



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 12 del 26 marzo 2024

Focus settimanale:

- **Ravvedimento speciale entro il 2 aprile**
- **Entro il 10 aprile iscrizione al 5 per mille**
- **Situazione di insolvenza – la restituzione dei finanziamenti**
- **La rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni 2024**
- **CU 2024 per i lavoratori autonomi “professionisti”**

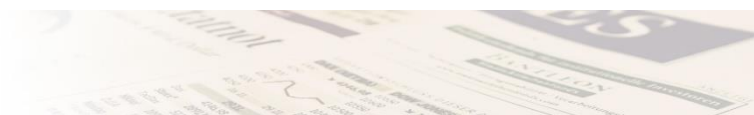
Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	12
Ravvedimento speciale entro il 2 aprile	12
Entro il 10 aprile iscrizione al 5 per mille.....	14
L'Approfondimento.....	16
Situazione di insolvenza – la restituzione dei finanziamenti.....	16
L'Approfondimento.....	28
La rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni 2024.....	28
L'Approfondimento.....	38
CU 2024 per i lavoratori autonomi “professionisti”	38

Flash di stampa



Concordato preventivo biennale e operazioni straordinari

IL SOLE 24 ORE
18.03.2024

L'accesso al concordato preventivo biennale è consentito solo ai soggetti che nell'anno precedente, hanno applicato gli Isa a prescindere dal punteggio ottenuto e continuano l'attività nel biennio concordatario. Non è possibile accedere al concordato preventivo con operazioni straordinarie caratterizzate da un trasferimento d'azienda (affitto, donazione, cessione e conferimento), che sono causa di esclusione dagli Isa.

Tenuità del fatto e sanzioni penali tributarie

IL SOLE 24 ORE
18.03.2024

Il decreto attuativo della riforma fiscale in materia di sanzioni tributarie stabilisce che, in caso di particolare tenuità del fatto, non sia possibile applicare la punibilità per violazioni penali tributarie.

Proroga Covid per atti accertabili dal 2020

IL SOLE 24 ORE
18.03.2024

Ifel, con la rettifica 11.03.2024 della propria nota del 2.11.2021, ha aggiornato la tabella relativa ai termini di decadenza degli atti di accertamento per omesso e parziale versamento e per infedele e omessa dichiarazione, calcolati con la proroga di 85 giorni prevista dall'art. 67, D.L. 18/2000. Quest'anno il termine scade il 25.03, in quanto l'anno è bisestile.

Recupero dei bonus edilizi

IL SOLE 24 ORE
18.03.2024

Il decreto "Blocca Cessioni" esclude la trasferibilità dei crediti d'imposta per quasi tutti i cantieri avviati dopo il 17.02.2023 anche se la maggior parte dei pagamenti eseguiti nel 2023 riguarda lavori per i quali i committenti avevano già prenotato il diritto alla cessione o allo sconto.

Determinazione del reddito per il concordato biennale

ITALIA OGGI
19.03.2024

Al fine di determinare il reddito da proporre ai contribuenti intenzionati ad accedere al concordato preventivo biennale saranno influenti 4 variabili:

- la storia reddituale del contribuente nell'ultimo triennio;

- la previsione di maggiori redditi per migliorare eventuali insufficienze circa l'affidabilità fiscale;
- i riferimenti settoriali;
- la rivalutazione del reddito tramite l'utilizzo di proiezioni macroeconomiche disponibili.

Omesso versamento ritenute

ITALIA OGGI
19.03.2024

Dopo la sentenza della Corte Costituzionale, la quale ha dichiarato l'illegittimità dell'inserimento nell'art. 10-bis D.lgs. 74/2000 delle parole "dovute sulla base della stessa dichiarazione", ai fini dell'omesso versamento rilevano solo le ritenute che rilevano dalle CU.

Ravvedimento operoso

ITALIA OGGI
18.03.2024

Le modifiche all'istituto disciplinato dall'art. 13 D.lgs. 472/1997 distinguono tra la regolarizzazione spontanea delle violazioni e quella effettuata dopo la ricezione di atti pre-accertativi. Nel primo caso, le sanzioni sono ridotte a 1/8 oppure a 1/7 (a seconda del termine di presentazione della dichiarazione) mentre nel secondo caso, si andrà da 1/6 fino a 1/4.

Plusvalenza da cessione immobilizzazione riclassificate

IL SOLE 24 ORE
19.03.2024

Il margine positivo derivante dalla vendita dell'immobilizzazione si classifica come plusvalenza, anche se il bene è iscritto nell'attivo circolante.

Proposta concordato preventivo biennale

ITALIA OGGI
20.03.2024

Il reddito proposto dall'Agenzia delle Entrate ai contribuenti forfettari nel concordato preventivo biennale sarà calcolato sulla base dello storico reddituale dei contribuenti per poi applicare il coefficiente di rivalutazione, ovvero la previsione di crescita del Pil nel 2024 dello 0,6%.

Nuovo testo unico dell'Iva

IL SOLE 24 ORE
20.03.2024

La proposta del nuovo Testo Unico dell'Iva si compone di quattro Titoli:

- Titolo I "Disposizioni generali";
- Titolo II "Gruppo Iva", contenente il Titolo V-bis del D.P.R. 633/1972;
- Titolo III "Regimi speciali";
- Titolo IV "Disposizioni di coordinamento finale", che

sostituisce il Titolo VII del D.P.R. 633/1972.

Interventi edilizi autonomi	ITALIA OGGI 20.03.2024	Il una risposta pubblicata ne “la posta di FiscoOggi” dell'Agenzia delle Entrate è stato affermato che solo quando gli interventi realizzati in ciascun anno sono una prosecuzione di lavori iniziati negli anni prima sullo stesso immobile, occorre tenere conto anche delle spese precedenti al fine di determinare il limite ammesso in detrazione. In caso di lavori autonomamente detraibili, questa regola non si applica.
Sanatoria irregolarità formali	IL SOLE 24 ORE 20.03.2024	L'eventuale seconda rata prevista per la sanatoria delle irregolarità formali, con la rimozione di ogni irregolarità od omissione, va versata entro il 2.04.2024.
Onlus ed esenzione Iva	IL SOLE 24 ORE 21.03.2024	Il 21.03.2024, il Consiglio nazionale e la Fondazione nazionale di ricerca dei commercialisti hanno pubblicato il documento "Onlus ed esenzione Iva".
Cessione del credito o sconto in fattura	IL SOLE 24 ORE 22.03.2024	I contribuenti che intendono inviare entro il 4.04.2024 la comunicazione di cessione del credito o di sconto in fattura per le spese agevolate sostenute nel 2023 con il super ecobonus, devono ottenere entro il 27.03.2024 la ricevuta di invio telematico all'Enea delle asseverazioni sul rispetto dei requisiti tecnici e di congruità.
Nuovo Codice Doganale	IL SOLE 24 ORE 23.03.2024	L'Iva diventa un diritto di confine e rientra così nei tributi doganali come i dazi all'importazioni e alle esportazioni, disciplinati dalle regole comunitarie. Tramite l'Iva, sarà dunque possibile individuare il debitore ed estinguere l'adempimento in Dogana.
Lettere di compliance errate	ITALIA OGGI 23.03.2024	L'Agenzia delle Entrate ha comunicato la presenza di un'anomalia sui versamenti Iva rilevabili dalle liquidazioni periodiche del 4° trimestre. I versamenti sono in realtà corretti in quanto non viene considerato l'acconto versato a dicembre e si

considerano solo i versamenti effettuati in data anteriore alla scadenza fissata.

**Detrazioni per unità
in costruzione**

ITALIA OGGI
23.03.2024

Nella categoria catastale F/3 sono inseriti gli immobili in attesa della definitiva destinazione dove la detrazione può essere richiesta "solo in presenza di determinate condizioni.

**Ammortamento dei
marchi**

ITALIA OGGI
23.03.2024

Il principio secondo cui è possibile ammortizzare a giorni nel primo anno di utilizzo dei marchi d'impresa, si applica sia nell'ipotesi in cui il marchio d'impresa sia stato prodotto internamente e quindi oggetto di capitalizzazione delle spese sostenute sia nell'ipotesi in cui lo stesso sia stato acquistato a titolo oneroso da terzi.

L'Agenzia interpreta



Consultazione del Cassetto fiscale	PROVVEDIMENTO N. 105669/2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, stabilisce che tutti i contribuenti (operatori economici, persone fisiche e altri soggetti non titolari di partita Iva) possano avvalersi del servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche e dei loro duplicati informatici, senza la necessità di sottoscrivere un accordo di servizio.
Donazione di quote sociali	INTERPELLO N. 72 DEL 18.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il socio, titolare del controllo di una società, non può beneficiare dell'agevolazione prevista dall'art. 3, c. 4-ter D.lgs. 346/1990, che esonera da imposta di donazione e successione i trasferimenti a titolo gratuito aventi a oggetto «partecipazioni mediante le quali» viene «acquisito o integrato il controllo» da parte del donatario (o dell'erede).
Terzo settore	INTERPELLO N. 75 DEL 21.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che l'attività di housing sociale è finalizzata a offrire alloggi tramite la stipula di un apposito contratto e configura un'attività di carattere residenziale non rientrante tra quelle ricomprese nel settore dell'assistenza sociale e sociosanitaria in cui la Onlus dichiara di operare.
Ritenuta degli agenti assicurativi	CIRCOLARE N. 7/E DEL 21.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, conferma l'applicazione del criterio di cassa relativamente alla ritenuta che dovrà essere effettuata, per le provvigioni corrisposte agli intermediari assicurativi da parte delle compagnie, a partire dai pagamenti operati dal 1.04.2024.
Errori contabili rilevanti	INTERPELLO N. 73 DEL 21.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che per correggere errori contabili rilevanti relativi a un leasing immobiliare per una società revisionata, occorre utilizzare la derivazione rafforzata e, come anno di correzione a patrimonio netto delle

		poste, deve essere considerato lo stesso anno in cui è stata effettuata la correzione.
Servizi per tragitto casa-lavoro	INTERPELLO N. 74 DEL 21.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che i servizi di mobilità sostenibile per il tragitto casa lavoro offerti alla generalità o categorie di dipendenti tramite una applicazione informatica si possono ricondurre nell'alveo dei benefit individuati dall'art. 51, c. 2, lett. f) del Tuir e dunque beneficiare della detassazione.
Registro proporzionale nel contratto vincolato	INTERPELLO N. 78 DEL 21.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la condizione sospensiva che subordina l'efficacia di un contratto al pagamento, da parte dell'acquirente, del prezzo pattuito nel contratto, si deve considerare meramente potestativa.
Fondi pensione e versamenti per i figli	INTERPELLO N. 76 DEL 21.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che in merito allo sconto fiscale dei contributi destinati ai fondi pensione, rilevano sia i contributi versati per la propria pensione integrativa sia per la pensione integrativa del familiare.

Il Giudice ha sentenziato



Contestazioni per
energia fotovoltaica

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI ROMA
N. 355/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma ha stabilito che è il giudice tributario il soggetto che deve decidere delle controversie tra il titolare degli impianti fotovoltaici e il Gestore dei servizi energetici (Gse).

Tassazione
concorrente per
residenza in Italia

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 5563/2024

La Cassazione ha sancito che i redditi percepiti per attività di lavoro svolte in Kazakistan (per più di 183 giorni all'anno) da un contribuente che risulti residente in Italia sono imponibili nello Stato della fonte e in quello di residenza in base all'art. 15, par. 1, ultimo periodo delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni in materia di redditi da lavoro dipendente.

Rientro dei cervelli

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 6980/2024

La Cassazione ha stabilito che è possibile beneficiare del bonus rientro dei cervelli anche se il luogo lavorativo è a una distanza fisiologica dal Comune di provenienza del soggetto.

Modifiche al
sottotetto

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA LOMBARDIA
N. 341/11/2024

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, ha affermato che le modifiche necessarie a rendere abitabile un sottotetto non possono essere considerate nuova costruzione e quindi accedono alle detrazioni per ristrutturazione edilizia.

Omissa
dichiarazione

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 6820/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha ribadito che l'affidamento a un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione ex art. 5 D.lgs. 74/2000.

Giudizio di
ottemperanza

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 3097/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, non ritiene più possibile, per il contribuente, di ricorrere al processo di esecuzione

		forzata regolato dal Codice di procedura civile, che in passato costituiva una valida alternativa.
Transazione tra parti correlate	CORTE DI CASSAZIONE N. 2853/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito che le transazioni tra parti correlate devono soddisfare il principio di libera concorrenza al fine di evitare indebite allocazioni di profitto/reddito all'interno di gruppi multinazionali.
Doppia notifica avviso di accertamento	CORTE DI CASSAZIONE N. 4510/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha affermato che, ai fini della validità dell'istanza di definizione agevolata ex art. 6 D.L. 119/2018, nel caso in cui l'avviso di accertamento è stato notificato due volte, sono necessarie 2 impugnazioni.
Aiuti Covid-19	CORTE DI CASSAZIONE N. 11740/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che il diniego all'iscrizione dell'impresa alla white list non preclude l'accesso agli aiuti per le aziende in crisi.
Donazioni genitori-figli	CORTE DI CASSAZIONE N. 7442/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che le donazioni informali (genitore che consegna denaro al figlio) e le donazioni indirette (genitore che paga la casa del figlio) non devono essere tassate.
Imposta di donazione	CORTE DI CASSAZIONE N. 7442/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che anche l'istanza di voluntary disclosure può accertare l'esistenza di una liberalità indiretta tassabile.
Imposta di registro fissa	CORTE DI CASSAZIONE N. 7470/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha precisato che la cessione di tutte le quote della srl non deve essere tassata come trasferimento d'azienda.
Cessione totalitaria di quote	CORTE DI CASSAZIONE N. 7613/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha disposto che in caso di cessione di una quota di partecipazione rappresentativa dell'intero capitale sociale di una società, l'imposta di registro "deve essere sempre liquidata in misura fissa".

Residenza estera

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA SARDEGNA
N. 242/2024

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna, ha stabilito che non si applicano sanzioni in caso di omessa compilazione del quadro RW da parte di un soggetto italiano non iscritto all'Aire, ma residente fiscalmente in Svizzera.

Rimborso Iva

CORTE DI GIUSTIZIA
UE
C-606/22

La Corte di Giustizia UE, con la sentenza, ha sancito che i principi comunitari di neutralità fiscale, proporzionalità e parità di trattamento, vanno interpretati nel senso che prevalgono ad una prassi amministrativa che impedisca la rettifica dell'Iva applicata con un'aliquota superiore a quella dovuta nel caso in cui le operazioni imponibili non risultino da fatture, ma da scontrini fiscali.

In breve

Ravvedimento speciale entro il 2 aprile

Il ravvedimento speciale, (all'art. 1 comma 174 e seguenti della L. 197/2022), consente al contribuente di rimuovere alcune violazioni commesse nell'applicazione della legge fiscale beneficiando della riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo edittale. Esso si differenzia dall'ordinario ravvedimento operoso ex art. 13 del DLgs. 472/97 per la circostanza che le sanzioni sono ridotte a 1/18 del minimo e per la possibilità di versamento rateale.

Sia il pagamento delle somme (o della prima rata) sia la rimozione della violazione (esempio, dichiarazione integrativa) sarebbero dovuti avvenire entro il termine perentorio del 30 settembre 2023 e dovevano riguardare le violazioni commesse sino al 31 dicembre 2021. L'art. 3 comma 12-undecies del DL 215/2023 conv. L. 18/2024 ha esteso il menzionato ravvedimento operoso speciale alle dichiarazioni presentate nel 2023, relative all'anno 2022 con termine perentorio del 31 marzo 2024.

Potranno essere sanate con riduzione a 1/18:

- le infedeli dichiarazioni modello IVA 2023 e modello 770/2023 (si paga il 5% della maggiore imposta a titolo di sanzione, 90/18);
- le infedeli dichiarazioni modelli REDDITI 2023 e IRAP 2023 (si paga il 5% della maggiore imposta a titolo di sanzione, 90/18);
- le violazioni in tema di fatturazione e registrazione delle operazioni commesse nell'anno 2022 (si paga il 5% della maggiore imposta a titolo di sanzione, 90/18);
- le indebite compensazioni di crediti inesistenti e/o non spettanti commesse nell'anno 2022, così la ris. Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2023 n. 67 (si paga l'1,67% a titolo di sanzione, 30/18 per i crediti non spettanti o il 5,55%, 100/18 per i crediti inesistenti).

Ogni violazione deve essere ravveduta singolarmente, non potendo il contribuente applicare il cumulo giuridico e la continuazione. Occorre quindi, entro il 31 marzo 2024, pagare le imposte, gli interessi legali e le sanzioni ridotte a 1/18 del minimo, dovendosi sanare ciascuna violazione.

La norma prevede che le disposizioni dell'art. 1 commi 174 e seguenti della L. 197/2022 si applichino "anche alle violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative

al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022". Sembra quindi che non sia possibile ravvedere le violazioni commesse nelle annualità antecedenti (dal 2021 all'indietro).

Premesso tanto, rimane fermo l'art. 21 commi 1 e 2 del DL 34/2023, quindi:

- non sono ravvedibili le violazioni emergenti da liquidazione della dichiarazione, come gli omessi/tardivi versamenti di imposte dichiarate;
- non sono ravvedibili le omesse dichiarazioni;
- non sono ravvedibili le omesse/infedeli compilazioni del quadro RW, mentre si può ravvedere la mancata dichiarazione di redditi prodotti all'estero, così come le violazioni in tema di IVIE/IVAFE;
- sono ravvedibili le violazioni da controllo formale della dichiarazione ex art. 36-ter del DPR 600/73 (circ. Agenzia delle Entrate 20 marzo 2023 n. 6, § 4.1; esempio, indebite deduzioni e detrazioni di imposta). In questo caso si paga l'1,67% a titolo di sanzione, 30/18.

Il pagamento delle somme avviene con modello F24 utilizzando i codici tributo istituiti dalla ris. Agenzia delle Entrate 14 febbraio 2023 n. [6](#). I codici tributo di nuova istituzione riguardano solo le sanzioni, distinte per imposta.

Il pagamento delle somme e la dichiarazione integrativa dovranno, come detto, avvenire entro il 31 marzo 2024.

Gli importi potranno essere pagati in 4 rate, scadenti il 31 marzo 2024, il 30 giugno 2024, il 30 settembre 2024 e il 20 dicembre 2024. Il ravvedimento, sia speciale sia ordinario, rimane vietato se è stato notificato l'accertamento, l'atto di contestazione della sanzione, di recupero del credito di imposta o l'avviso bonario da controllo formale.

Entro il 10 aprile iscrizione al 5 per mille

di Alberto De Stefani

Le Onlus e le associazioni sportive hanno la possibilità, dal 6.03 al 10.04, di presentare domanda per accedere al riparto del 5 per mille dell'IRPEF per il 2024. L'Agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa n. 9 del 6.03.2024, ha chiarito modi e termini previsti per poter accedere al beneficio con riguardo all'IRPEF relativa al 2023.

Il 5 per mille, ai sensi dell'art. 1 del DPCM 23 luglio 2020, si può destinare a sostenere gli enti del Terzo settore iscritti nel RUNTS, finanziare gli enti senza scopo di lucro, la ricerca scientifica e sanitaria e dell'università, sostenere le attività sociali svolte dal Comune di residenza del contribuente e supportare infine le associazioni sportive dilettantistiche, riconosciute dal CONI.

In realtà le disposizioni relative al sostegno degli enti del Terzo settore si sarebbero dovute applicare già a partire dal 2022, ossia dall'anno successivo a quello di operatività del RUNTS. Provvisoriamente, l'art. 9 comma 6 del DL 228/2021, modificato dall'art. 17-bis del DL 145/2023, dispone che in merito alle Onlus iscritte alla data del 22.11.2021 all'Anagrafe tenuta presso l'Agenzia delle Entrate, la disposizione che consente di devolvere il 5 per mille agli enti del Terzo settore iscritti nel RUNTS si applica solo dal quarto anno successivo a quello di operatività del RUNTS, vale a dire il 2025.

Fino a quell'anno quindi, si può destinare il 5 per mille alle Onlus sulla base di quanto stabilito dal DPCM 23 luglio 2020 per gli enti del volontariato, il quale prevede che la domanda di accesso in via telematica all'Agenzia delle Entrate, direttamente o tramite un intermediario abilitato va presentata in caso di prima iscrizione, in presenza di modifiche rispetto alla precedente iscrizione oppure se non si è stati inseriti nell'elenco permanente, entro il 10 aprile. Le ASD, sempre entro il medesimo termine, devono presentare la domanda di accesso in caso di prima iscrizione se nel 2023 non si sono potute iscrivere o non avevano i giusti requisiti.

In merito alla modalità di presentazione della domanda di iscrizione, si segnala che le Onlus devono utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, direttamente o tramite un intermediario abilitato, mentre le associazioni sportive dilettantistiche possono utilizzare, alternativamente il sito dell'Agenzia delle Entrate o quello del CONI.

L'Agenzia delle Entrate renderà disponibile l'elenco provvisorio delle Onlus iscritte e il CONI quello delle ASD, entro il 20 aprile. In caso di errori, le correzioni dovranno pervenire entro la fine del mese in modo da consentire la pubblicazione degli elenchi definitivi entro il 10.05.2024.

Gli enti del Terzo Settore, gli enti della ricerca scientifica e gli enti della ricerca sanitaria, come stabilito dal DPCM 23 luglio 2020, possono presentare la domanda di accesso entro il 10 aprile al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, al Ministero dell'Università e della Ricerca al Ministero della Salute. Entro il 31 marzo, nei rispettivi siti amministrativi, verranno pubblicati gli elenchi permanenti.

Per concludere, dal comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate sopra citato, si comprende come anche oltre il 10 aprile le Onlus e le associazioni sportive dilettantistiche abbiano la possibilità di accreditarsi, inviando la domanda entro il 30 settembre, a condizione di avere i requisiti necessari alla data del 10 aprile, versando con modello F24 ELIDE un importo di 250 euro con il codice tributo "8115" (c.d. remissione in bonis).

L'Approfondimento

Situazione di insolvenza – la restituzione dei finanziamenti

PREMESSA

Con la pronuncia n. 26250/2023 i massimi giudici hanno affrontato nuovamente la tematica della bancarotta preferenziale affermando che i finanziamenti restituiti ai soci dalla società durante il periodo di insolvenza rientrano tra le ipotesi di reato.

Nel caso di specie la Cassazione ha, infatti, ribadito che non sussiste alcun motivo che possa giustificare, in termini di interesse societario, la soddisfazione del socio, prima degli altri creditori.

Di seguito l'analisi della questione.

LA BANCAROTTA PREFERENZIALE E LA VIOLAZIONE DELLA “PAR CONDICIO CREDITORUM”

Tra i reati fallimentari individuati dall'art. 216 della Legge Fallimentare¹ è contemplata la bancarotta preferenziale.

Più precisamente, trattasi di quel comportamento illecito con cui il fallito, prima o durante la procedura fallimentare, esegue pagamenti o simula titoli di prelazione danneggiando i creditori, ovvero favorisce alcuni di essi.

¹ L'art. 216 della Legge Fallimentare afferma che: “È punito con la reclusione da tre a dieci anni, se è dichiarato fallito, l'imprenditore, che:

- 1) ha distratto, occultato, dissimulato, distrutto o dissipato in tutto o in parte i suoi beni ovvero, allo scopo di recare pregiudizio ai creditori, ha esposto o riconosciuto passività inesistenti;
- 2) ha sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, con lo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori, i libri o le altre scritture contabili o li ha tenuti in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari.

La stessa pena si applica all'imprenditore, dichiarato fallito, che, durante la procedura fallimentare, commette alcuno dei fatti preveduti dal n. 1 del comma precedente ovvero sottrae, distrugge o falsifica i libri o le altre scritture contabili.

È punito con la reclusione da uno a cinque anni il fallito, che, prima o durante la procedura fallimentare, a scopo di favorire, a danno dei creditori, taluno di essi, esegue pagamenti o simula titoli di prelazione. Salve le altre pene accessorie, di cui al capo III, titolo II, libro I del codice penale, la condanna per uno dei fatti previsti nel presente articolo importa per la durata di dieci anni l'inabilitazione all'esercizio di una impresa commerciale e l'incapacità per la stessa durata ad esercitare uffici direttivi presso qualsiasi impresa”.

Premesso ciò, osserviamo che:

- la disposizione normativa è chiaramente riferita all'imprenditore individuale. Tuttavia, per ovviare a ciò il Legislatore al successivo art. 223 della Legge Fallimentare ha espressamente richiamato l'art. 216.

Così operando la norma può essere applicata anche nei confronti degli amministratori, dei direttori generali, dei sindaci e dei liquidatori delle società di capitali dichiarate fallite, che hanno commesso uno dei comportamenti contemplati dal citato art. 216;

- mentre il delitto s'intende consumato nel momento in cui viene realizzata la condotta illecita, il reato si perfeziona, invece, solo con l'effettivo fallimento della società. Pertanto, l'eventuale pregiudizio ai creditori deve essere provato solo in presenza della dichiarazione giudiziale di fallimento, non essendo rilevante la commissione del fatto in assenza di fallimento.

PRESUPPOSTO OGGETTIVO

Da un punto di vista oggettivo il bene tutelato dalla norma è "**la par condicio creditorum**", ovvero quel principio che mira ad evitare disparità di trattamento che non sono giustificate da una delle cause legittime di prelazione di cui all'art. 2741 del c.c.².

In particolare, in dottrina con l'espressione "**par condicio**" "**ci si intende riferire al trattamento riservato ai creditori che hanno paritetica posizione in quanto titolari di crediti non assistiti da cause di prelazione, cioè ai creditori chirografari. Per i creditori preferenziali, infatti, l'ordine della soddisfazione è stabilito dalla legge o con riferimento a parametri prefissati, quali la priorità dell'iscrizione o del possesso a seconda che si tratti di ipoteca o pegno, ovvero secondo una graduatoria fissata dalla stessa legge per i privilegi, giacché la rilevanza riconosciuta dalla legge a determinati crediti esclusivamente in base alla loro causa, e non già al tempo o all'oggetto della garanzia, fa sì che anche la priorità di un privilegio rispetto all'altro sia determinata dalla legge, in ragione della meritevolezza della tutela che intende accordare**".

² L'art. 2741 del c.c. stabilisce che: "I creditori hanno eguale diritto di essere soddisfatti sui beni del debitore, salve le cause legittime di prelazione. Sono cause legittime di prelazione i privilegi, il pegno e le ipoteche".

Come chiarito, inoltre, dalla Suprema Corte il comportamento illecito consiste proprio nel non considerare l'ordine di graduazione stabilito dalla Legge.

In tal senso si veda:

- la sentenza n. 6052/2016 in cui è stato rilevato che **“l'offesa non consiste nell'indebito depauperamento del patrimonio del debitore, ma nell'alterazione dell'ordine, stabilito dalla legge, di soddisfazione dei creditori”**;
- la pronuncia n. 15712/2014 dove è stato specificato che **“L'evento “giuridico” della “bancarotta preferenziale” è, in altri termini, costituito dalla minore percentuale riservata ai creditori a causa degli avvenuti pagamenti o dal fatto che il creditore favorito dal titolo di prelazione simulato lo abbia fatto valere in sede di riparto dell'attivo fallimentare”**.

Sempre sul tema evidenziamo, inoltre, che, diversamente dalla bancarotta fraudolenta il cui oggetto si pone in diretta connessione con il principio di universalità della responsabilità patrimoniale, di cui all'art. 2740 del c.c.³, la bancarotta preferenziale si pone in relazione al principio della concorsualità, ex art 2741 del c.c..

Di conseguenza, per la realizzazione del reato basta che il danno sia stato previsto e consentito dal fallito e non è affatto necessario che il danno arrecato ai creditori costituisca lo scopo che il fallito si propone di conseguire.

A ben vedere, infatti, la norma sanziona il fallito che prima o durante la procedura concorsuale altera **“la par condicio creditorum”** con un atto dispositivo che pone in essere nonostante la previsione del danno che ne deriva.

PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

Da un punto di vista soggettivo per provare la sussistenza della bancarotta preferenziale è necessario che il dolo specifico consista **“nello scopo precipuo di favorire taluno dei**

³ L'art. 2740 del c.c. sancisce che: **“Il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri.**

Le limitazioni della responsabilità non sono ammesse se non nei casi stabiliti dalla legge”.

creditori con la consapevole previsione che il fatto si riverberi negativamente sugli altri creditori⁴.

Assodato ciò, rileviamo che, se è vero che per la realizzazione della bancarotta preferenziale si deve violare la “**par condicio creditorum**” alterando l’ordine della soddisfazione dei creditori stabilito dalla legge, è altrettanto vero che sotto il profilo probatorio occorre dimostrare l’esistenza di crediti rimasti insoddisfatti dopo il pagamento eseguito al creditore in via preferenziale.

Per questi motivi, come osservato dai giudici di legittimità nella sentenza n. 3797/2018 è necessario effettuare un’attenta analisi per accertare l’esistenza o meno di altri crediti di rango pari o superiore a quello soddisfatto.

Il tutto seguendo le regole dei privilegi fissato dall’art. 2777 del c.c.⁵, perché dette regole “**costituiscono il presupposto dell’offensività della condotta penalmente rilevante della bancarotta preferenziale” che si risolve nell’alterazione dei pagamenti rispetto alla graduatoria fissata dalla legge civile e, solo per questa via, nella lesione della par condicio creditorum**”.

CAUSE DI ESONERO – LA NON SUSSISTENZA DELLA BANCAROTTA PREFERENZIALE

Numerose sono le fattispecie individuate dalla giurisprudenza che escludono l’ipotesi di bancarotta preferenziale.

Più precisamente, non è prevista alcuna rilevanza penale in presenza di:

- autorizzazione del giudice ai pagamenti;
- pagamento diretto alla salvaguardia dell’attività sociale;
- pagamento diretto al ripristino dell’equilibrio finanziario e patrimoniale.

⁴ A tal proposito si veda la sentenza di Cassazione n. 31168/2009.

⁵ L’art. 2777 del c.c. dispone che: “I crediti per spese di giustizia enunciati dagli artt. 2755 e 2770 sono preferiti ad ogni altro credito anche pignoratorio o ipotecario.

Immediatamente dopo le spese di giustizia sono collocati i crediti aventi privilegio generale mobiliare di cui all’art. 2751 bis nell’ordine seguente:

- a) i crediti di cui all’art. 2751 bis, numero 1;
- b) i crediti di cui all’art. 2751 bis, numeri 2 e 3;
- c) i crediti di cui all’art. 2751 bis, numeri 4 e 5.

I privilegi che le leggi speciali dichiarano preferiti ad ogni altro credito sono sempre posposti al privilegio per le spese di giustizia ed ai privilegi indicati nell’art. 2751 bis”.

Relativamente al primo caso segnaliamo che il fine tutelato è quello di consentire:

- l'accesso e l'esecuzione delle cosiddette procedure di composizione negoziale della crisi d'impresa o di concordato preventivo; ovvero
- l'esecuzione degli accordi o dei piani di ristrutturazione o di risanamento dell'impresa.

In pratica sussiste ***“L'autorizzazione da parte del tribunale all'esecuzione da parte del proponente un concordato preventivo di pagamenti anticipati in difformità alla par condicio creditorum, esclude, in ipotesi di eventuale successivo fallimento, da un punto di vista soggettivo, la responsabilità per bancarotta preferenziale del debitore che li abbia legittimamente effettuati e, da un punto di vista oggettivo, la revocabilità degli stessi”***⁶.

In merito alla seconda causa di esonero la Suprema Corte ha avuto modo di chiarire che ***“In tema di bancarotta preferenziale, l'elemento soggettivo del reato è costituito dal dolo specifico, consistente nella volontà di recare un vantaggio al creditore soddisfatto, con l'accettazione della eventualità di un danno per gli altri secondo lo schema del dolo eventuale; ne consegue che tale finalità non è ravvisabile allorché il pagamento sia volto, in via esclusiva o prevalente, alla salvaguardia della attività sociale o imprenditoriale ed il risultato di evitare il fallimento possa ritenersi più che ragionevolmente perseguibile”***⁷.

Per quanto attiene, infine, alla terza ipotesi relativa alla tutela del riequilibrio finanziario dell'impresa, sempre la Cassazione ha affermato che: ***“La bancarotta preferenziale (art. 216, comma terzo, L.F.), sul piano oggettivo richiede la violazione della “par condicio creditorum” nella procedura fallimentare e, sul piano soggettivo, la ricorrenza della forma peculiare del dolo, costituito dalla volontà di recare un vantaggio al creditore (o ai creditori) soddisfatto, con l'accettazione dell'eventualità di un danno per altri, finalità che deve risultare primario interesse perseguito dal debitore, con la conseguenza che la strategia di alleggerire la pressione dei creditori, in vista di un ragionevolmente presumibile riequilibrio finanziario e patrimoniale, è incompatibile con il delitto, soprattutto alla luce della riforma, introdotta dal Dlgs n. 269/2007, dell'azione revocatoria e specialmente dell'art. 67, comma terzo, L.F.”***⁸.

⁶ A tal riguardo si veda la sentenza 29.3.2016 del Tribunale di Benevento.

⁷ Si veda la sentenza di Cassazione n. 16983/2014.

⁸ Si veda la sentenza di Cassazione n. 31168/2009.

Ebbene, secondo la dottrina tutte le casistiche evidenziate, unite alle modifiche introdotte all'art. 67 in materia di revocatoria fallimentare hanno esteso le cause di esonero senza un esplicito raccordo con l'art. 216 della Legge Fallimentare, creando in tal modo una deroga alla disposizione penale.⁹

REVOCATORIA FALLIMENTARE E BANCAROTTA PREFERENZIALE

La norma di riferimento in materia di revocatoria fallimentare è l'art. 67 della Legge Fallimentare¹⁰.

⁹ In tal senso G. Sandrelli “Riflessioni sulla bancarotta preferenziale: la soluzione di un potenziale conflitto tra la pretesa del singolo creditore e l'interesse della massa” in *Diritto ed economia dell'impresa* n. 6/2016”.

¹⁰ L'art. 67 della Legge fallimentare afferma che: “Sono revocati, salvo che l'altra parte provi che non conosceva lo stato d'insolvenza del debitore:

- 1) gli atti a titolo oneroso compiuti nell'anno anteriore alla dichiarazione di fallimento, in cui le prestazioni eseguite o le obbligazioni assunte dal fallito sorpassano di oltre un quarto ciò che a lui è stato dato o promesso;
- 2) gli atti estintivi di debiti pecuniari scaduti ed esigibili non effettuati con danaro o con altri mezzi normali di pagamento, se compiuti nell'anno anteriore alla dichiarazione di fallimento;
- 3) i pegni, le anticresi e le ipoteche volontarie costituiti nell'anno anteriore alla dichiarazione di fallimento per debiti preesistenti non scaduti;
- 4) i pegni, le anticresi e le ipoteche giudiziali o volontarie costituiti entro sei mesi anteriori alla dichiarazione di fallimento per debiti scaduti.

Sono altresì revocati, se il curatore prova che l'altra parte conosceva lo stato d'insolvenza del debitore, i pagamenti di debiti liquidi ed esigibili, gli atti a titolo oneroso e quelli costitutivi di un diritto di prelazione per debiti, anche di terzi, contestualmente creati, se compiuti entro sei mesi anteriori alla dichiarazione di fallimento.

Non sono soggetti all'azione revocatoria:

- a) i pagamenti di beni e servizi effettuati nell'esercizio dell'attività d'impresa nei termini d'uso;
- b) le rimesse effettuate su un conto corrente bancario, purché non abbiano ridotto in maniera consistente e durevole l'esposizione debitoria del fallito nei confronti della banca;
- c) le vendite ed i preliminari di vendita trascritti ai sensi dell'art. 2645 bis del c.c., i cui effetti non siano cessati ai sensi del comma terzo della suddetta disposizione, conclusi a giusto prezzo ed aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo, destinati a costituire l'abitazione principale dell'acquirente o di suoi parenti e affini entro il terzo grado, ovvero immobili ad uso non abitativo destinati a costituire la sede principale dell'attività d'impresa dell'acquirente, purché alla data di dichiarazione di fallimento tale attività sia effettivamente esercitata ovvero siano stati compiuti investimenti per darvi inizio;
- d) gli atti, i pagamenti e le garanzie concesse su beni del debitore purché posti in essere in esecuzione di un piano che appaia idoneo a consentire il risanamento della esposizione debitoria dell'impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria; un professionista indipendente designato dal debitore, iscritto nel registro dei revisori legali ed in possesso dei requisiti previsti dall'art. 28, lett. a) e b) deve attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano; il professionista è indipendente quando non è legato all'impresa e a coloro che hanno interesse all'operazione di risanamento da rapporti di natura personale o professionale tali da comprometterne l'indipendenza di giudizio; in ogni caso, il professionista deve essere in possesso dei requisiti previsti dall'art. 2399 del c.c. e non deve, neanche per il tramite di soggetti con i quali è unito in associazione professionale, avere prestato negli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del

Nello specifico, trattasi di uno strumento introdotto dal Legislatore che consente di ricostituire il patrimonio del soggetto fallito, rendendo inefficaci gli atti realizzati da quest'ultimo nel periodo precedente alla dichiarazione di fallimento, in violazione del principio della "**par condicio creditorum**".

Tuttavia, con la revisione dell'art. 67 della Legge Fallimentare sono incrementate in maniera significativa le cause di esonero da revocatoria fallimentare.

Di fatto, introducendo un comma dopo i primi due il Legislatore ha individuato numerose ipotesi di esenzione che vanno ad aggiungersi a quelle già contenute nella stessa Legge Fallimentare e in diverse leggi speciali, aumentando in tal modo il campo della non revocabilità e svuotando in un certo senso l'istituto.

Prima della riforma l'art. 67 della Legge Fallimentare consentiva di individuare abbastanza agevolmente quei pagamenti che da un punto di vista oggettivo minavano la soddisfazione paritaria dei creditori. Oggi, invece, a seguito della riforma e a causa delle numerose ipotesi esonerative l'azione revocatoria risulta spesso improponibile.

A ben vedere l'area di esenzione è talmente vasta e rilevante da non poter più essere considerata residuale. Si ricorda, tuttavia, che l'area delle esenzioni ha pur sempre carattere eccezionale rispetto alla regola generale, di cui all'art. 2741 del c.c., norma che, come sappiamo, garantisce l'eguale diritto dei creditori di soddisfarsi sui beni del fallito.

È chiaro, comunque, che l'esclusione dalla revocatoria di taluni atti si riflette sulla tutela della "**par condicio creditorum**", dato che i pagamenti esonerati risultano privi di ogni possibile profilo di anti giuridicità.

debitore ovvero partecipato agli organi di amministrazione o di controllo; il piano può essere pubblicato nel registro delle imprese su richiesta del debitore;

- e) gli atti, i pagamenti e le garanzie posti in essere in esecuzione del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata, nonché dell'accordo omologato ai sensi dell'art. 182 bis, nonché gli atti, i pagamenti e le garanzie legalmente posti in essere dopo il deposito del ricorso di cui all'art. 161;
- f) i pagamenti dei corrispettivi per prestazioni di lavoro effettuate da dipendenti ed altri collaboratori, anche non subordinati, del fallito;
- g) i pagamenti di debiti liquidi ed esigibili eseguiti alla scadenza per ottenere la prestazione di servizi strumentali all'accesso alle procedure concorsuali di amministrazione controllata e di concordato preventivo.

Le disposizioni di questo articolo non si applicano all'istituto di emissione, alle operazioni di credito su pegno e di credito fondiario; sono salve le disposizioni delle leggi speciali".

Rammendiamo, infine, che il ripristino del patrimonio societario non esenta da responsabilità l'amministratore o il liquidatore, perché la società costituendosi quale parte lesa può far condannare gli autori del comportamento antigiuridico al risarcimento del danno.

IL CASO TRATTATO DALLA SUPREMA CORTE NELLA PRONUNCIA N. 26250/2023

Oggetto della pronuncia di Cassazione n. 26250/2023 è stata l'impugnazione della sentenza d'appello da parte di un amministratore di una Srl dichiarata fallita, condannato:

- per violazione dell'art. 216 della Legge Fallimentare e più precisamente per i reati di bancarotta fraudolenta preferenziale e impropria unificati ai fini sanzionatori in un unico delitto di bancarotta fraudolenta aggravato;
- al risarcimento del danno, da liquidarsi separatamente, in favore della curatela della Srl costituitasi parte civile.

In particolare, impugnando la sentenza della Corte d'Appello, l'imputato per i reati contestati aveva presentato le seguenti motivazioni di ricorso:

- mancanza e manifesta illogicità della motivazione di cui all'art. 606, comma 1, lett. e) c.p.c.¹¹ per il reato di bancarotta preferenziale;
- violazione degli artt. 216 e 233, commi 1 e 2¹² della Legge Fallimentare per il reato di bancarotta impropria, nonché la mancanza e la manifesta illogicità della motivazione.

Evidenziamo, inoltre, che

- il ricorrente era stato condannato per aver restituito ai soci un "**finanziamento soci**" erogato in favore della società per pagare delle cambiali date in garanzia ai fornitori, che in assenza di pagamento non avrebbero più continuato a rifornire la società;

¹¹ L'art. 606, comma 1, lett. e) del c.p.c. prevede che: "1. Il ricorso per cassazione può essere proposto per i seguenti motivi:

e) mancanza, contraddittorietà o manifesta illogicità della motivazione, quando il vizio risulta dal testo del provvedimento impugnato ovvero da altri atti del processo specificamente indicati nei motivi di gravame".

¹² L'art. 233, commi 1 e 2 della Legge Fallimentare afferma che: "Il creditore che stipula col fallito o con altri nell'interesse del fallito vantaggi a proprio favore per dare il suo voto nel concordato o nelle deliberazioni del comitato dei creditori, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa non inferiore a euro 103.

La somma o le cose ricevute dal creditore sono confiscate.

- le somme erogate a titolo di finanziamento soci erano state versate senza pattuire alcun interesse e solo al fine di garantire la sopravvenienza della società. Il tutto a fronte di un impegno alla restituzione delle stesse in tempi brevi.

Ebbene, proprio per queste ragioni **“secondo l'imputato poiché le somme erano state reiteratamente messe a disposizione dai soci nel solo interesse della società, che doveva saldare le cambiali consegnate ai creditori, e senza pattuizione di interessi ed a condizione di una loro pronta restituzione, non poteva ravvisarsi nella loro restituzione da parte del ricorrente una bancarotta preferenziale, mancando il dolo specifico richiesto dalla norma incriminatrice, ossia la volontà di privilegiare un creditore rispetto agli altri, essendo l'imputato animato dalla sola volontà di perseguire gli interessi della società cercando di evitare il suo fallimento”**.

Diversamente da quanto sostenuto dal ricorrente, la Corte d'Appello di Torino aveva escluso la buona fede dell'amministratore considerando del tutto irrilevante sia l'impegno profuso da questi per la gestione societaria, che la necessità **“di assicurare la provvista della continuità della società”**.

Dal canto suo, l'imputato richiamando la copiosa giurisprudenza di legittimità in materia di atti compiuti per salvaguardare l'attività sociale o imprenditoriale e al fine di evitare il fallimento della società aveva rilevato che:

- i prestiti a breve termine erano stati erogati per consentire alla società di superare la momentanea crisi di liquidità, a pagare le cambiali e di fatto a proseguire l'attività sociale;
- la società aveva ricevuto il prestito a patto di restituire lo stesso una volta superata la situazione di emergenza.

In pratica, a detta del ricorrente, la restituzione non aveva privilegiato alcun creditore, essendo finalizzata a soddisfare gli interessi della società.

Occorre segnalare, inoltre, che l'imputato era stato condannato per bancarotta fraudolenta preferenziale per aver percepito un compenso come amministratore per l'attività svolta. Al pari degli altri, anche questo capo d'accusa era stato, però, contestato, dato che il compenso:

- era stato deliberato dagli organi societari;

- risultava congruo sia rispetto all'attività svolta, che all'impegno prestato per salvare la società.

Motivi questi che avevano spinto l'imputato a ritenere di aver agito nell'interesse della società, senza trarre un vantaggio rispetto agli altri creditori.

Nulla diremo, infine, circa il secondo motivo di ricorso perché esula dalla nostra disamina. Nello specifico il ricorrente aveva impugnato la condanna per bancarotta fraudolenta impropria da reato societario per aver svalutato crediti divenuti inesigibili.

LA SENTENZA N. 26250/2023

I massimi giudici con la pronuncia n. 26250/2023 si sono espressi circa il ricorso proposto dall'imputato contro la sentenza della Corte d'Appello di Torino che lo aveva condannato per i reati di bancarotta preferenziale e impropria.

In merito al reato di bancarotta preferenziale commesso per aver restituito somme ai soci, la Suprema Corte, non tenendo conto dei precedenti giurisprudenziali in materia di esonero dell'elemento soggettivo, ha ritenuto che l'atto:

- non era stato compiuto con l'intento di salvaguardare l'attività societaria;
- aveva arrecato un danno alla massa dei creditori alterando la graduazione dei crediti stabilita dalla Legge.

Con l'occasione la Cassazione ha avuto anche modo di ribadire il principio già espresso nella sentenza n. 14908/2008 in forza del quale ***“integrano il reato di bancarotta preferenziale le restituzioni - effettuate in periodo di insolvenza - ai soci dei finanziamenti concessi alla società, che costituiscono crediti liquidi ed esigibili, considerato, quanto alla sussistenza del dolo, che non sussistono motivi che giustificano in termini di interesse societario la soddisfazione, prima degli altri creditori, del socio, il quale, a differenza della restante massa creditoria, non ha alcun interesse ad avanzare, in caso di inadempimento, istanza di fallimento verso la società”***.

Analizzando i fatti osserviamo che l'imputato aveva sostenuto che:

- la restituzione delle somme non integrava il reato di bancarotta preferenziale perché i finanziamenti soci erano stati erogati al fine di saldare creditori che avrebbero

protestato le cambiali, impendendo di proseguire l'attività della società e portando al contempo la società stessa al fallimento;

- i soci avevano prestato le somme di denaro a fronte di un impegno ad una immediata restituzione una volta superata la situazione di emergenza.

Diversamente, i giudici di legittimità hanno ritenuto che un accordo di tal genere non dà diritto ad avere alcuna prelazione, perché finalizzato a far ottenere una somma di denaro prima di altri creditori.

Pertanto, un simile patto è da ritenersi nullo a norma dell'art. 1418 del c.c.¹³ dato che:

- risulta diretto ad ottenere un pagamento in violazione dell'ordine di soddisfazione stabilito dalla Legge sulla base delle cause di prelazione;
- è volto ad arrecare un vantaggio al creditore soddisfatto e un danno agli creditori che hanno una prelazione o quanto meno occupano lo stesso rango.

Relativamente alla necessità di evitare il protesto delle cambiali la Corte osserva che questa circostanza potrebbe giustificare il ricorso al finanziamento soci ma non la sua restituzione, avvenuta dopo che le cambiali erano state saldate e il pericolo era cessato.

Sempre gli stessi giudici di legittimità si sono espressi, poi, in merito al compenso amministratore ritenendo anche in questo caso manifestamente infondato il motivo del ricorso.

A parere dei giudici la condizione di insolvenza in cui si trovava la società era già manifesta e conosciuta dall'imputato il quale aveva, comunque, estinto il proprio credito non assistito da alcun privilegio, arrecando un danno agli altri creditori.

In particolare, per gli ermellini non ha alcuna rilevanza il fatto che il ricorrente ha ritenuto di meritare il compenso per l'impegno profuso. Per la Corte questa circostanza non può, infatti, bypassare l'ordine di pagamento dei crediti stabilito dalla Legge.

Sempre secondo la Corte a nulla rileva che il compenso fosse stato approvato dall'assemblea della società e che lo stesso fosse ritenuto congruo rispetto alla carica di

¹³ L'art. 1418 del c.c. prevede che: "Il contratto è nullo quando è contrario a norme imperative, salvo che la legge disponga diversamente.

Producono nullità del contratto la mancanza di uno dei requisiti indicati dall'art. 1325, l'illiceità della causa, l'illiceità dei motivi nel caso indicato dall'art. 1345 e la mancanza nell'oggetto dei requisiti stabiliti dall'art. 1346.

Il contratto è altresì nullo negli altri casi stabiliti dalla legge".

amministratore. Questi elementi servono semmai ad escludere il diverso reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale.

Per tutti questi motivi la Cassazione confermando la sentenza della Corte d'Appello ha dichiarato inammissibile il ricorso dell'imputato.

L'Approfondimento

La rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni 2024

PREMESSA

Anche nel 2024, a mente dell'articolo 1, commi 52 e 53 della Legge 213/2023 viene riproposta quella che negli ultimi venti anni è stata codificata come rivalutazione dei terreni e delle quote di partecipazione.

Soggetti che possono essere interessati da questa agevolazione sono le persone fisiche e per i soggetti ad esse assimilati.

Ricordiamo che la finanziaria del 2023, aveva riscritto ed inserito dei commi delle disposizioni originarie. In particolare aveva inserito nell'articolo 5 della L. 448/2001 il comma 1-bis a mezzo del quale sono rivalutabili anche i titoli, le quote o i diritti negoziati in mercati regolamentati (le precedenti rivalutazioni erano possibili solo con riferimento alle quote non negoziate) ed ha sostituito l'articolo 2 del D.L. 282/2002 adeguandolo alla modifica riferita ai titoli rivalutabili. Da ultimo, il comma 109 della legge di bilancio 2023 aumentava al 16% l'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione; aliquota che viene confermata anche dalla finanziaria del 2024

Originariamente, la rivalutazione fu introdotta per la prima volta con la Finanziaria 2002 (Legge n. 448/2001) la quale, agli articoli 5 e 7, andava a disciplinarne le modalità e gli adempimenti.

Successivamente sono intervenute riaperture e modifiche tra cui:

- il D.L. n. 282/2002, convertito in Legge n. 27/2003, con il quale veniva spostata la data di possesso dei beni al 01.01.2003;
- la Finanziaria 2005, (Legge n. 311/2004) che con l'articolo 1, commi 376 e 428, ha ripreso le disposizioni della Finanziaria 2002 modificandone i termini;
- la Finanziaria 2008, (Legge n. 244/2007) che con l'articolo 1, comma 91, ha variato le scadenze fissate dal D.L. n. 282/2002;
- la Finanziaria 2010, (Legge n. 191/2009) che con l'articolo 2, comma 229, ha modificato i termini di riferimento e di versamento;
- la Legge di Stabilità per il 2013, (Legge n. 228/2012) che con l'articolo 1, comma 473,

modificava i termini di riferimento e di versamento;

- la Legge di Stabilità per il 2014, (Legge n. 147/2013) che con l'articolo 1, comma 156, modificava i termini di possesso e di versamento;
- la Legge di Stabilità per il 2015, (Legge n. 190/2014) di cui all'articolo 1, commi 626 e 627, ha modificato i riferimenti al possesso, i termini di versamento e le aliquote dell'imposta sostitutiva, (8% per le partecipazioni qualificate, 4% per le partecipazioni non qualificate);
- la Legge di Stabilità per il 2016, (Legge n. 208/2015) di cui all'articolo 1, commi 887 e 888, ha modificato i termini per il possesso nonché il termine entro cui effettuare i versamenti e redigere la perizia di valutazione, oltre all'unificazione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva nella misura dell'8%;
- la Legge n. 223/2016, (Legge di Bilancio 2017) la quale ha confermato le modalità e le aliquote per il versamento dell'imposta;
- la Legge di Bilancio per il 2018, (Legge n. 205/2017) la quale ha concesso esclusivamente una riapertura dei termini con riferimento ai beni posseduti al 01.01.2018, quantificando all'8% l'importo dell'imposta sostitutiva;
- la Legge n. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019) che, pur riaprendo i termini di rivalutazione dei terreni e delle quote di partecipazione posseduti al 01.01.2019, ha modificato le aliquote andando a differenziare le partecipazioni qualificate dalle non qualificate e i terreni;
- la Legge n. 160/2019 (Legge di bilancio 2020) che all'articolo 1, commi 693 e 694 ha concesso la possibilità di rivalutare i terreni e le quote di partecipazione possedute al 1/1/2020, unificando l'aliquota all'11% (sia per i terreni che per le partecipazioni);
- il DL n. 34/2020 che all'articolo 137 ha previsto di poter rivalutare i beni posseduti al 1/7/2020, con asseverazione e pagamento dell'11% di imposta sostitutiva al 30/9/2020;
- la L. 178/2020, la Finanziaria 2021, con i commi 1122 e 1123 dell'articolo 1 individua nel 1/1/2021 la data di possesso dei terreni e delle quote di partecipazione e fissa al 30/6/2021 il termine per l'asseverazione ed il pagamento della sostitutiva;
- l'articolo 17 del D.L. 17/2022 che permetteva la rivalutazione dei beni posseduti al 1° gennaio 2022 e concedeva termine fino al 15 novembre 2022 per procedere con l'asseverazione della perizia e con il pagamento dell'imposta sostitutiva totale o della prima rata;

- da ultimo l'articolo 1 commi da 107 a 109 dell'articolo 1 della L. 197/2022, la finanziaria 2023 che rinnovava l'opportunità di rivalutazione con l'ampliamento alle quote negoziate e l'aumento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva al 16%.

Vediamo ora gli aspetti rilevanti ed i criteri da adottare.

REQUISITO SOGGETTIVO E OGGETTIVO

Come anticipato nelle premesse, ai commi 52 e 53 della Legge 213/2023 ripropone la possibilità di rideterminare il costo di acquisto di:

- terreni edificabili e agricoli posseduti a titolo di proprietà, usufrutto, superficie ed enfiteusi;
- titoli, quote o diritti negoziati in mercati negoziati o nei sistemi multilaterali di negoziazione;
- partecipazioni non quotate in mercati regolamentati, possedute a titolo di proprietà e usufrutto.

La rideterminazione del costo di acquisto può essere calcolata, alla data del 01.01.2024, da persone fisiche (non in regime di impresa, arte o professione), società semplici, associazioni professionali ed Enti non commerciali. Si ricorda che, nella categoria dei terreni suscettibili di rivalutazione, possono rientrare esclusivamente:

- i terreni lottizzati o terreni sui quali sono state costruite opere per renderli edificabili;
- i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria;
- i terreni agricoli.

Tra le partecipazioni, invece, possono essere rivalutate sia le qualificate sia le non qualificate, possedute a titolo di proprietà o usufrutto. La novità di quest'anno è data dalla possibilità di rivalutare anche i titoli, le quote o i diritti negoziati in mercati regolamentati.

In presenza dei predetti requisiti, la rideterminazione del costo di acquisto si perfeziona con:

- la redazione e l'asseverazione della perizia di stima (giurata);
- il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta, pari all'16%.

LA PERIZIA DI STIMA

La perizia di stima rappresenta il primo dei due elementi necessari per la rideterminazione del costo d'acquisto del terreno e/o della partecipazione.

La perizia (giurata) di stima sulle partecipazioni può essere effettuata da uno dei seguenti soggetti:

- dottore commercialista o esperto contabile;
- revisore legale dei conti;
- perito ed esperto iscritto in uno dei ruoli della C.C.I.A.A., ex R.D. n. 2011/34.

Viceversa, la perizia (giurata) di stima sui terreni può essere effettuata da:

- ingegneri, architetti, geometri, dottori agronomi, agrotecnici, periti agrari e periti industriali edili;
- periti ed esperti iscritti ai ruoli della C.C.I.A.A., ex R.D. n. 2011/34.

Ai fini dell'asseverazione, la perizia deve essere presentata presso un Tribunale, un Giudice di pace o un Notaio. Tutti i dati in essa contenuti devono essere conservati dal contribuente ed esibiti o trasmessi all'Ufficio competente in caso di richiesta.

La perizia di stima, utilizzata per la rideterminazione del valore delle partecipazioni, va riferita all'intero patrimonio sociale ovvero il valore della partecipazione al 01.01.2024 va individuato con riferimento alla frazione di patrimonio netto della società o associazione.

Il costo sostenuto per la sua redazione, se predisposta per conto della società, è deducibile in quote costanti nell'esercizio e nei 4 successivi; diversamente, se predisposta per conto dei soci, va ad incrementare il costo rivalutato.

In caso di mancato giuramento della perizia di stima entro il termine perentorio del 15/11/2023, viene meno il requisito essenziale necessario all'espletamento della procedura di rideterminazione del costo. Come chiarito nella Risposta n. 153 del 28.12.2018, *“ai fini della corretta validità della procedura di rideterminazione, tale puntuale obbligo di legge non può essere disatteso dal contribuente. La sussistenza della perizia giurata di stima costituisce un requisito essenziale la cui mancanza non consente il perfezionamento della procedura”*.

IL VALORE DA ATTRIBUIRE

Rispetto alle passate rivalutazioni, quella del 2023 e conseguentemente anche quella del 2024 contiene una precisazione riservata ai titoli e quote negoziati.

Ricordiamo, anzitutto che, il valore dei terreni e dei titoli e quote non negoziati deve essere individuato nel valore normale che gli stessi posso avere alla data del 1.1.2024.

Quanto alle quote o ai diritti negoziati in mercati regolamentati richiede che il valore normale sia determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lettera a) del DPR 917/1986, con riferimento al mese di dicembre 2023.

La disposizione richiamata recita che "il valore normale è determinato per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese.

Quindi, sostanzialmente, i titoli negoziati sono valutati in base alla media delle quotazioni, mentre quelli non negoziati in base al valore normale posseduto al 1° gennaio del 2024.

IL VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Per vedersi riconosciuto il nuovo valore di acquisto è necessario calcolare e versare un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi. L'importo dovuto è determinato applicando, al valore del terreno o della partecipazione così come risulta dalla perizia di stima, l'aliquota unica del 16%.

Come si evince dalla Tabella 1, la percentuale dell'16% è stata adeguata a tutte le tipologie di partecipazioni e terreni proprio con l'ultima Legge di Bilancio.

Tabella n. 1. Le aliquote dell'imposta sostitutiva

TIPOLOGIA DI BENE	IMPOSTA SOSTITUTIVA 2019	IMPOSTA SOSTITUTIVA 2020	IMPOSTA SOSTITUTIVA 2021	IMPOSTA SOSTITUTIVA 2022	IMPOSTA SOSTITUTIVA 2023 E 2024
Partecipazione qualificata	11%	11%	11%	14%	16%
Partecipazione	10%				

non qualificata					
Terreni	10%				

Il versamento dell'imposta sostitutiva può essere effettuato mediante il modello F24 in:

- un'unica soluzione entro il 30.6.2024;
- oppure in 3 rate annuali di pari importo, a decorrere dal 30.06.2024, applicando, alle rate successive alla prima, gli interessi nella misura del 3%.

Sarà da vedere se l'Agenzia delle entrate confermerà a meno i codici tributo che, con riferimento alle precedenti rivalutazioni erano i seguenti:

- 8055 per la rivalutazione delle partecipazioni;
- 8056 per la rivalutazione dei terreni;

utilizzando, quale anno di riferimento, il 2024.

Tabella n. 2. Le rate di versamento dell'imposta sostitutiva

RATA	SCADENZA	INTERESSI
1° rata	30.6.2024	No
2° rata	30.6.2025	Si, al 3% dal 1.7.2024
3° rata	30.6.2026	Si, al 3% dal 1.7.2024

Si ricorda che, con la Circolare n. 47/E del 24.10.2011, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che:

- per effetto del versamento dell'intera imposta sostitutiva ovvero della prima rata, la rivalutazione è considerata perfezionata e pertanto *"il contribuente può avvalersi immediatamente del nuovo valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67 del TUIR"*; qualora, infatti, il versamento venga effettuato oltre il termine previsto (quest'anno il 15/11/2023), il valore rideterminato non può essere utilizzato ai fini della determinazione della plusvalenza e il contribuente può chiedere il rimborso di quanto versato;
- in caso di versamento della prima rata e di omesso versamento delle rate

successive, l'Ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle stesse. Infatti, nella Circolare n. 35/E del 04.08.2004, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il mancato versamento delle rate successive alla prima non fa venire meno la validità della rivalutazione ma comporta l'iscrizione a ruolo degli importi non versati, il quale è regolarizzabile anche tramite il ravvedimento;

- se il contribuente, in sede di determinazione della plusvalenza, non tiene conto del valore rivalutato, non ha diritto al rimborso di quanto versato ed è obbligato, in caso di scelta per il versamento rateale, a corrispondere le rate successive. La rivalutazione, infatti, rappresenta una facoltà e *“il contribuente non può modificare successivamente la scelta liberamente effettuata”*.

Sul punto, va evidenziato che nella sentenza n. 71/66/11 del 11.04.2011, la C.T.R. Lombardia ha affermato che la rivalutazione, essendo facoltativa, è revocabile con la conseguenza che il contribuente, ancorché abbia provveduto alla redazione della perizia di stima, al pagamento della prima rata dell'imposta sostitutiva dovuta e all'indicazione dei dati della rivalutazione nella dichiarazione dei redditi, può esprimere la volontà di revocare la propria scelta omettendo il versamento delle rate successive. La revocabilità della rivalutazione è stata riconosciuta anche dalla C.T.P. Ravenna nella sentenza n. 395/02/14 del 07.05.2014. Di contro è stata esclusa la possibilità di rinunciare alla rivalutazione dalla C.T.P. Treviso nella sentenza n. 66/5/12 del 30.07.2012.

La Corte di Cassazione nelle sentenze 30.06.2016, n. 13406 e 03.08.2016, n. 16162, ha sancito che la rivalutazione è irrevocabile. La stessa costituisce, infatti, una scelta unilaterale manifestata dal contribuente con il pagamento (anche della prima rata) dell'imposta sostitutiva. Di conseguenza, non è possibile richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva versata giustificato, ad esempio, dalla mancata successiva cessione del bene ed è legittima la richiesta, da parte dell'Ufficio, del pagamento delle rate non versate dal contribuente.

Si ricorda, infine, che le imposte sostitutive dovute per la rivalutazione dei beni d'impresa e l'affrancamento del saldo attivo non sono rateizzabili mensilmente (ex articolo 20, D.lgs. n. 241/97, come precisato dalla Risoluzione n. 70/E del 23.10.2013 dell'Agenzia delle Entrate).

LA RIVALUTAZIONE DI UN TERRENO O DI UNA PARTECIPAZIONE GIÀ RIVALUTATI

I terreni o le partecipazioni già precedentemente rivalutate possono essere oggetto di una nuova rivalutazione. In questo caso, è necessario:

- predisporre una nuova perizia di stima asseverata entro il 30.6.2024;
- calcolare l'imposta sostitutiva sul nuovo valore al 01.01.2024 o con riferimento alla media per i titoli quotati nei mercati regolamentati.

Stante la nuova rivalutazione, il contribuente può:

- detrarre, dall'imposta sostitutiva da versare per la nuova rivalutazione, l'imposta sostitutiva già precedentemente versata;
- chiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva già versata.

Detto ciò, il contribuente che ha già rivalutato un terreno o una partecipazione e che intende usufruire della nuova rivalutazione al 01.01.2024 può:

- scomputare, dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione, quanto versato per la precedente rivalutazione in un'unica soluzione;
- scomputare quanto versato come prima e seconda rata;
- versare l'imposta dovuta sulla nuova rivalutazione e chiedere a rimborso quanto versato per la precedente rivalutazione ex articolo 38, D.P.R. n. 602/73.

Nel caso in cui il contribuente opti per il rimborso dell'imposta già versata, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 47/E, ha chiarito che il termine di decadenza di 48 mesi (tempo massimo utile per chiedere il rimborso) decorre dal momento in cui si verifica la duplicazione del versamento e, quindi, dalla data di versamento dell'imposta riferita all'ultima rivalutazione effettuata.

RIVALUTAZIONE AL 01.01.2024 INFERIORE RISPETTO A QUELLA PRECEDENTE

Può verificarsi il caso in cui, a seguito di una rivalutazione effettuata al 01.01.2024 (o al mese di dicembre 2023 per i titoli quotati), detto valore sia inferiore a quello calcolato con la precedente rivalutazione. Con la medesima Circolare (n. 47/E), l'Agenzia delle Entrate ha disposto che il contribuente può alternativamente:

- scomputare, dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione, quanto versato per la precedente rivalutazione fino a concorrenza della stessa;
- versare l'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione e chiedere a rimborso la precedente.

Considerato che l'Agenzia, con la Circolare n. 47/E, ha precisato che *“l'importo del rimborso*

non può essere superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata", scomputando dalla nuova imposta quanto versato in precedenza, l'eccedenza (maggior imposta versata con riferimento alla precedente rivalutazione) non risulta rimborsabile.

CESSIONE DI TERRENO AD UN CORRISPETTIVO INFERIORE AL VALORE DI PERIZIA

Non di rado, può capitare che un terreno venga ceduto ad un corrispettivo inferiore rispetto al valore risultante dalla perizia di stima giurata redatta in sede di rivalutazione del valore dello stesso. Per porre rimedio a eventuali vuoti normativi e per normalizzare questo tipo di cessioni, l'Agenzia delle Entrate, ha chiarito che:

- solo il valore rivalutato assume rilevanza sia per il calcolo della plusvalenza imponibile ai fini IRPEF in capo al cedente sia per il calcolo delle imposte indirette dovute per l'acquisto del terreno (Circolare n. 53/E del 27.05.2015);
- nel caso in cui nell'atto di cessione il cedente intenda indicare un valore del terreno inferiore a quello di perizia, *"ai fini delle imposte di trasferimento valgono le regole sulla determinazione della base imponibile dettate dalle singole leggi d'imposta e per il calcolo della plusvalenza deve essere assunto, quale valore iniziale di riferimento, il costo o il valore di acquisto del terreno, secondo gli ordinari criteri indicati dall'articolo 68 del TUIR"* (Circolare n. 15/E del 01.02.2002);
- vi è la possibilità di rideterminare al ribasso il valore del terreno, da assumere quale *"valore minimo di riferimento"*, a condizione esclusiva che sia predisposta una nuova perizia giurata di stima (Risoluzione n. 111/E del 22.10.2010);
- per poter considerare il minor valore del terreno per il calcolo della plusvalenza, è necessario che lo stesso costituisca il *"valore normale minimo di riferimento"* anche ai fini delle imposte di registro e catastali (Circolare n. 1/E del 15.02.2013). Ne consegue che:
 - qualora il contribuente intenda utilizzare il valore rideterminato per il calcolo della plusvalenza, nell'atto di cessione va indicato il medesimo valore anche se il corrispettivo è inferiore. Così facendo anche le imposte indirette sarebbero calcolate sul valore periziato;
 - qualora nell'atto di cessione sia indicato un corrispettivo inferiore al valore periziato, la plusvalenza va determinata considerando il valore (costo) d'acquisto

senza tener conto della rivalutazione. In tal caso quindi viene meno l'efficacia della rivalutazione.

L'INDICAZIONE DELLA RIVALUTAZIONE NEL MODELLO REDDITI

Come anche nelle precedenti rivalutazioni, è fondamentale l'indicazione dei nuovi valori dei terreni e delle partecipazioni nella dichiarazione dei redditi, rispettivamente nei quadri RM e RT. In particolare, i dati della nuova rivalutazione, al 1.1.2024, dovranno essere indicati nel modello REDDITI 2025.

L'omessa indicazione dei dati della rivalutazione, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 35/E del 04.08.2004, non pregiudica gli effetti della stessa, che rimane pertanto valida. La rivalutazione risulta, infatti, perfezionata con il versamento dell'intero importo o della prima rata dell'imposta sostitutiva.

Tuttavia, al contribuente sarà comunque comminata la sanzione da euro 250 a euro 2.000 (ex articolo 8, comma 1, D.lgs. n. 471/97).

L'Approfondimento

CU 2024 per i lavoratori autonomi “professionisti”

PREMESSA

Nella prassi, la compilazione e l'invio telematico delle Certificazioni Uniche relative al lavoro autonomo e, in particolare, a coloro che non possono dichiarare i ricavi e/o compensi percepiti nel Modello 730, vengono effettuati entro il 16 marzo di ogni anno.

Tuttavia, tale termine è ordinatorio in quanto la data entro la quale i sostituti d'imposta sono tenuti a inviare telematicamente all'Agenzia delle Entrate la Certificazione Unica 2024 contenente esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione dei redditi precompilata (Modello 730), nota come “Certificazione Unica autonomi”, è fissata al 31/10/2024, termine ultimo anche per l'invio del Modello 770/2024.

Con Provvedimento n. 8253 del 15/01/2024, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello di Certificazione Unica 2024, relativo all'anno 2023, unitamente alle istruzioni di compilazione, nonché del frontespizio per la trasmissione telematica e del quadro CT con le relative istruzioni.

A partire dal 2024, l'Agenzia utilizzerà i dati delle Certificazioni Uniche 2024 relative al lavoro autonomo e trasmesse entro il 18 marzo scorso, al fine di elaborare, in via sperimentale, le dichiarazioni dei redditi precompilate, anche per i soggetti titolari di partita Iva. Rimane comunque fermo il termine di invio al 31/10/2024.

Occorre, infine, prestare attenzione al sistema sanzionatorio che potrebbe risultare gravoso per chi omettesse di inviare i dati da certificare.

GLI EMOLUMENTI DA DICHIARARE

In generale, la Certificazione Unica 2024, relativa ai lavoratori autonomi che non possono dichiarare i ricavi e/o compensi percepiti nel Modello 730/2024, ha la funzione di attestare l'erogazione dei seguenti emolumenti, corrisposti nel corso del periodo d'imposta 2023:

- l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi (articoli 53 e 67, c. 1, TUIR);

- l'ammontare complessivo delle provvigioni comunque denominate per prestazioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari, nonché provvigioni derivanti da vendita a domicilio (articolo 19 D.lgs. 114/98), assoggettate a ritenuta a titolo d'imposta, cui si sono rese applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 25 bis D.P.R. 600/73;
- l'ammontare complessivo dei compensi erogati a seguito di procedure di pignoramenti presso terzi (articolo 21, c. 15, L. 449/97);
- l'ammontare complessivo delle somme erogate a seguito di procedure di esproprio (articolo 11 L. 413/91);
- l'ammontare complessivo dei corrispettivi erogati per prestazioni relative a contratti d'appalto per cui si sono rese applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 25 ter D.P.R. 600/73;
- l'ammontare complessivo delle indennità corrisposte per la cessazione di rapporti di agenzia, per la cessazione da funzioni notarili e per la cessazione dell'attività sportiva quando il rapporto di lavoro è di natura autonoma (articolo 17, c. 1 lett. d), e), f), TUIR).

In presenza di più compensi erogati allo stesso percipiente, il sostituto ha la facoltà di indicare i dati relativi secondo le seguenti modalità:

- totalizzare i vari importi e compilare un'unica certificazione qualora i compensi siano riferiti alla stessa causale;
- compilare tante certificazioni quanti sono i compensi erogati nell'anno avendo cura di numerare progressivamente le singole certificazioni riguardanti il medesimo percipiente e di distinguere correttamente le varie causali.

In caso di decesso del percettore, il sostituto d'imposta deve rilasciare agli eredi la certificazione relativa al soggetto deceduto attestante i redditi e le altre somme a lui corrisposte, indicando nella parte "dati anagrafici" i dati relativi al defunto.

Tuttavia, la certificazione va consegnata anche per attestare i redditi corrisposti, ai sensi dell'articolo 7, comma 3, TUIR, agli eredi del percettore delle somme ed in tal senso:

- nella sezione "Dati anagrafici" devono essere indicati i dati anagrafici dell'erede;
- l'importo dei redditi erogati all'erede deve essere indicato al punto 4 della parte "Dati fiscali" della certificazione relativa ai redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi e quello delle ritenute operate al successivo punto 9;

- nel punto 8 “categorie particolari” va riportato il codice “Z”.

Quanto alle modalità di compilazione, la sezione “dati fiscali” della Certificazione Unica 2024 riporta un campo che dovrà essere compilato indicando il codice di tipologia reddituale oggetto di certificazione (campo 1).

Di seguito, un elenco delle tipologie reddituali dichiarabili con le relative causali.

A	prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell’esercizio di arte o professione abituale
F	indennità corrisposte ai giudici onorari di pace e ai viceprocuratori onorari;
G	indennità corrisposte per la cessazione di attività sportiva professionale;
H	indennità corrisposte per la cessazione dei rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone con esclusione delle somme maturate entro il 31 dicembre 2003, già imputate per competenza e tassate come reddito d’impresa;
I	indennità corrisposte per la cessazione da funzioni notarili;
J	compensi corrisposti ai raccoglitori occasionali di tartufi non identificati ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, in relazione alla cessione di tartufi;
K	assegni di servizio civile universale di cui all’art.16 del D.lgs. n. 40 del 6 marzo 2017;
P	compensi corrisposti a soggetti non residenti privi di stabile organizzazione per l’uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato ovvero a società svizzere o stabili organizzazioni di società svizzere che possiedono i requisiti di cui all’art. 15, comma 2 dell’Accordo tra la Comunità europea e la Confederazione svizzera del 26 ottobre 2004 (pubblicato in G.U.C.E. del 29 dicembre 2004 n. L385/30);
Q	provvigioni corrisposte ad agente o rappresentante di commercio monomandatario;
R	provvigioni corrisposte ad agente o rappresentante di commercio plurimandatario;
S	provvigioni corrisposte a commissionario;
T	provvigioni corrisposte a mediatore;

U	provvigioni corrisposte a procacciatore di affari;
V	provvigioni corrisposte a incaricato per le vendite a domicilio; provvigioni corrisposte a incaricato per la vendita porta a porta e per la vendita ambulante di giornali quotidiani e periodici (L. 25 febbraio 1987, n. 67);
V2	redditi derivanti dalle prestazioni non esercitate abitualmente rese dagli incaricati alla vendita diretta a domicilio;
W	corrispettivi erogati nel 2023 per prestazioni relative a contratti d'appalto cui si sono resi applicabili le disposizioni contenute nell'art. 25-ter del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973;
X	canoni corrisposti nel 2004 da società o enti residenti ovvero da stabili organizzazioni di società estere di cui all'art. 26-quater, comma 1, lett. a) e b) del D.P.R. 600 del 29 settembre 1973, a società o stabili organizzazioni di società, situate in altro stato membro dell'Unione Europea in presenza dei requisiti di cui al citato art. 26-quater, del D.P.R. 600 del 29 settembre 1973, per i quali è stato effettuato, nell'anno 2006, il rimborso della ritenuta ai sensi dell'art. 4 del D.lgs. 30 maggio 2005 n. 143;
Y	canoni corrisposti dal 1° gennaio 2005 al 26 luglio 2005 da società o enti residenti ovvero da stabili organizzazioni di società estere di cui all'art. 26-quater, comma 1, lett. a) e b) del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, a società o stabili organizzazioni di società, situate in altro stato membro dell'Unione Europea in presenza dei requisiti di cui al citato art. 26-quater, del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, per i quali è stato effettuato, nell'anno 2006, il rimborso della ritenuta ai sensi dell'art. 4 del D.lgs. 30 maggio 2005 n. 143;
ZO	titolo diverso dai precedenti.

La sezione "dati fiscali" evidenzia, inoltre, i dati relativi ai redditi di lavoro autonomo, provvigioni o redditi diversi (individuati con il codice di cui al campo 1) e alle ritenute d'acconto od a titolo d'imposta subite.

Gli altri campi devono essere compilati come segue.

Campo 2	Riportare l'anno in cui è sorto il diritto alla percezione nel caso in cui al campo 1 siano esposti i codici G, H o I.
Campo 3	Da barrare nel caso in cui le somme erogate nel 2023 (indicato al campo 2) si riferiscano ad anticipazioni.

Campo 4	<p>Indicare:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'ammontare lordo del compenso corrisposto al netto dell'IVA eventualmente dovuta; - l'intero importo per compensi, non assoggettati a ritenuta d'acconto, corrisposti ai nuovi soggetti "minimi forfetari" di cui alla legge 190/2014; - le somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell'ammontare erogato) per i redditi di lavoro autonomo dei ricercatori residenti all'estero di cui al D.L. 185/2008; - le somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (50% dell'ammontare erogato) da riportare, altresì, nel successivo punto 7, in riferimento i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori rimpatriati che sono rientrati in Italia dall'estero fino al 29 aprile 2019 e trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato (art. 2 TUIR), come previsto dall'art. 16 D.lgs. 147/2015, modificato dal D.L. 34/2019; - le somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile, per i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 TUIR, come previsto dall'art. 16 D.lgs. 147/2015, modificato dal D.L. 34/2019; - gli assegni di Servizio Civile di cui all'art. 16 D.lgs. 40/2017 percepiti dagli operatori volontari di Servizio Civile, i quali sono stati inquadrati dalla predetta norma come redditi derivanti dalle assunzioni di obblighi di fare, non fare o permettere.
Campo 5	<p>Indicare le somme non assoggettate a ritenuta qualora il percipiente sia un soggetto non residente e a seguito di applicazione diretta del regime previsto nelle convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sui redditi.</p>
Campo 6	<p>Indicare uno dei seguenti codici:</p> <p>2 – nel caso di somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell'ammontare erogato), relativo ai compensi percepiti dai docenti e dai ricercatori in base a quanto stabilito dal D.L. 185/2008. Vanno altresì inseriti i relativi rimborsi spese;</p> <p>4 – nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (50% dell'ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori rimpatriati rientrati in Italia dall'estero e che hanno avviato un'attività di lavoro autonomo o di impresa, in base a quanto stabilito dall'art. 16 D.lgs. 147/2015 modificato dalla L. 232/2016;</p> <p>6 – nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (70% dell'ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori rimpatriati in base a quanto stabilito dall'art. 16, c. 1, D.lgs. 147/2015 modificato dal D.L. 34/2019. Per i lavoratori rientrati in Italia dal 30 aprile 2019 al 2 luglio 2019, la fruizione di tale agevolazione è subordinata all'emanazione del decreto ministeriale di cui al comma 2, dell'art. 13 ter D.L. 124/2019;</p>

8 – nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell'ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori rimpatriati in base a quanto stabilito dall'art. 16, c. 5 bis, D.lgs. 147/2015 modificato dal D.L. 34/2019, la fruizione di tale agevolazione è subordinata all'emanazione del decreto ministeriale di cui al comma 2, dell'art. 13 ter D.L. 124/2019;

9 - nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (50% dell'ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori rimpatriati che hanno trasferito la residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019, in base a quanto stabilito dall'art. 16, c. 5 quater, D.lgs. 147/2015 modificato dal D.L. 34/2019. L'opzione per questo regime agevolato comporta il versamento di un contributo pari allo 0.50% della base imponibile. Le modalità per l'effettuazione di tale versamento sono state stabilite con il DPCM 26 gennaio 2021;

13 - nel caso di somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (50% dell'ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori rimpatriati rientrati prima del 30 aprile 2019 che hanno esercitato l'opzione di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021 (come rettificato con l'errata corrige del 24 giugno 2021);

14 - nel caso di somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell'ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori rimpatriati rientrati prima del 30 aprile 2019 che hanno esercitato l'opzione di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021 (come rettificato con l'errata corrige del 24 giugno 2021);

21 – nel caso di erogazione di altri redditi non soggetti a ritenuta;

22 – nel caso di erogazione di redditi esenti ovvero di somme che non costituiscono reddito;

23 – nel caso di Assegni di servizio civile di cui all'art. 16 D.lgs. 40/2017 per i quali la norma ha previsto la loro esenzione;

24 - nel caso di compensi, non assoggettati a ritenuta d'acconto, corrisposti ai soggetti in regime forfetario di cui all'art. 1, L. 190/2014.

Campo 7

Indicare, per ciascun codice di cui al campo 6, le somme diverse da quelle esposte nel precedente punto 5 che, per espressa disposizione di legge, non costituiscono reddito imponibile per il percipiente e, pertanto, non sono assoggettate a ritenuta, quali ad esempio:

- la riduzione del 15% a titolo di deduzione forfetaria delle spese – codice E campo 1;
- gli eventuali compensi d'importo inferiore ad € 25,82 (art. 25, c. 3, D.P.R. 600/73);
- la quota delle provvigioni non soggette a ritenuta (50% o 80%);
- le somme erogate a titolo di rimborso spese anticipate dai percipienti per conto dei committenti, preponenti o mandanti;
- la deduzione forfetaria del 22% a titolo di spese di produzione del reddito per le prestazioni contraddistinte nel campo 1 dal codice V e V2.

Campo 8	Indicare l'imponibile determinato dalla differenza tra l'ammontare lordo di cui al campo 4 e le somme non soggette a ritenute indicate nei punti 5 e 7.
Campi da 9 a 16	Indicare le rispettive ritenute secondo le indicazioni e i codici tributo di seguito riportati: <ul style="list-style-type: none"> - 9: ritenute a titolo d'acconto; - 10: ritenute a titolo d'imposta; - 11: Ritenute sospese per eventi eccezionali di cui ai campi 9 e 10; - 12: Addizionali regionali a titolo d'acconto; - 13: Addizionali regionali a titolo d'imposta; - 14: Addizionale regionale sospesa a seguito di eventi eccezionali di cui ai campi 12 e 13; - 15: Addizionali comunali a titolo d'acconto; - 16: Addizionali comunali a titolo d'imposta; - 17: Addizionali comunali sospese a seguito di eventi eccezionali di cui ai campi 15 e 16.
Campi da 18 a 19	Riportare invece l'eventuale ammontare, rispettivamente, delle somme corrisposte negli anni precedenti a titolo di anticipazione e le relative ritenute (nel caso in cui al campo 1 siano esposti i codici G, H o I)
Campo 20	Riportare le spese rimborsate risultanti dalla fattura e poste a carico del committente in caso di erogazione di compensi per prestazioni di attività di lavoro autonomo occasionale (Circ. INPS 6 luglio 2004 n. 103).
Campo 21	Da compilare se nel punto 1 sono riportati i codici "X" o "Y", indicando l'importo delle ritenute rimborsate (art. 4 D.lgs. 143/2005).
Campo 22	Riportare le somme di cui all'art. 10, c. 1 lett. d-bis, TUIR, nel caso in cui vengano restituite al netto della ritenuta subita in anni precedenti. In questo caso, l'art. 150, c. 1, DL 34/2020 ha stabilito che dette somme non costituiscono oneri deducibili, mentre il successivo comma 2, dello stesso articolo ha previsto che "ai sostituti spetta un credito d'imposta pari al 30 per cento delle somme ricevute, utilizzabile senza limite di importo in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241".

I TERMINI DI INVIO

L'adempimento, che oramai sostituisce in gran parte la dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta (c.d. Modello 770), è suddiviso in due moduli:

- la "CU ordinaria", costituita da tutti gli elementi necessari a certificare i redditi corrisposti ai lavoratori dipendenti e a quelli autonomi e i valori delle ritenute effettuate da trasmettere all'Agenzia delle Entrate;

- la “CU sintetica”, che riassume in gran parte i valori indicati nella CU ordinaria e che va consegnata, a cura del sostituto d'imposta, al lavoratore dipendente o autonomo.

L'articolo 4, comma 6 quinquies, D.P.R. 322/98 prevede che la trasmissione in via telematica delle Certificazioni Uniche, contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata Modello 730/2024, può avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (Modello 770/2024), ovvero entro il 31/10/2024.

Peraltro, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 4 marzo 2024 n. 13, ha fornito importanti chiarimenti in merito ai termini di presentazione, da parte dei sostituti d'imposta, delle Certificazioni Uniche relative ai redditi di lavoro autonomo “professionale”.

Sul punto, occorre ricordare che l'articolo 19, D.lgs. 01/2024, in tema di razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari, prevede che a partire dal 2024, in via sperimentale, l'Agenzia delle Entrate, utilizzando le informazioni disponibili in Anagrafe tributaria nonché i dati trasmessi da parte di soggetti terzi e i dati contenuti nelle certificazioni trasmesse dai sostituti d'imposta, rende disponibile la dichiarazione precompilata anche alle persone fisiche titolari di partita Iva, diverse dai lavoratori dipendenti e dai pensionati.

Tuttavia, per quest'anno, le informazioni ricavate dalle CU contenenti ricavi e/o compensi non dichiarabili mediante il Modello 730/2024 ma solo con il Modello Redditi 2024 (p.e. i redditi di lavoro autonomo “professionale”), saranno utilizzate dall'Agenzia delle Entrate solo in forma sperimentale, dandone evidenza nel foglio informativo allegato alla dichiarazione precompilata oppure con appositi avvisi nell'applicativo web dedicato.

Ciò premesso, tenuto conto che i dati delle CU di lavoro autonomo “professionale” sono utilizzati, per il 2024, solo in forma sperimentale, si ritiene che per l'anno d'imposta 2023 le CU contenenti redditi dichiarabili esclusivamente mediante il Modello Redditi “persone fisiche” 2024 possano essere presentate entro il 31/10/2024, termine di presentazione del Modello 770/2024.

Ciò nonostante, l'Agenzia delle Entrate ha invitato i sostituti d'imposta ad attivarsi per trasmettere le anzidette certificazioni entro lo scorso 18 marzo, poiché, in tal modo, le stesse potevano essere messe a disposizione dei contribuenti e dei soggetti che prestano assistenza fiscale (CAF e professionisti), seppur in forma sperimentale, agevolandoli così nell'adempimento dichiarativo.

MODALITA' DI PRESENTAZIONE

Il “flusso” contenente le Certificazioni Uniche 2024 deve essere presentato esclusivamente per via telematica e può essere trasmesso:

- direttamente dal soggetto tenuto ad effettuare la comunicazione;
- tramite un intermediario abilitato (articolo 3, c. 3, D.P.R. 322/98).

Nel caso di presentazione telematica diretta, la Certificazione Unica si considera presentata nel giorno in cui si è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate. La prova della presentazione è fornita dalla comunicazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate che ne attesta l'avvenuto ricevimento.

Al contribuente occorre rilasciare il modello “CU sintetica” in duplice copia, firmata dal sostituto d'imposta (legale rappresentate, in caso di società) con allegate le istruzioni (c.d. informativa per il contribuente).

È facoltà del sostituto d'imposta trasmettere al contribuente la CU in formato elettronico, purché sia garantita al percettore la possibilità di entrare nella disponibilità della stessa e di poterla materializzare per i successivi adempimenti. Tale modalità di consegna, pertanto, potrà essere utilizzata solo nei confronti di quanti siano dotati degli strumenti necessari per ricevere e stampare la certificazione rilasciata per via elettronica.

I sostituti d'imposta che si avvalgono della scadenza del 31/10/2024, in quanto dichiarano esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante dichiarazione precompilata (vedi Modello 730/2024), devono inviare all'Agenzia delle Entrate solamente due sezioni:

- il Frontespizio, contenente il tipo di comunicazione, i dati relativi al sostituto, i dati relativi al rappresentante firmatario della comunicazione, la firma della comunicazione e l'impegno alla presentazione telematica;
- la Certificazione lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, contenente i dati relativi alle somme erogate, i redditi erogati da altri soggetti, le operazioni straordinarie, le somme liquidate a seguito di pignoramento presso terzi e le somme corrisposte a titolo di indennità di esproprio, altre indennità e interessi.

IL REGIME SANZIONATORIO

Qualora non si provveda all'invio della Certificazione Unica 2024 entro i termini stabiliti, oppure vi si provveda in ritardo o in maniera errata, si applicano le sanzioni contenute all'articolo 4, comma 6 quinquies, D.P.R. 322/98, da ultimo modificato, a decorrere dal 01/01/2016, dall'articolo 21, D.lgs. 158/2015.

L'importo della sanzione varia a seconda che si tratti di Certificazione Unica “omessa” o Certificazione Unica “errata” (ma inviata entro i termini). In particolare, è prevista:

- una sanzione pari a 100,00 euro per ogni certificazione omessa, tardiva o errata;
- una sanzione pari a 33,33 euro per ogni certificazione trasmessa e poi corretta nuovamente entro 60 giorni dal termine di invio (31/10/2024 → 30/12/2024).

In particolare, la norma:

- ha previsto un limite massimo di sanzione fissato a 50.000,00 euro per sostituto d'imposta per ogni Certificazione omessa, tardiva o errata, oltre alla previsione sanzionatoria minima di 100,00 euro;
- ha disposto che, se la Certificazione Unica viene inviata entro 60 giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di 20.000,00 euro.

Tuttavia, non si applica alcuna sanzione se, in presenza di una errata trasmissione, si provvede all'invio della corretta certificazione entro i 5 giorni successivi alla scadenza prevista.

Le prossime scadenze



25 marzo 2023

ELENCHI INTRASTAT

Termine concesso ai contribuenti mensili per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

30 marzo 2023

CONTRATTI DI LOCAZIONE

Termine entro cui va versata l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi ed alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

31 marzo 2023

REGOLARIZZAZIONE ERRORI FORMALI

Termine di versamento della seconda rata (art. 1, cc. 166-173 L. 197/2022).

RAVVEDIMENTO SPECIALE

Termine di versamento della quinta rata (art. 1, cc. 174-178 L. 197/2022).

LITI PENDENTI

Termine di versamento della relativa rata (art. 1, c. 186 L. 197/2022).

BONUS PUBBLICITÀ

Termine entro cui presentare la comunicazione per l'accesso al credito d'imposta sugli investimenti pubblicitari incrementali da effettuare nel 2024.

14 aprile 2023

SOCIETÀ DI CAPITALI

Termine entro cui le società devono depositare presso la sede sociale il bilancio d'esercizio 2023, se l'assemblea è stata fissata al 29.04.2024.

16 aprile 2023

VERSAMENTO RITENUTE

Termine ultimo per il versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro cui i contribuenti mensili operano la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.
