

LA COMMARA & PARTNERS

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO



NEWSLETTER

A cura dei Dottori



Francesco Santori Fulvio Tancredi

Francesca Stellato Roberto Janiri

⇒ **DOPPIO BINARIO PER LA TASSAZIONE**
DI CESSIONE DI TERRENI E PARTECIPAZIONI

⇒ **OPERAZIONI RILEVANTI AI FINI IVA**
DI UNA STABILE ORGANIZZAZIONE

⇒ **CAMBIAMENTI IN TEMA DI CONFERIMENTI**
DI PARTECIPAZIONI A SEGUITO DEL NUOVO DECRETO IRPEF -
IRES E REGIME DI NEUTRALITÀ FISCALE PER LO SCAMBIO DI
PARTECIPAZIONI NELLO STESSO STATO

⇒ **NUOVE REGOLE PER LA RATEIZZAZIONE**
DELLE CARTELLE RISPETTO AL VALORE SOGLIA
DI 120.000 EURO

⇒ **CESSIONE D'AZIENDA**
ALLA LUCE DELLA NUOVA IMPOSTA DI REGISTRO



Doppio binario per la tassazione

di cessione di terreni e partecipazioni



In attuazione della legge n. 111/2023 (c.d. "Legge delega fiscale"), la legge n. 207/2024 (c.d. "Legge di bilancio 2025") all'art. 1, comma 30, riproponendo e modificando quanto disposto dalla legge n. 448/2001, ha reso permanente la possibilità di rivalutare il costo di acquisto di terreni e partecipazioni, garantendo ai contribuenti una maggiore certezza nella pianificazione fiscale delle plusvalenze derivanti da future cessioni.

Questa misura si inserisce nell'ambito dell'art. 67 del TUIR per la tassazione delle plusvalenze e prevede specifiche condizioni per la sua applicazione. Possono beneficiare della rivalutazione persone fisiche per beni non impiegati in attività d'impresa, società semplici e soggetti equiparati, enti non commerciali per beni legati all'attività istituzionale, soggetti non residenti con partecipazioni in società italiane, salvo l'applicazione della *participation exemption* di cui all'art. 68, comma 2-bis, TUIR.

Ai fini dell'applicazione di tale regime è necessaria una perizia giurata che deve essere redatta da professionisti abilitati entro il 30 novembre dell'anno di riferimento. Per i terreni sono competenti ingegneri, architetti, geometri, periti agrari, mentre per le partecipazioni non quotate il compito spetta a dottori commercialisti, ragionieri, esperti contabili. Per le partecipazioni quotate, il valore di riferimento è determinato sulla base del prezzo medio di dicembre dell'anno precedente come previsto dall'art. 9, comma 4, lettera a, TUIR.

L'imposta sostitutiva ammonta al 18% sul valore rivalutato e può essere versata in un'unica soluzione o in tre rate annuali. Il pagamento della prima rata perfeziona la rivalutazione, consentendo l'uso immediato del valore rivalutato per il calcolo delle plusvalenze.

La rivalutazione introduce un doppio binario nella tassazione delle plusvalenze, regolato dall'art. 67 TUIR, consentendo di scegliere tra tassazione ordinaria sulla plusvalenza effettiva o rivalutazione fiscale con imposta sostitutiva del 18% sul valore periziato. Più nello specifico, laddove la tassazione della plusvalenza emergente dalla cessione fosse maggiore rispetto all'imposta sostitutiva del 18% da calcolare sul valore della perizia, sicuramente il contribuente avrebbe tutto l'interesse a utilizzare l'istituto della rivalutazione in luogo della tassazione ordinaria.

L'operazione deve essere indicata in dichiarazione dei redditi nei quadri RT per le partecipazioni e RM per i terreni. Se un bene era già stato rivalutato in precedenza con aliquote diverse, è possibile ottenere il rimborso o compensare l'imposta già versata, secondo l'art. 11 del d.lgs. n. 472/1997. Grazie all'introduzione a regime di questa misura, i contribuenti possono pianificare in modo più efficace la gestione fiscale dei propri beni. Tuttavia, la decisione tra tassazione ordinaria e rivalutazione richiede un'attenta analisi delle implicazioni fiscali e della convenienza economica, da valutare con il supporto di un professionista.



Operazioni rilevanti ai fini IVA

di una stabile organizzazione



Le società estere che abbiano necessità di operare in Italia hanno la possibilità di istituire sul territorio nazionale una “stabile organizzazione”, ovvero una sede fissa autonoma e distinta fiscalmente dalla casa madre con codice fiscale e partita iva italiani.

In particolare, la stabile organizzazione, in Italia può compiere anche operazioni territorialmente rilevanti ai fini Iva.

Sul tema si è espressa l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 33 del 13 febbraio 2025, trattando il caso di una società tedesca che acquista prodotti da una società italiana da importare su suolo tedesco, trattando tale operazione come un acquisto intracomunitario, per poi cederli ad un altro soggetto passivo italiano, secondo le regole della cessione intracomunitaria, avvalendosi dell'ausilio di una stabile organizzazione italiana per la gestione dei contratti attivi.

È importante sottolineare che si è in presenza di stabile organizzazione al soddisfacimento di due requisiti:

- sufficiente grado di permanenza sul territorio Italiano” (attività svolta per un certo periodo di tempo su suolo nazionale);
- presenza di una valida struttura (piena disponibilità di mezzi tecnici e umani).

Secondo il parere dell'Agenzia delle entrate, nel caso di specie si realizza pienamente una partecipazione qualificante ai fini Iva da parte della stabile organizzazione, ragion per cui sarà quest'ultima deputata ad emettere nei confronti del cessionario italiano fattura con iva e non la casa madre.

Relativamente, invece, all'acquisto della merce effettuato dalla società tedesca dal cedente soggetto passivo italiano, si è in presenza di un acquisto intracomunitario considerato il coinvolgimento del tutto marginale della stabile organizzazione italiana in merito. Pertanto il cedente italiano dovrà emettere fattura direttamente al cessionario tedesco recante la partita iva estera e la dicitura "operazione non imponibile ai sensi dell'art.41 D.L. 331/93".

Concludendo e limitando il discorso alle sole vendite, solo in presenza di operazioni effettuate direttamente dal soggetto non residente senza alcun coinvolgimento diretto da parte della stabile organizzazione, ipotesi da escludersi nel caso illustrato dalla società tedesca nell'interpello, si è in presenza di cessioni intracomunitarie e pertanto i relativi obblighi in materia di Iva saranno adempiuti dal cessionario italiano mediante il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'art.17 del d.p.r. 633/72.



Cambiamenti in tema di conferimenti

di partecipazioni a seguito del nuovo decreto Irpef - Ires e regime di neutralità fiscale per lo scambio di partecipazioni nello stesso Stato

Con il Dlgs 192/2024 (decreto Irpef Ires) attuativo della legge delega fiscale rilevano disposizioni che regolano i casi di conferimento di partecipazioni e il regime del realizzo controllato.

La nozione del realizzo controllato è rinvenibile nell'art. 177 TUIR, che si applica nei casi di conferimento di partecipazioni che consentono alla conferitaria di acquisire il controllo della società conferita. Sostanzialmente ante riforma la permuta trovava applicazione nei casi in cui uno dei due soggetti coinvolti acquista o integra una partecipazione di controllo o incrementa la percentuale di controllo in altro soggetto in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario. Condizione necessaria è che il valore di realizzo deve essere lo stesso del valore contabile.

Dopo la riforma la permuta trova applicazione nelle stesse casistiche precedenti ad eccezione della condizione dell'incremento della percentuale di controllo in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario. Di fatto il contenuto della disposizione trova un campo di applicazione più ampio rispetto alla disciplina previgente. Il regime del realizzo controllato inoltre si applica anche ai conferimenti minusvalenti.

Interessante anche la modifica alla disciplina degli scambi intracomunitari di partecipazioni mediante permuta o conferimento di cui all'art. 178 co. 1 lett. e) del TUIR, al fine di estendere l'ambito oggettivo di applicazione del regime di neutralità fiscale, previsto dall'art. 179 co. 4 del TUIR, anche ai casi in cui la società acquirente possieda il controllo di diritto ex art. 2359 co. 1 n. 1 c.c. del soggetto scambiato e, per effetto della permuta o del conferimento di partecipazioni, incrementi detto controllo.



L'articolo 178 del TUIR richiede (condizione non prevista dalla direttiva) che uno dei soggetti scambiati sia residente in Italia.

Prima della riforma l'articolo 177 era applicabile, secondo la risoluzione 43/E del 2017, solo nei casi in cui acquirente e società scambiata fossero società di capitali residenti in Italia.

Nell'attuale articolo 177, invece, è previsto che la scambiata possa anche essere residente all'estero. Nello specifico non è più necessario che conferente e conferitaria siano residenti in Stati diversi dell'Unione ma possono essere residenti anche nello stesso Stato dell'Unione.

Nuove regole per la rateizzazione

delle cartelle rispetto al valore soglia di 120.000 euro

Dal primo gennaio 2025, a seguito delle novità normative introdotte dal D.M. del 27 Dicembre 2024, in attuazione del D.Lgs 110/2024, per gli importi a debito fino a 120.000 euro sarà possibile richiedere, mediante presentazione di una semplice richiesta in cui sia dichiarata una situazione di temporanea difficoltà economica finanziaria, i seguenti pagamenti rateali:

- fino a 84 rate, ossia 7 anni, per le istanze che verranno presentate nel 2025 e 2026;
- fino a 96 rate, ossia 8 anni, per le istanze presentate nel periodo 2027-2028;
- fino a 108 rate, ossia 9 anni, per le istanze presentate nel 2029.

Le nuove disposizioni estendono, pertanto, il numero massimo di rate concedibili a fronte di una "semplice richiesta" che in precedenza, per le domande presentate fino al 31 dicembre 2024, era fissato in 72 rate.

La soglia di 120.000 euro vale per ogni singola richiesta di dilazione; in ogni caso, l'importo di ciascuna rata non può essere inferiore a 50 euro.



Di contro, le richieste di dilazioni per le quali vi è l'obbligo di documentare la situazione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria sono:

- quelle per ottenere un numero maggiore di rate pur rimanendo entro la soglia dei 120.000 euro;
- quelle per importi superiori a 120.000 euro.

Per quanto riguarda l'attestazione di temporanea difficoltà economico-finanziaria sono fissati parametri di valutazione e requisiti stringenti e tassativi che devono essere comprovati con apposita documentazione come dettagliato negli Allegati n°1,2 e 3 del D.M. del 27 Dicembre 2024 e nel D.Lgs 110/2024 e nell'art. 19 DPR n. 602/1973.

Unica deroga riconosciuta si ha nel caso di eventi eccezionali o calamità naturali che abbiano determinato l'inagibilità totale dell'unico immobile adibito ad abitazione principale del nucleo familiare ovvero a studio professionale o sede dell'impresa, in questi casi deve essere allegato alla richiesta di rateazione il certificato di inagibilità rilasciato dalla competente autorità comunale da non oltre 6 mesi.



I parametri che devono essere rispettati, affinché si possa ritenere ci sia temporanea difficoltà, sono i seguenti:

- per le persone fisiche e i titolari di ditte individuali in regimi semplificati, il parametro si considera rispettato se risulta maggiore di uno il rapporto fra il debito da rateizzare e l'ISEE mensile moltiplicato per un apposito coefficiente:

$$N \text{ (N° rate)} = \frac{\text{Debito}}{\text{ISEE mensile}} * \text{Coefficiente \%}$$

- per i soggetti diversi da persone fisiche e titolari di ditte individuali in regimi fiscali semplificati (società di capitali, società di persone, associazioni o fondazioni), i parametri da rispettare sono l'indice di liquidità che deve essere inferiore ad uno e l'indice Alfa che serve a determinare il numero delle rate ottenibili.

L'indice di liquidità è dato dal rapporto fra liquidità differita+ corrente / passivo corrente.

L'indice Alfa è dato dal rapporto fra debito complessivo/ valore della produzione moltiplicando il risultato per 100.

- I Condomini devono verificare il valore dell'indice Beta, calcolato come il rapporto fra (debito/ entrate) *100, il parametro è rispettato se beta è maggiore di 10%.

È bene segnalare che qualora il contribuente abbia dei crediti incagliati verso enti pubblici, che non rientrano fra i parametri dell'indice di liquidità suddetto, ciò non avrà impatti positivi e sarà ininfluente in quanto i requisiti e parametri che devono sussistere sono tassativamente quelli previsti dalle suddette norme.

Infine, in continuità con quanto già previsto dall'art 19 comma 3, lett. a, del D.P.R. 602/1973 si ricorda che si ha la decadenza dalla rateazione nel caso di mancato pagamento di 8 rate anche non consecutive, senza che occorra alcuna notifica al debitore decaduto.



Cessione d'azienda

alla luce della nuova imposta di registro

Il D.Lgs 139/2024 contenente disposizioni per la riforma dell'imposizione indiretta ha riformulato alcuni articoli del DPR 131/1986 (Testo unico dell'imposta di registro - TUR) senza peraltro stravolgere la vecchia normativa.

La novità sostanziale, in tema di imposta di registro, è che l'art 51 del TUR, è stato riformulato nei primi commi e integrato con l'indicazione che "l'ufficio controlla anche la congruità della ripartizione del corrispettivo": ciò ha impatto sulla determinazione della base imponibile su cui applicare l'imposta di registro, in quanto la ripartizione del "prezzo/valore" consente di individuare i singoli cespiti ceduti, in base alle categorie di appartenenza, e la relativa aliquota applicabile.

Per quanto riguarda il concetto di corrispettivo è rimasto invariato quanto riportato nell'art.23 comma 1 del D.P.R. n.131/1986 in base al quale "Se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti".



Nel comma 4, del medesimo articolo, si precisa ulteriormente che nel caso di cessione di azienda o ramo d'azienda "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. [...]. Ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, 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".



Per determinare la base imponibile da tassare ai fini dell'imposta di registro, in caso di cessione di azienda o di singolo ramo, stante la molteplicità e varietà di beni (rifer. Art 2555 c.c.), sulla base della Tariffa parte I del D.P.R. 131/1986, gli imponibili vengono raggruppati sulla base delle seguenti categorie:

- Immobili, 9%;
- Terreni agricoli, 15%
- Ben mobili, 3%;
- Avviamento, 3%;
- Crediti vari 0.5%;
- Automobili in genere, sono esenti da imposta
- Natanti, sono a imposta fissa



Ne consegue che In caso di cessione di azienda o ramo d'azienda, piuttosto che di cessione di singoli beni autonomamente considerati, se nella redazione dell'atto di cessione non sono fornite adeguate informazioni di dettaglio sulle categorie dei cespiti ricompresi nel compendio aziendale, anche la presenza di un solo bene soggetto ad aliquota maggiore attrae nella stessa categoria (livello di tassazione) tutti gli altri, per cui l'Agenzia delle Entrate in fase di registrazione dell'atto potrà applicare l'aliquota più elevata a tutto il compendio dei beni ceduti, rappresentanti l'azienda o il ramo.

Alla luce delle novità normative introdotte e della riformulazione dell'art 51 del D.P.R. 131/1986, considerato che come principio generale la base imponibile dell'imposta di registro, per i trasferimenti a titolo oneroso che hanno ad oggetto beni e diritti (compresa l'azienda), è rappresentata dal valore dei beni alla data dell'atto del trasferimento; e che il valore dell'azienda inteso come complesso organizzato di beni, è costituito sia da elementi attivi sia da elementi passivi, ragion per cui le passività aziendali non costituiscono un elemento esterno all'azienda, ma intrinseco alla stessa; di conseguenza, per i trasferimenti che hanno ad oggetto un'azienda, o un ramo di essa, si intende per valore quello venale complessivo dei beni che compongono l'azienda compreso l'avviamento, al netto delle passività inerenti all'azienda e risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa.

Vediamo, dunque, come assume importanza centrale il valore attribuito al complesso aziendale, tenuto conto dei valori dell'attivo e del passivo. Su tale valore gli uffici preposti potranno effettuare le opportune verifiche.

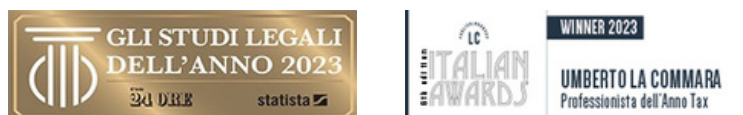
Ciò premesso è consigliabile, prima di acquistare un'azienda o un suo ramo, richiedere idonea documentazione quale: certificato camerale per visionare tutti i dati storici e la storia dell'azienda; un estratto debitorio per visualizzare eventuali debiti fiscali notificati; un certificato carichi pendenti.





RICONOSCIMENTI

Le elevate competenze collocano lo Studio La Commara & Partners 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".



CONTATTI

ROMA



+39 06 3218140



www.studiolacommara.it



Via di Novella, 22 - 00199



segreteria@studiolacommara.it

MILANO



+39 02 76013359



in partnership con: www.pglegal.it



Via Sant'Andrea, 3 - 20121

NAPOLI



+39 081 18584553



in partnership con: www.fpcorporatefinance.eu



Via G. Melisurgo, 15 - 80133

DUBAI



in partnership con: www.v7group.com



API Trio Office Tower - Office 3001

