



# LA COMMARA & PARTNERS

## STUDIO LEGALE TRIBUTARIO



### Tax Newsletter n. 6/2023

Edizione a cura dei Dottori Francesco Santori  
e Roberto Janiri.

- |   |               |
|---|---------------|
| <b>1. Rideterminazione del valore dei terreni e partecipazioni.</b>   | <b>Pag. 2</b> |
| <b>2. Rinuncia dei soci al credito, non scatta più la tassazione.</b> | <b>Pag. 3</b> |
| <b>3. Trasferimento del software – trattamento fiscale.</b>           | <b>Pag. 6</b> |
| <b>4. Imposta sulle crypto-attività.</b>                              | <b>Pag. 7</b> |

ROMA, viale Bruno Buozzi, 64 – 00197  
MILANO, via Sant'Andrea, 3 – 20121  
NAPOLI, via G. Melisurgo, 15 – 80133  
DUBAI, API Trio Office Tower

tel.: +39 06 3218140  
tel.: +39 02 76013359  
tel.: +39 081 18584553  
office 3001

[www.studiolacommara.it](http://www.studiolacommara.it)  
in partnership with: [www.pglegal.it](http://www.pglegal.it)  
in partnership with: [www.fpcorporatefinance.eu](http://www.fpcorporatefinance.eu)  
in partnership with: [www.v7group.com](http://www.v7group.com)



## **1. Rideterminazione del valore dei terreni e partecipazioni.**

La legge n. 197 del 29.12.2022 (c.d. “Legge di Bilancio 2023”) ha previsto la possibilità per i contribuenti di anticipare la tassazione sui redditi derivanti dal possesso di talune attività di natura finanziaria e immobiliare (terreni edificabili e con destinazione agricola) che danno luogo a redditi di capitale e “diversi” di cui agli artt. 44 e 67 del d.P.R. 22.12.1986, n. 917.

La platea dei soggetti interessati dalle suddette novelle legislative è costituita, in linea generale, dalle persone fisiche, dalle società semplici e dalle società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell’art. 5 del Tuir, dagli enti non commerciali, per le attività detenute al di fuori dell’attività di impresa, e dai soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia.

In particolare, una delle misure previste riguarda la possibilità di rideterminare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni (edificabili e con destinazione agricola) posseduti alla data del 1.1.2023, mediante il versamento di un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 16% (cd. “rideterminazione”). Tale possibilità, introdotta dalla legge 28.12.2002, n. 448 e sistematicamente riproposta nel tempo, prevede per la prima volta una novità assoluta in quanto è ammessa anche la possibilità di rideterminare il costo o valore di acquisto di partecipazioni negoziate in mercati regolamentati e sistemi multilaterali di negoziazione.

In particolare, gli artt. 5 e 7 della legge 28.12.2002, n. 448 hanno introdotto la possibilità per i contribuenti che detenevano, al di fuori dell’attività d’impresa, alla data del 1.01.2002 titoli, quote o diritti, non negoziati in mercati regolamentati, nonché terreni edificabili e con destinazione agricola, di rideterminare il loro costo o valore di acquisto alla predetta data.



In applicazione di tali disposizioni, pertanto, le persone fisiche, le società semplici, gli enti non commerciali e i soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia possono fare riferimento al valore fiscalmente riconosciuto del costo di acquisto di detti beni, come rideterminato secondo le modalità contenute nelle predette disposizioni, ai fini del calcolo dei redditi diversi (plusvalenze) di cui all'art. 67, c. 1, lettere a), b), c) e c-bis), del Tuir.

Per poter utilizzare il valore “rideterminato”, in luogo del costo storico, il contribuente è tenuto al versamento di un'imposta sostitutiva parametrata al valore risultante da un'apposita perizia giurata di stima redatta da professionisti abilitati.

Per quanto concerne le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino a un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dal 15.11.2023.

Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo, da versarsi contestualmente.

La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro la predetta data del 15.11.2023.

## 2. Rinuncia dei soci al credito, non scatta più la tassazione.

La sentenza n. 16595/2023 della Cassazione costituisce un importante ed innovativa precisazione in merito alla mancata applicazione della tesi dell'incasso giuridico secondo cui i crediti vantati dal socio nei confronti della società si considerano incassati e dunque tassabili in capo a quest'ultimo nell'ipotesi in cui vi rinunci.

Il caso di specie riguardava un socio che aveva rinunciato al rimborso di una parte del finanziamento eseguito in favore della società partecipata, inclusi gli interessi maturati su di esso. A tal proposito, l'Ufficio aveva ritenuto di poter considerare incassati gli interessi stessi, in virtù del suddetto principio dell'incasso giuridico. La Corte, che in passato ha sempre avallato questa interpretazione, ha invece rigettato le ragioni dell'Ufficio, in ragione del fatto che, con l'entrata in vigore del comma 4-bis dell'art. 88 del Tuir, è venuto meno qualsiasi salto d'imposta che ne giustifichi l'applicazione.

La Cassazione ha in primo luogo ricordato come la *ratio* dell'incasso giuridico sia quella di prevenire arbitraggi fiscali che si verificano quando un soggetto (la società) è tassato per competenza, mentre l'altro (il socio) è tassato per cassa.

Di conseguenza, nel caso in esame, la società avrebbe potuto dedurre gli interessi sul finanziamento per competenza, mentre il socio, se persona fisica, li avrebbe dichiarati solo dopo l'incasso.

Nella formulazione originaria del predetto art. 88, tale conseguenza era resa possibile dal fatto che la rinuncia dei soci ai crediti verso la società, dal lato di quest'ultima, non erano considerate sopravvenienze attive, e dal lato del socio incrementavano il costo fiscalmente riconosciuto della quota sociale. Per evitare questa doppia non tassazione, l'Amministrazione finanziaria, supportata da plurime pronunce della Cassazione, aveva elaborato la finzione dell'incasso giuridico, secondo cui, per l'appunto, la rinuncia a crediti tassati per cassa ne presuppone l'avvenuta percezione, sotto il profilo tributario.

La sentenza della Suprema Corte, in conclusione, ha previsto una simmetria tra sopravvenienza attiva non tassabile in capo alla società e costo fiscalmente riconosciuto del credito rinunciato.

Ne deriva che poiché un credito tassato per cassa ha valore fiscale pari a zero, nell'esempio sopra considerato la società realizza una sopravvenienza attiva pari all'intero importo nominale del credito rinunciato.

In questo modo, in buona sostanza, la rinuncia in esame genera un componente positivo di reddito sulla società e non sul socio, come in effetti dovrebbe essere. Per la stessa ragione, poiché il valore fiscale del credito è pari a zero, non si determina neppure un incremento del costo della partecipazione.



### **3. Trasferimento del software – trattamento fiscale.**

L’Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 361 del 23.3.2023, ha fornito chiarimenti in tema di corrispettivi erogati a fronte di contratti misti, disciplinati al paragrafo 11.6 del Commentario all’art. 12 del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni - Suddivisione del corrispettivo sulla base delle informazioni contenute nel contratto, ovvero mediante una ragionevole ripartizione, e individuazione della quota riconducibile a canone da assoggettare a ritenuta - Articolo 12 della legge n. 20 del 3.3.2009 (c.d. Convenzione Italia - Stati Uniti d’America contro le doppie imposizioni).

In particolare, il Commentario del Modello OCSE del 18.12.2017, applicabile alla Convenzione Italia – USA, sull’individuazione dei pagamenti ricevuti per l’uso e la



concessione in uso, nel paragrafo 13.1 afferma che questi devono essere considerati canoni qualora siano effettuati in conseguenza dell'utilizzo di un'opera tutelata dal diritto d'autore tramite il riconoscimento di un cosiddetto "diritto parziale". Ulteriore conferma di tale precisazione è data dal paragrafo 15, nel quale si ribadisce che se il trasferimento di denaro riguarda la piena titolarità del diritto d'autore, questo non può essere considerato al pari di una royalty, ma deve necessariamente essere considerato un utile dell'impresa.

Dunque nell'ipotesi in cui, in seguito al trasferimento del software, i diritti acquistati dal cessionario siano comparabili a quelli su una copia del programma, qualora il contratto preveda l'utilizzo del software per fini personali, il pagamento sarà da considerarsi profitto aziendale ed il compenso non potrà essere trattato come una royalty. Sempre l'art. 12 della succitata Convenzione, afferma che la royalty si definisce come il guadagno dell'azienda derivante dall'alienazione di qualunque diritto o proprietà che sia subordinato all'utilizzazione o all'ulteriore cessione da parte del cessionario.

In ultimo, nella risposta a interpello, l'Agenzia delle Entrate, si sofferma anche sul presupposto previsto dal paragrafo 10.2 del Commentario all'art. 12 del Modello OCSE per la qualificazione di un compenso come royalties. Secondo il suddetto paragrafo, presupposto fondamentale per l'esistenza delle royalties non è l'innovatività del bene immateriale bensì la sua preesistenza.

#### **4. Imposta sulle cripto-attività.**

La Legge n. 197 del 29.12.2022 (c.d. "Legge di Bilancio 2023), con l'art. 1, commi da 126 a 147, ha introdotto un'estesa disciplina delle 'cripto-attività' fornendo una loro definizione, regolandone la tassazione nonché consentendo, ai fini tributari, la sanatoria di eventuali criticità o errori commessi in passato. Immediatamente, con l'intento di fornire una panoramica sul regime fiscale delle cripto-attività, l'Agenzia delle Entrate ha prodotto una bozza di Circolare, in consultazione fino al 30.6.2023.

In particolare, in tale bozza di Circolare si illustra il quadro normativo di riferimento in ambito europeo, il regime fiscale vigente prima delle novità apportate dalla Legge di Bilancio 2023 e le nuove regole applicabili dal 1.1.2023 con riguardo alle plusvalenze e



altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di cripto-attività.

A tal proposito, si ricorda che il legislatore ha previsto una nuova categoria di redditi diversi introducendo la lettera c-*sexies*) al comma 1 dell'art. 67, del Tuir, che definisce le cripto-attività come *“una rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti e memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analogica”*. In tale ambito applicativo rientra qualsiasi fenomeno di tipo reddituale riconducibile alle fattispecie di detenzione, rimborso e trasferimento di valori e diritti, mediante la tecnologia distribuita (*“distributed ledger technologies”*). Le plusvalenze realizzate e gli altri proventi percepiti per effetto di operazioni riguardanti cripto-attività sono imponibili, per i redditi non conseguiti in regime d'impresa, come redditi diversi e assoggettati a tassazione, con la medesima aliquota applicabile alle attività finanziarie (26%).

Inoltre, in considerazione della modifica del regime fiscale, viene prevista la possibilità per i soggetti che già detenevano cripto-attività alla data del 1.1.2023 di rideterminarne il costo o il valore di acquisto a condizione che il predetto valore sia assoggettato a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 14%, con il versamento dell'intero importo o della prima rata entro il 30.9.2023 anziché entro il 30.3.2023, in seguito alla proroga annunciata dal Mef con il Comunicato Stampa n. 98 del 14.6.2023. Un'ulteriore possibilità offerta dalla Legge di Bilancio 2023, con l'art. 1 comma 139, è quella di prevenire possibili contestazioni in sede di controllo sul passato, consentendo ai contribuenti che hanno violato gli obblighi di monitoraggio fiscale non indicando nel quadro RW della propria dichiarazione dei redditi la detenzione delle cripto-attività e che non hanno dichiarato i redditi derivanti dalle stesse, consentendo la regolarizzazione della propria posizione, di regolarizzare la propria posizione tramite la presentazione di un'istanza di emersione ed il versamento delle sanzioni dovute per l'omessa dichiarazione e nel caso in cui le attività non dichiarate abbiano prodotto redditi, prevede la regolarizzazione con un'imposta sostitutiva pari al 3,5% del valore delle cripto-attività detenute, nonché l'ulteriore somma pari allo 0,5% per ciascun anno del predetto valore a titolo di sanzioni e interessi.

In ultima istanza, il Legislatore ha disposto una disciplina specifica in tema di imposta di bollo sui rapporti aventi a oggetto le cripto-attività. Questa è stata fissata nella misura del



2 per mille annui del relativo valore, nonché dell'imposta sul valore delle cripto-attività detenute da tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato.







Lo Studio legale tributario La Commara & Partners nasce dalla volontà del fondatore di creare una dinamica struttura multidisciplinare composta da avvocati e dottori commercialisti, che offre servizi professionali altamente qualificati di consulenza e assistenza fiscale, legale e aziendale.

Lo Studio, fondato nel 2001 dall'Avv. Umberto La Commara, con sedi in Roma, Milano, Napoli e Dubai, è costituito da un team di professionisti che hanno maturato elevate competenze in diverse aree di attività e precisamente:

- (i) fiscalità delle imprese e delle persone fisiche;
- (ii) consulenza tributaria in sede di verifiche e controlli fiscali;
- (iii) difesa del contribuente nelle controversie dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria e alla Suprema Corte di Cassazione;
- (iv) operazioni societarie straordinarie e M&A, perizie di stima, valutazioni di aziende e due diligence;
- (v) revisione legale e consulenza tecnico-contabile;
- (vi) consulenza ed assistenza, di natura sostanziale e processuale, in materia di diritto civile e penale nonché di Modelli di Organizzazione, Gestione e Controllo ai sensi del d.lgs. 8.6.2001, n. 231.

Il metodo utilizzato per la consulenza e la difesa in giudizio è clientecentrico, imperniato sulla relazione “personalizzata” con ogni tipologia di cliente, dalle piccole, medie e grandi imprese alle persone fisiche ed è caratterizzato da alta specializzazione dei professionisti che associano competenze a tempestività e creatività, curando ogni dettaglio, con il fine di poter offrire una consulenza completa, efficace e multidisciplinare.

Le elevate competenze collocano lo Studio in una posizione di assoluta eccellenza qualitativa sul mercato nazionale della consulenza fiscale e legale, come testimoniano i numerosi premi e riconoscimenti attribuiti negli anni da “Il Sole 24 Ore”, “Toplegal Awards”, “Le Fonti Awards” e “Legalcommunity Italian Awards”.



*La presente newsletter contiene informazioni di carattere generale sugli argomenti trattati, che non sono da considerare esaustive o sufficienti al fine di adottare decisioni, né possono altresì essere sostitutive della consulenza professionale. Lo Studio La Commara & Partners non può essere ritenuto responsabile per eventuali danni derivanti da decisioni adottate o non adottate utilizzando la presente newsletter.*



# LA COMMARA & PARTNERS

---

## STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

AVV. PROF. UMBERTO LA COMMARA  
*Patrocinante in Cassazione*  
AVV. ROBERTA DOROTEA ROSCIGNO  
AVV. EMILIO COSTARELLA  
AVV. MARIA PAOLA FERRARO  
AVV. SILVIA AMPLO  
AVV. FABIO MASSIMO MENDELLA

AVV. STEFANIA LUPINI  
*Patrocinante in Cassazione*  
AVV. ANGELA BRUNO  
AVV. ANNACHIARA SILIPO  
*Patrocinante in Cassazione*  
AVV. ANTONIO ALFONSI  
DOTT. DAVIDE GIOVANNETTI

DOTT. VALENTINA LUPI  
DOTT. FRANCESCO SANTORI  
DOTT. ROBERTO JANIRI  
DOTT. SARA LATINI  
RAG. ANNA MARIA CIANO  
DOTT. VICTORIA FALCON

*OF COUNSEL:*

AVV. GIANFRANCO PUOPOLO  
DOTT. FABRIZIO FIORITO  
DOTT. ASCANIO SALVIDIO

*OF COUNSEL:*

DOTT. ALBERTO NENCHA  
AVV. ILARIA CATANI



---

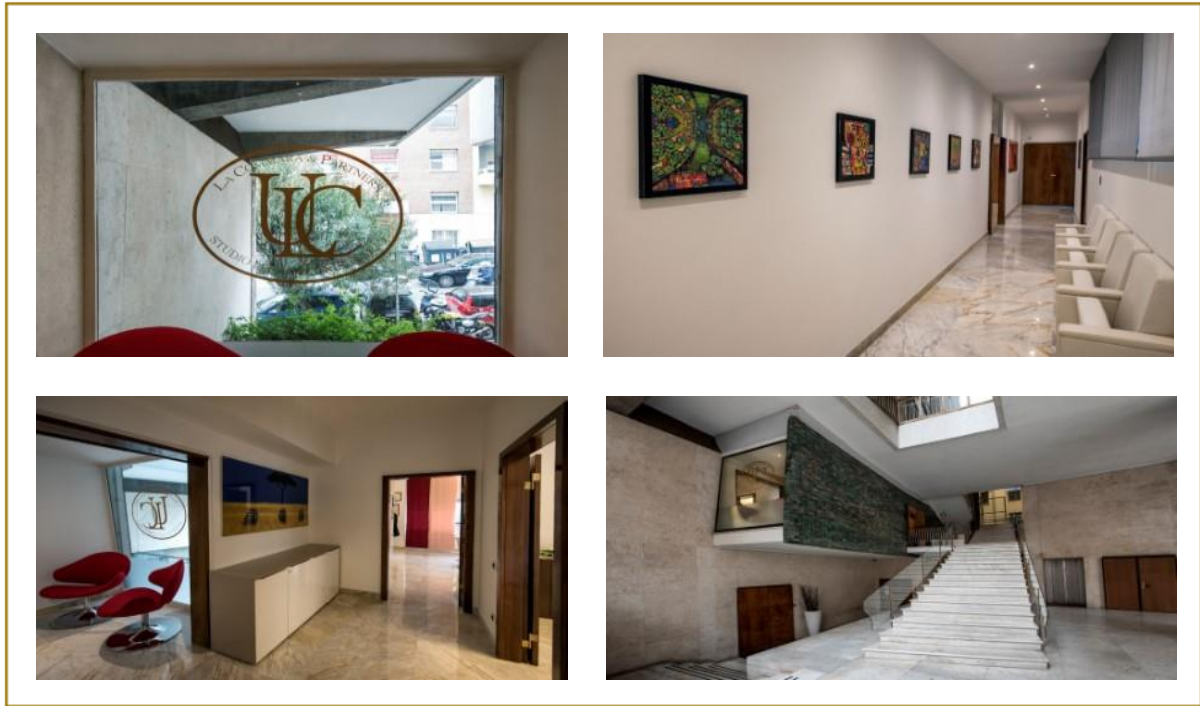
ROMA, viale Bruno Buozzi, 64 – 00197  
MILANO, via Sant'Andrea, 3 – 20121  
NAPOLI, via G. Melisurgo, 15 – 80133  
DUBAI, API Trio Office Tower

tel.: +39 06 3218140  
tel.: +39 02 76013359  
tel.: +39 081 18584553  
office 3001

[www.studiolacommara.it](http://www.studiolacommara.it)  
in partnership with: [www.pglegal.it](http://www.pglegal.it)  
in partnership with: [www.fpcorporatefinance.eu](http://www.fpcorporatefinance.eu)  
in partnership with: [www.v7group.com](http://www.v7group.com)



LA COMMARA & PARTNERS  
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO



LA COMMARA & PARTNERS  
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

