviato a quello ordinario** (e viceversa), occorre, inoltre, rispettare la regola che impone la **comparazione dei dati nei 2 esercizi consecutivi**, con le disaggregazioni (o aggregazioni) del caso. Così, ad esempio, il passaggio dal bilancio ordinario a quello abbreviato **richiederà di riclassificare** (in forma abbreviata) anche il **bilancio d'esercizio ordinario dell'anno precedente**, per consentire la comparazione dei dati tra i 2 esercizi.

Computo dei limiti dimensionali

Per determinare correttamente i limiti dimensionali previsti per la redazione del bilancio

d'esercizio in forma abbreviata e per l'accesso alle ulteriori agevolazioni previste per le microimprese, **occorre tener conto delle seguenti poste di bilancio e informazioni:**

Computo dei limiti dimensionali

Totale attivo stato patrimoniale	Totale importi classi A, B, C, D dell'attivo di Stato Patrimoniale, al netto dei fondi rettificativi.
Totale ricavi di vendita e prestazioni	Totale importo voce A.1 del Conto economico, al netto di: <ul style="list-style-type: none">• resi, sconti, abbuoni e dei premi;• imposte direttamente connesse con la vendita di prodotti e servizi.
Occupati in media durante l'esercizio	Media giornaliera degli occupati durante l'esercizio, tenuto conto che: <ul style="list-style-type: none">• i lavoratori a tempo parziale sono da computare in proporzione all'orario svolto, rapportato al tempo pieno, arrotondando all'unità superiore la sola frazione superiore alla metà dell'orario a tempo pieno;• occorre computare anche i lavoratori c.d. "etero-organizzati" dall'imprenditore, in quanto assimilabili ai lavoratori subordinati

ESEMPIO

Calcolo occupati in media in presenza di soli dipendenti a tempo pieno

1. dipendenti occupati per 100 giorni: 5
2. dipendenti occupati per 265 giorni: 4

Media dipendenti occupati nell'esercizio: $4,274 = [(5 \times 100) + (4 \times 265)]: 365$

ESEMPIO

Calcolo occupati in media in presenza di dipendenti a tempo parziale

Ore settimanali: 40

Lavoratore part time 18 ore/settimana: 1

Lavoratore part time 22 ore/settimana: 1

Lavoratore part time 24 ore/settimana: 1

Calcolo unità lavorative per 64 (18 + 22 + 24) ore lavorative settimanali: 1 unità (40 ORE) con resto di 24 ore.

Poiché 24 ore superano la metà dell'orario normale settimanale (20 ore = 40 ore/2), occorre

arrotondare all'unità superiore, con la conseguenza che i 3 lavoratori part time sono computati come 2 unità lavorative.

Decorrenza dei nuovi parametri

Sebbene sia entrato in **vigore lo scorso 25.9.2024**, il D.Lgs. 125/2024 **non contiene una specifica norma di decorrenza**, con riferimento all'incremento degli aggregati di bilancio.

A questo proposito, secondo l'orientamento dei primi commentatori della dottrina, un'indicazione in tal senso può, comunque, essere ricavata dall'articolo 2, **direttiva 2023/2775/Ue**, per la quale gli Stati membri devono applicare le disposizioni necessarie (per adeguarsi alla direttiva) a decorrere dagli **esercizi finanziari che hanno inizio dall'1.1.2024 o in data successiva**.



Nota bene

Era stata altresì prevista, per gli stati membri, la facoltà (e non l'obbligo) di anticipare l'applicazione delle nuove soglie già a partire dagli esercizi aventi inizio l'1.1.2023 (o in data successiva). Tuttavia, questa possibilità non è stata adottata dal legislatore nazionale.

Verifica dei limiti dimensionali per società neocostituite

Il superamento di 2 dei citati limiti dimensionali deve essere verificato, per le **società neocostituite**, nel **primo esercizio di attività**, con possibilità di redigere il bilancio d'esercizio in forma abbreviata e di accedere alle ulteriori agevolazioni previste per le microimprese:

- già a partire dal primo esercizio se **non sono superati 2 dei limiti dimensionali in precedenza indicati**;
- senza dover **operare alcun ragguaglio ad anno** dei valori in caso di primo esercizio inferiore (o superiore) a 12 mesi.

ESEMPIO

Facoltà di accedere nel 2024 alle semplificazioni previste per le microimprese, poiché per il primo esercizio di attività (2024) **2 degli aggregati in esame non superano i limiti dimensionali**:

attivo stato patrimoniale e numero di occupati medi.

Limiti dimensionali	2024
Attivo Stato patrimoniale	200.000
Ricavi vendite e prestazioni	600.000
Occupati in media durante l'esercizio	4

ESEMPIO

Facoltà di redigere il bilancio 2024 in forma abbreviata (escluse le semplificazioni per le microimprese), poiché per il primo esercizio di attività (2024) **2 degli aggregati in esame superano i limiti dimensionali**: ricavi vendite e prestazioni e numero di occupati medi.

Limiti dimensionali	2024
Attivo Stato patrimoniale	200.000
Ricavi vendite e prestazioni	500.000
Occupati in media durante l'esercizio	7

Inoltre, non si pongono particolari problematiche **con riferimento alle società di nuova costituzione**, per le quali il possesso dei requisiti deve essere rispettato **“nel primo esercizio” di attività**, in quanto la facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata, ovvero di applicare le semplificazioni previste per le microimprese, **sussiste già per il bilancio relativo al primo esercizio** in cui non sono superati due dei limiti indicati.

In altre parole, le società costituite nel 2024 che non superano i nuovi limiti maggiorati possono, dunque, adottare il bilancio d'esercizio 2024 in forma abbreviata, **ovvero accedere alle semplificazioni riconosciute alle microimprese**.

Verifica dei limiti dimensionali per società in attività

Più articolata risulta essere, invece, la **verifica dei limiti dimensionali per le società in attività**, per le quali i parametri quantitativi devono essere rispettati **“per due esercizi consecutivi”**. Per dare una soluzione al problema, delle utili linee guida arrivano **dalla prassi professionale e dalla dottrina aziendalistica**, che avevano in passato individuato simili criticità.

Applicazione retroattiva dei nuovi parametri

Un primo aspetto da esaminare attiene alla possibilità di dare rilievo, ai fini del computo dei limiti dimensionali, **anche agli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore della norma**. Tale orientamento può essere sostenuto, tenendo conto di quanto già accaduto in passato in occasione all'innalzamento dei limiti dimensionali per la redazione del bilancio in forma abbreviata operato dal D.Lgs. 173/2008 a decorrere dai bilanci 2009, in relazione al quale **la**

prassi aziendalistica aveva ammesso la possibilità di applicare retroattivamente i nuovi parametri (documento CNDCEC 14.1.2009 e documento CNDCEC 15.4.2009).

Adottando questo orientamento, si potrebbe giungere alla conclusione di **ammettere la possibilità di applicare i più recenti parametri “maggiorati”** (ex D.L. 125/2024), anche agli esercizi precedenti al 2024 (data entrata in vigore delle disposizioni ex D.L. 125/2024).

Sempre con riferimento al precedente innalzamento dei limiti dimensionali, Assonime (circolare n. 9/2009) ha prospettato, però, **una diversa soluzione** (e meno favorevole per gli operatori economici) che escludeva la **possibilità di applicare retroattivamente detti “limiti maggiorati”**.

Aderendo all’interpretazione di Assonime, avuto riguardo alle novità introdotte dal D.Lgs. 125/2024, si **dovrebbero considerare**, ai fini del superamento dei parametri dimensionali, **soltanto l’esercizio 2024 e i successivi**.

Decorrenza semplificazioni

Un **aspetto che ancora non ha trovato soluzione** attiene, invece, all’individuazione del **corretto esercizio a decorrere dal quale è permessa l’applicazione delle semplificazioni**, per il rispetto dei limiti dimensionali per “due esercizi consecutivi”. A questo riguardo, si sono sviluppati 2 orientamenti contrapposti, in virtù dei quali è stata ammessa:

- la possibilità di **redigere il bilancio abbreviato**, ovvero di applicare le semplificazioni previste per le microimprese, già **a partire dal secondo esercizio consecutivo** in cui le condizioni richieste sono rispettate (circolare Assonime n. 9/2009);
- facoltà di **redigere il bilancio in forma abbreviata** “*a partire dal bilancio relativo all’esercizio successivo a quello nel quale non vengono superati per la seconda volta i limiti*” (documento CNDCEC novembre 2012 e Documento FNC 15.1.2016 e Documento FNC 30.9.2016).

Stando all’interpretazione di quest’ultima dottrina, una società potrebbe redigere il bilancio abbreviato, ovvero applicare le semplificazioni per le microimprese, **a partire dal bilancio 2024**, qualora la stessa non avesse superato **almeno 2 delle soglie dimensionali previste negli esercizi 2022 e 2023**.

LA LENTE SULLA RIFORMA

La nuova cessione d'azienda

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

Bilancio e revisione di sostenibilità

Scopri di più

Il **D.Lgs. 139/2024, di riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni**, in attuazione dei principi di delega previsti dall'[articolo 10, comma 1, L. 111/2023](#), apporta modifiche al **D.P.R. 131/1986, a far data dal prossimo 1.1.2025**.

In particolare, sul trattamento fiscale della **cessione d'azienda** – dove è assente nell'ordinamento tributario una definizione specifica, così che occorre fare riferimento all'[articolo 2555 cod. civ.](#) (complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa) – al fine garantire una maggiore razionalità alla funzione dell'imposta e una semplificazione del meccanismo applicativo, così come *detto* nella relazione illustrativa, viene **sostituito interamente l'[articolo 23, comma 4, D.P.R. 131/1986](#)**.

Pertanto, oggi viene previsto che nelle **cessioni di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa** si applicano **le aliquote previste per i trasferimenti a titolo oneroso aventi a oggetto le diverse tipologie di beni** che compongono l'azienda o il ramo di azienda, sulla base dell'imputazione a tali beni di una quota parte del corrispettivo, da individuare secondo una ripartizione **indicata nell'atto o nei suoi allegati**.

I **crediti aziendali**, sulla quota parte di corrispettivo a essi imputata, scontano **l'aliquota prevista per le cessioni di crediti (0,5%)**. Le **passività** si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in **proporzione del loro rispettivo valore**.

In assenza della suddetta ripartizione, si applica la disposizione del comma 1, dello stesso [articolo 23, D.P.R. 131/1986](#) (che tassa con **l'aliquota più elevata**, salvo le ipotesi in cui per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti).

Si supera, così, la **vecchia formulazione del comma 4, dell'[articolo 23, D.P.R. 131/1986](#)**, che si limitava a prevedere che nelle **cessioni di aziende o di complessi aziendali** relativi a singoli rami dell'impresa, ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le **passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore**. Ricordiamo che la cessione di azienda o di un singolo ramo di azienda è **operazione fuori dal campo Iva** – non sono considerate cessioni – **ex [articolo 2, comma 3, lett.b\), D.P.R. 633/1972](#) e sconta l'imposta**

di registro in misura proporzionale, per il principio di **alternatività** previsto [dall'articolo 40, D.P.R. 131/1986](#). Tematica sempre dibattuta, tant'è che la [circolare n. 21/E/2024](#), che ha fornito istruzioni operative agli uffici in materia di **autotutela** tributaria, ritiene che, nell'ambito dell'autotutela obbligatoria, ex [articolo 10-quater, L. 212/2000](#), introdotto dal D.Lgs. 219/2023, fra le ipotesi di **errore sull'individuazione del tributo** vi rientrino – ferma l'illegittimità dell'atto di imposizione – i casi di **erronea applicazione di un'imposta** in luogo di un'altra, come, ad esempio, la **non corretta applicazione dei principi di alternatività IVA-imposta di registro** ovvero di **imposta sulle donazioni** – imposta di registro. L'applicazione separata delle **aliquote relative ai singoli beni trasferiti** è naturalmente sottoposta successivamente a **controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria**, secondo quanto disposto [dall'articolo 51, D.P.R. 131/1986](#), che consente di tenere conto anche degli **accertamenti compiuti ai fini di altre imposte** e di **procedere ad accessi, ispezioni e verifiche** secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto (poteri sicuramente più penetrati rispetto agli ordinari, ricomprendendovi pure il ricorso alle **indagini finanziarie** – [circolare n.6/E/2007](#) –). In particolare, l'ultimo capoverso del comma 1, dell'[articolo 51, D.P.R. 131/1986](#), così recita: l'ufficio controlla anche la congruità della ripartizione del corrispettivo di cui all'[articolo 23, comma 4, D.P.R. 131/1986](#).

E ai sensi [dell'articolo 51, comma 4, D.P.R. 131/1986](#), per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, si intende per valore quello venale in comune commercio. *“Per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, si intende **per valore quello venale** complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento ed esclusi i beni indicati nell'articolo 7 della parte prima della tariffa e nell'articolo 11-bis della tabella, al netto delle passività inerenti all'azienda risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del [codice civile](#), tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato a estinguere e quelle relative ai beni di cui al citato articolo 7 della parte prima della tariffa e articolo 11-bis della tabella”.*

Per quanto riguarda i controlli relativi ai valori dichiarati, evidenziamo che la [circolare n. 16/E/2016](#), con riferimento agli atti aventi ad **oggetto immobili**, segnala l'opportunità per i responsabili delle Direzioni provinciali di coinvolgere gli Uffici Provinciali-Territorio (oggi incardinati nell'ambito delle DP delle Entrate) nella delicata fase degli atti da sottoporre a controllo, “ *mediante la costituzione di appositi gruppi di lavoro, che facilitino lo scambio di informazioni e permettano la condivisione delle conoscenze e delle esperienze*”, fermo restando che per gli immobili “**le quotazioni OMI** – pur costituendo un punto di riferimento importante perché derivanti da puntuali analisi del mercato immobiliare – rappresentano solo il dato iniziale ai fini dell'individuazione del valore venale in comune commercio, per cui dovranno essere necessariamente integrate anche dagli ulteriori elementi in possesso dell'ufficio o acquisiti tramite l'attività istruttoria”.

IMPOSTE SUL REDDITO***Rivalutazione quote e terreni a regime dal 2025***di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî

Convegno di aggiornamento

Novità fiscali Legge di Bilancio 2025

Scopri di più

Dopo tanti anni di “riapertura” dei termini per la rivalutazione di quote e terreni, il D.D.L. alla Legge di Bilancio 2025 prevede la **possibilità di rivalutare le quote di partecipazione ed i terreni**, posseduti alla **data del 1° gennaio, entro il 30 novembre di ciascun anno, ferma restando l'imposta sostitutiva del 16%**. Non cambiano i soggetti interessati, poiché potranno fruire della possibilità di rivalutazione le **persone fisiche, le società semplici, gli enti non commerciali** e i soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia che intendono affrancare in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ai sensi dell'[articolo 67, comma 1, lett. da a\) a c-bis\), Tuir](#). In particolare, **entro il 30 novembre di ciascun anno:**

- un **professionista abilitato** (es. dottore commercialista, geometra, ingegnere, ecc.) deve redigere e asseverare la perizia di stima della **partecipazione non quotata o del terreno**;
- il contribuente interessato deve **versare l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare**, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla **prima delle 3 rate annuali di pari importo**.

La **quota o il terreno oggetto di rivalutazione** deve essere **posseduto al 1° gennaio di ciascun anno**.

In caso di rivalutazione di terreni o partecipazioni è dovuta **un'imposta sostitutiva del 16%** da calcolarsi sul **valore determinato dalla perizia**. È possibile eseguire il versamento dell'imposta in **3 rate annuali di pari importo** entro rispettivamente, il **30 novembre, il 30 novembre del primo anno successivo ed il 30 novembre del secondo anno successivo**. Le rate medesime dovranno essere **maggiorate degli interessi del 3% annuo a partire dal 30 novembre**.

L'opzione per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni e **la conseguente obbligazione tributaria** si considerano perfezionate con il versamento, entro il termine previsto:

- **dell'intero importo dell'imposta sostitutiva** dovuta;
- ovvero, in caso di pagamento rateale, della **prima rata**.

Nel caso in cui il contribuente abbia **già beneficiato dell'agevolazione** e intenda avvalersi di un'ulteriore rivalutazione delle partecipazioni o dei terreni posseduti, non è tenuto al versamento delle **rate ancora pendenti della precedente rivalutazione** e può scomputare l'imposta sostitutiva già versata dall'imposta dovuta **per la nuova rivalutazione**. Qualora vi fosse stato un versamento rateale della precedente imposta sostitutiva, devono essere **sterilizzati gli interessi** dovuti **sulle rate successive alla prima**. In caso di nuova rideterminazione che comporta una **diminuzione del valore della partecipazione**, si ricorda che l'eccedenza di imposta sostitutiva precedentemente versata, che non è stato possibile scomputare dalla **"nuova" imposta sostitutiva per incapienza**, non può essere **chiesta a rimborso**.

Resta fermo che, in materia di rideterminazione del costo fiscale di partecipazioni, l'assunzione del **valore rivalutato in luogo del costo o valore di acquisto** non consente il realizzo di minusvalenze utilizzabili in compensazione o riportabili nei periodi d'imposta successivi, ai sensi dell'[articolo 68, Tuir](#). In caso di successiva cessione delle partecipazioni rivalutate, quindi, qualora il valore rivalutato sia **superiore al prezzo di cessione**, la minusvalenza non può assumere rilevanza fiscale per il contribuente ([circolare n. 1/E/2013](#)).

È opportuno segnalare che l'"affrancamento" **riguarda il costo fiscale solamente, ai fini della determinazione della plusvalenza** in caso di successiva cessione e non ha alcun **effetto in caso di recesso tipico del socio dalla società**. In quest'ultimo caso, infatti, il **reddito della persona fisica non rientra tra quelli diversi di cui all'articolo 67, Tuir**, ma tra i redditi di capitale (dividendi), con conseguente **irrelevanza dell'eventuale rivalutazione**.

Si segnala, infine, che, per effetto della proroga contenuta nel D.L. 113/2024, entro il prossimo 30.11.2024, è possibile fruire della **rideterminazione del costo fiscale dei terreni** (agricoli ed edificabili) e **delle partecipazioni** (quotate e non quotate) posseduti dai **soggetti non imprenditori all'1.1.2024**.

Impatto della “nuova” residenza fiscale sui regimi agevolativi per le persone fisiche

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

Fiscalità internazionale: novità e criticità della riforma

Scopri di più

L'ordinamento tributario italiano prevede specifici **regimi agevolativi** per le **persone fisiche** che decidono di trasferire la propria **residenza fiscale in Italia**.

Si pensi al regime di cui all'[articolo 24-bis, Tuir](#), che regola l'opzione per l'**imposta sostitutiva** sui **redditi prodotti all'estero**, realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia; oppure, al regime di cui all'[articolo 24-ter, Tuir](#), che disciplina l'opzione per l'**imposta sostitutiva** sui redditi delle persone fisiche titolari di **redditi da pensione di fonte estera** che trasferiscono la **propria residenza fiscale nel Mezzogiorno**; o, ancora, al regime di cui all'[articolo 5, D.Lgs. 209/2023](#), che prevede il nuovo regime agevolativo a favore dei **lavoratori impatriati**.

Tali regimi, da un lato, contemplano diverse discipline e platee di potenziali beneficiari ma, dall'altro, hanno il **comune requisito** secondo cui i relativi **destinatari non** devono avere avuto in passato la **residenza fiscale in Italia** per un determinato numero di periodi d'imposta.

Ci si chiede quale sia l'impatto delle modifiche introdotte dal **D.Lgs. 209/2023**, in tema di **residenza fiscale**. Occorre evidenziare che il requisito della **residenza fiscale in Italia**, propedeutico all'accesso ai regimi agevolativi prima indicati, dovrà essere **valutato in modo differente** a seconda del **periodo d'imposta di riferimento**.

Nello specifico, per i **periodi d'imposta fino al 2023 (compreso)**, occorrerà fare riferimento ai criteri di radicamento della residenza individuati dall'[articolo 2, comma 2, Tuir](#) nella sua **previgente formulazione**, ivi compreso quello che prevede la **presunzione assoluta** dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente.

Invece, per i **periodi d'imposta 2024 e successivi**, bisognerà fare riferimento ai **nuovi criteri** di radicamento della **residenza fiscale in Italia** di cui al citato **articolo 2, comma 2**, così come modificato dal **D.Lgs. 209/2023**. Si rammenta che le modifiche introdotte da tale decreto, per espressa disposizione di legge, trovano applicazione **a decorrere dall'1.1.2024**.

[In un altro contributo](#) relativo al criterio dell'**iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente**, si è già detto che la novella ha determinato il passaggio da una presunzione di carattere assoluto ad una **presunzione di carattere "relativo"**, con la conseguenza che il contribuente ha ora la possibilità di dimostrare che il dato formale è disatteso da una **differente situazione fattuale**.

Tuttavia, come anticipato, tale **presunzione assoluta** trova **applicazione**, anche ai fini dei **regimi** di cui agli [articoli 24-bis](#) e [24-ter, Tuir](#), solo in relazione ai **periodi d'imposta fino al 2023 (compreso)**.

Invece, il nuovo regime agevolativo a favore dei **lavoratori impatriati** di cui all'[articolo 5, D.Lgs. 209/2023](#), mitiga la previsione di una presunzione assoluta per i **periodi di imposta precedenti al 2024**, stabilendo, al **comma 6**, che, ai fini della verifica della residenza fiscale in Italia, i cittadini italiani si considerano **residenti all'estero** se sono stati **iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE)** ovvero hanno avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una **convenzione contro le doppie imposizioni**.

Al riguardo, con [circolare n. 20/E/2024](#), la stessa Agenzia delle entrate ha confermato che, nel caso del nuovo regime dei **lavoratori impatriati** di cui all'[articolo 5, D.Lgs. 209/2023](#), per i **periodi d'imposta fino al 2023 (compreso)**, il contribuente ha la possibilità di dimostrare di **non** essere stato **fiscalmente residente in Italia** nei periodi oggetto di monitoraggio provando di avere avuto la **residenza in un altro Stato** ai sensi di una **convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi**.

Infine, si rileva che **disposizioni analoghe** sono previste in favore dei **cittadini italiani rientrati in Italia a decorrere dal 2020** nel **comma 5-ter dell'articolo 16, D.Lgs. 147/2015**, che, alla luce del rimando contenuto nel **comma 9, secondo periodo, dell'articolo 5, D.Lgs. 209/2023** e dei chiarimenti dell'Agenzia nel documento citato, continua a trovare applicazione nei confronti dei soggetti che hanno trasferito la loro **residenza anagrafica in Italia entro il 31.12.2023**.

Quindi, anche questi ultimi possono accedere al **regime speciale per lavoratori impatriati** qualora abbiano avuto la **residenza in un altro Stato** ai sensi di una **convenzione contro le doppie imposizioni** per i periodi d'imposta richiesti dal citato [articolo 16, D.Lgs. 147/2015](#).

BEST IN CLASS

Best in class 2024 – STUDIO GARBELLIdi **Barbara Garbelli**

“Una mente che si apre ad una nuova idea non torna mai alla dimensione precedente”: questo è il principio che ha ispirato, 11 anni fa, la costituzione dello Studio Garbelli.

Lo studio nasce dopo diversi anni di esperienza nel settore dell'amministrazione del personale e in concomitanza del conseguimento dell'abilitazione a Consulente del Lavoro.

Sin dal primo momento, l'idea che ha guidato l'attività professionale è stata quella di fornire servizi innovativi per essere attrattiva sul mercato o, in alternativa, rendere innovativo il modo di fornire servizi già conosciuti, come l'elaborazione della busta paga e l'amministrazione del personale.

Questa scelta è stata, sostanzialmente, il *modus operandi* per trovare la giusta collocazione nel mercato del lavoro: addentrarsi, ove possibile, in un oceano blu (per utilizzare un principio ormai molto conosciuto e comune nel mercato dell'economia).

È per questo motivo che negli anni sono state ampliate costantemente le competenze, introducendo in studio anche servizi alternativi alla classica consulenza del lavoro, ma a essa strettamente collegati; oggi lo studio si occupa anche di sicurezza sul lavoro e *privacy*, oltre che di consulenza specializzata in tema di *welfare* e *wellbeing* per i lavoratori.

Per rendere innovativi i servizi ordinari di studio, negli anni sono state introdotte modalità di analisi dei dati statistici contenuti nella busta paga, per arrivare, a oggi, all'utilizzo dell'intelligenza artificiale in maniera continua e costante; l'intelligenza artificiale nello studio non si limita a essere uno strumento di lavoro, ma è considerata alla stregua di un collaboratore, come se si trattasse di un "tirocinante" che non smette mai di apprendere e attinge quotidianamente dalla nostra esperienza.

Questa modalità di pensiero e di azione hanno portato, negli anni, a crescere in maniera esponenziale e oggi il team di lavoro conta diversi collaboratori e professionisti, giovani e, in buona parte, nativi digitali.

Ma per arrivare al risultato odierno la strada percorsa non è stata del tutto lineare, soprattutto nel primo periodo di attività professionale: da giovane professionista, senza una storia professionale di famiglia alle spalle, mi sono dovuta confrontare con i limiti imposti dalla “solitudine” che caratterizzava inizialmente l’attività; la mancanza di confronto e di supporto solidale fra colleghi mi ha spinto ad “uscire” dal mio Studio per cercare di creare una rete di contatti con cui confrontarmi.

È da questo primo passaggio che sono nate le esperienze professionali successive: la prima è stata la presidenza dell’Associazione Giovani Consulenti del Lavoro per la provincia di Pavia, di cui sono presidente fondatore, insieme a un ristretto gruppo di colleghi che, a suo tempo (ormai 10 anni orsono) viveva la medesima situazione lavorativa.

Il costante impegno ad alimentare la rete di confronto e supporto ha portato negli anni immediatamente successivi a entrare nel collegio dei revisori dell’Ordine dei Consulenti del Lavoro di Pavia e, dal 2021, a rivestire l’incarico di presidente dell’Associazione Nazionale Consulenti del Lavoro per la provincia di Pavia, il sindacato di categoria.

Accanto all’impegno istituzionale, mi sono sempre impegnata nella divulgazione delle materie scientifiche che caratterizzano la nostra professione, a partire dal 2020 quando ho scelto di mettere a disposizione dei colleghi e dei professionisti in generale le mie competenze in materia di salute e sicurezza sul lavoro a contrasto della pandemia covid-19.

In quel periodo e negli anni a venire mi sono resa conto della gratificazione che mi dona questa attività e, pertanto, ho scelto di non circoscrivere quell’esperienza a un breve periodo di necessità, ma di renderla parte integrante dell’attività.

Oggi sono componente del Centro Studi Nazionale dell’Associazione Nazionale Consulenti del Lavoro (ANCL), componente del comitato scientifico della Scuola di Relazioni Industriali ANCL (ASRI), nonché pubblicista e docente formatore per diverse realtà.

A queste attività affianco un’ulteriore attività di divulgazione, che svolgo in maniera completamente gratuita attraverso i canali social dello studio, con lo scopo di tendere la mano ed essere di supporto a tutti quei colleghi che, come me anni indietro, si trovano a fare i conti con la “solitudine” dovuta alla mancanza di contatti e, talvolta di esperienza.

La mia storia lavorativa mi ha spinto a partecipare al concorso Best in Class 2024: da un lato volevo mettermi alla prova per comprendere se la strada che sto percorrendo è quella giusta ed è riconosciuta anche all’esterno del mio contesto lavorativo; sostanzialmente speravo di ricevere approvazione, la classica “pacca sulla spalla” che mi avrebbe dato conferme e fiducia per proseguire nel mio percorso (pronta, tuttavia a “correggere il tiro” qualora necessario).

Dall’altro lato, però, il secondo motivo che mi ha spinto a partecipare era quello di condividere la mia esperienza e far comprendere a tutti i giovani che l’impegno costante paga, sempre.



Ci troviamo infatti in un momento storico e di mercato che permette a ogni giovane professionista di trovare la propria collocazione e avere il giusto spazio per contribuire con le proprie idee e il proprio impegno.

Sinceramente, mai avrei pensato di essere classificata al primo posto nella sezione giovani professionisti, ma questo riconoscimento mi ha permesso di condividere quel messaggio di fiducia che tanto desideravo trasmettere ai giovani che si stanno affacciando al mondo delle professioni e di questo sono assolutamente grata.

Oltre a ciò, il premio vinto mi ha permesso di partecipare all'evento di premiazione e di formazione tenutosi a Cernobbio lo scorso 14 maggio: una giornata ricca di contenuti e di idee, che mi hanno permesso di analizzare il mondo del lavoro da una prospettiva diversa rispetto a quella a cui sono abituata.

Discutere di intelligenza artificiale ascoltando professori e imprenditori a caratura internazionale è stata un'esperienza unica, che mi ha permesso di *"aprire la mia mente a ulteriori nuove idee"* (per citare il mio mantra professionale); così come lo è stato potermi confrontare con colleghi, consulenti del lavoro e commercialisti, durante l'arco della giornata.

Un'esperienza unica, che consiglio ad ogni giovane professionista: non siate timorosi, investite in ogni nuova esperienza.