

Edizione di lunedì 17 Ottobre 2022

CASI OPERATIVI

La comunicazione della cessione dei crediti energia e gas del terzo trimestre 2022
di **EVOLUTION**

DICHIARAZIONI

770 nell'ipotesi di operazioni straordinarie
di **Laura Mazzola**

ENTI NON COMMERCIALI

Guida alla riforma dello sport – seconda parte
di **Guido Martinelli**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Rinuncia al TFM e conseguenze fiscali in capo alla società
di **Sandro Cerato**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

L'intervallo di libera concorrenza nella circolare 16/E/2022
di **Ennio Vial**

CASI OPERATIVI

La comunicazione della cessione dei crediti energia e gas del terzo trimestre 2022

di **EVOLUTION**



Come si comunica la cessione dei crediti energia e gas del terzo trimestre 2022?

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia prot. n. 376961 del 06.10.2022 sono state estese le disposizioni del provvedimento prot. n. 253445 del 30.06.2022 relative alla cessione e alla tracciabilità ai seguenti crediti d'imposta energia e gas relativi al terzo trimestre 2022:

- credito d'imposta imprese energivore – terzo trimestre 2022, di cui all'articolo 6, comma 1, D.L. 115/2022;
- credito d'imposta imprese gasivore – terzo trimestre del 2022, di cui all'articolo 6, comma 2, D.L. 115/2022;
- credito d'imposta imprese non energivore – terzo trimestre 2022, di cui all'articolo 6, comma 3, D.L. 115/2022;



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

DICHIARAZIONI

770 nell'ipotesi di operazioni straordinarie

di **Laura Mazzola**



In vista della prossima scadenza di presentazione della **dichiarazione dei sostituti di imposta, modello 770/2022**, si evidenziano le **modalità di compilazione** nell'ipotesi di **successioni o operazioni societarie straordinarie**.

Innanzitutto, è necessario verificare se la singola operazione ha **determinato o meno l'estinzione del sostituto di imposta**.

Difatti, a seconda del singolo caso, **cambiano le regole generali di compilazione e il soggetto tenuto alla presentazione del modello**.

In particolare, nell'ipotesi in cui il **soggetto preesistente sia stato estinto**, la dichiarazione deve essere **presentata dal soggetto che subentra e prosegue nei precedenti rapporti in essere**.

Così nei casi di **successioni, fusioni**, anche per incorporazione, oppure di **cessione o conferimento**, da parte di un imprenditore individuale dell'unica azienda posseduta, **in una società di persone o di capitali**.

Tale soggetto deve presentare un **unico modello 770/2022**, comprensivo anche dei dati relativi al periodo dell'anno in cui soggetto ora estinto ha operato.

Per le successioni o operazioni societarie straordinarie avvenute nel corso del periodo di imposta 2021 o del 2022, prima della presentazione della dichiarazione 770/2022, il dichiarante deve procedere alla **compilazione dei singoli quadri del modello**, al fine di esporre distintamente le situazioni riferibili a lui stesso o a ciascuno dei soggetti estinti.

In particolare, per i soggetti estinti deve indicare:

- **tutti i dati riguardanti il periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e la data di effettiva cessazione dell'attività** o in cui si è verificato l'evento che ha fatto venir meno il

soggetto ora estinto;

- in ogni quadro collegato al soggetto estinto, all'interno del rigo denominato “**Codice fiscale del sostituto di imposta**”, il codice fiscale del soggetto estinto;
- un **unico quadro SX riguardante i dati sia del dichiarante che dei soggetti estinti**.

Se, però, l'attività non viene proseguita da parte di un altro soggetto, la dichiarazione modello 770 deve essere **presentata dal liquidatore, dal curatore fallimentare o commissario liquidatore** in nome e per conto del soggetto estinto.

Nell'ipotesi, invece, in cui il **soggetto non sia stato estinto**, come nel caso di **trasformazioni evolutive o involutive**, la dichiarazione deve essere presentata seguendo le **regole generali**.

Infatti, tali operazioni straordinarie, anche se possono determinare la nascita di nuovi e diversi soggetti di imposta, **non incidono sull'esistenza del soggetto e sui suoi adempimenti**.

Si ricorda che la dichiarazione dei sostituti di imposta deve essere presentata all'Agenzia delle entrate **entro il 31 ottobre di ogni anno**:

- direttamente da parte del sostituto di imposta;
- tramite un intermediario abilitato;
- tramite altri soggetti incaricati, quali ad esempio le Amministrazioni dello Stato;
- oppure tramite società appartenenti al gruppo.

Come per tutti i modelli dichiarativi, anche il 770 si considera presentata nel giorno in cui è **conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle entrate**.

La prova della presentazione è data dalla **comunicazione attestante l'avvenuto ricevimento dei dati rilasciata sempre in via telematica**.

ENTI NON COMMERCIALI

Guida alla riforma dello sport – seconda parte

di **Guido Martinelli**



Non vi è ombra di dubbio che, come era già accaduto con la **legge sul professionismo sportivo** (L. 91/1981, disciplina che sarà abrogata con l'entrata in vigore del D.Lgs. 36/2021) che era, sostanzialmente, una legge sul lavoro sportivo, così nei cinque decreti di riforma dello sport quello oggetto di maggiore attenzione e critica è proprio quello appena citato, che contiene la **disciplina delle società e associazioni sportive dilettantistiche e professionistiche e del lavoro sportivo**.

Per quanto riguarda lo **sport professionistico** la riforma recepisce sostanzialmente la disciplina previgente, pur introducendo qualche **innovazione di non poco conto**.

Intanto si parte, **sia per il professionismo che per il dilettantismo da una unica nozione di sport** (*“qualsiasi forma di attività fisica fondata sul rispetto di regole”*) e di **lavoro sportivo** (è lavoratore sportivo l'atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico, il soggetto che svolge le mansioni rientranti sulla base dei regolamenti dei singoli enti affilianti tra quelle necessarie per lo svolgimento di attività sportiva dietro corrispettivo *“senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico”*) a conferma della tesi del **riavvicinamento dei due settori sotto il profilo normativo**.

Da notare, quindi, che **per il mondo professionistico si amplia la categoria dei soggetti nei confronti dei quali potrà trovare applicazione la nuova disciplina** (si ricorda che la L. 91/1981 classifica come tali solo gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi ed i preparatori atletici) così come si modifica la definizione del lavoro degli atleti.

Al testo originario che considera tali i soggetti che *“esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con **carattere di continuità**”* si sostituisce che per gli atleti si ha lavoro sportivo subordinato quando questo sia svolto *“come attività principale, ovvero prevalente, e continuativa”*.

L'attenzione all'esercizio in via principale della attività sportiva è principio presente in tutta la

riforma.

Infatti, oltre che negli statuti delle società professionistiche (dove era presente anche nella L. 91/1981) **è stata estesa anche al mondo del dilettantismo** la previsione della lett. b del comma 1 dell'articolo 7, laddove introduce i criteri a cui debbono attenersi gli statuti delle realtà dilettantistiche, la quale espressamente riporta che l'oggetto sociale deve fare: *“specifico riferimento all'esercizio in via stabile e principale dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche”*.

Le ulteriori novità collegate al professionismo sono **l'introduzione dell'obbligo del deposito presso la Federazione di tutti i contratti sottoscritti tra lavoratore sportivo e società sportiva**, *“ivi compresi quelli che abbiano ad oggetto diritti di immagine o promopubblicitari”*.

L'approvazione del contratto di lavoro sportivo professionistico secondo le regole stabilite dalla Federazione sportiva nazionale o dalla disciplina sportiva associata **“è condizione di efficacia del contratto”**.

Una novità di particolare interesse per il professionismo è data dall'articolo 30 che prevede la **possibilità di stipulare contratti di apprendistato a partire dai 15 anni e fino ai 23 anni compiuti**.

L'[articolo 38](#) del decreto prova a dare una **nuova distinzione tra attività professionistica e dilettantistica**, non più caratterizzata prevalentemente dal rapporto di lavoro degli atleti, come era stata fino ad ora.

Viene infatti introdotto il concetto di **“area” del professionismo** e **“area” del dilettantismo**. La prima vede operare **società sportive che svolgono la propria attività con finalità lucrative** e conseguono tale qualificazione dalla Federazione o dalla disciplina associata di appartenenza. Si evidenzia, quindi, che un'area professionistica non potrà essere prevista nell'ambito dell'attività degli **enti di promozione sportiva**.

Importante evidenziare il termine che è stato introdotto: il Coni dovrà entro otto mesi dalla entrata in vigore del decreto in esame stabilire i **criteri discriminatori che le Federazioni dovranno adottare per distinguere le due attività**.

Ove così non accadesse detti criteri potranno essere emanati, sentito il Coni, dalla **Autorità di Governo delegata allo sport**.

L'area del dilettantismo, invece, per la prima volta non viene definita solo per differenza. È tale, quindi, quella che **comprende le associazioni e società costituite** secondo quanto previsto dagli [articoli 6 e 7 del decreto](#), **oltre agli enti del terzo settore, “che svolgono attività sportiva in tutte le sue forme, con prevalente finalità altruistica, senza distinzioni tra attività agonistica, didattica, formativa, fisica o motoria, inserite o meno nei settori dilettantistici di Federazioni sportive nazionali o di discipline sportive associate o di enti di promozione sportiva”**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Rinuncia al TFM e conseguenze fiscali in capo alla società

di **Sandro Cerato**



Il **trattamento di fine mandato (TFM)** rappresenta un'**indennità** che spetta agli amministratori al momento in cui **cessa il rapporto di collaborazione coordinata e continuativa** con la società amministrata.

Con la [risoluzione 124/E/2017](#) l'Amministrazione Finanziaria si è espressa in merito al corretto regime fiscale applicabile in caso di **rinuncia al TFM** da parte degli amministratori ed in particolare sull'eventuale insorgenza di una **sopravvenienza attiva in capo alla società**, alla luce della nuova disciplina delle rinunce ai crediti dei soci, contenuta nell'[articolo 88, comma 4-bis, Tuir](#), e sulla possibile **imposizione della rinuncia al TFM in capo agli amministratori**.

Con riferimento alla rinuncia del TFM da parte degli amministratori, la risoluzione in commento distingue gli **effetti fiscali della rinuncia operata** dagli **amministratori soci** da quella effettuata dagli **altri manager**.

Per quanto riguarda il **trattamento fiscale del TFM** rinunciato dal **socio amministratore**, l'Agenzia delle Entrate preliminarmente ricorda che, a partire dal 2016, l'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 147/2015](#), ha significativamente modificato il regime fiscale delle rinunce ai crediti (finanziari, commerciali o da lavoro) da parte dei soci, intervenendo sia sul **trattamento impositivo in capo alla società partecipata che in capo al socio finanziatore**:

- per quanto riguarda il regime fiscale in capo alla società partecipata *“la rinuncia dei soci ai crediti si considera **sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale**”* ([articolo 88, comma 4-bis, Tuir](#)).
- per quanto concerne, invece, la **posizione tributaria del socio**, l'[articolo 13 D.Lgs. 147/2015](#) ha apportato significative modifiche agli [articoli 94, comma 6](#) e [101, comma 7, Tuir](#), stabilendo che, in capo al socio imprenditore che detiene le partecipazioni in regime di impresa, l'ammontare della rinuncia si aggiunge al **costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione** *“nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia”*.

Affinché il suddetto impianto impositivo possa trovare applicazione è necessario, come sopra soltanto accennato, che la società partecipata ottenga dal socio una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio a mezzo della quale occorre certificare il valore fiscale del credito rinunciato**: in assenza di tale dichiarazione, si presume che il valore fiscale del credito sia pari a **zero**, con l'effetto che la società partecipata sarà tenuta ad assoggettare a tassazione l'intero valore nominale del credito.

Alla luce del nuovo quadro impositivo appena descritto, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto come la rinuncia al TFM da parte degli amministratori soci sia sostanzialmente tesa ad apportare nuove risorse al patrimonio della partecipata, con il conseguente **aumento del costo della partecipazione da essi detenuta**.

Per tale ragione, se a rinunciare al TFM è un socio amministratore, la società partecipata **non sarà tenuta a tassare alcuna sopravvenienza attiva**, ai sensi dell'[articolo 88, comma 4-bis, Tuir](#), *“atteso che si è in presenza di crediti per il TFM dovuto a persone fisiche non esercenti un'attività di impresa e che non è pertanto ravvisabile alcuna differenza tra il valore fiscale dei crediti rinunciati e il loro valore nominale”*.

Peraltro, precisa l'Agenzia delle Entrate, il socio amministratore non sarà nemmeno tenuto a comunicare alla società partecipata il valore fiscale dei crediti oggetto di rinuncia **“non potendosi verificare quelle distorsioni – dovute appunto alla mancata coincidenza tra il valore nominale dei crediti e il loro valore fiscale (ad esempio, per effetto di svalutazione) – che il legislatore ha inteso scongiurare e che sono ravvisabili soltanto in presenza di un'attività di impresa”**.

Con riferimento alla rinuncia al TFM operata da **amministratori non soci**, l'Agenzia delle Entrate ritiene **non invocabile la disposizione contenuta al [comma 4-bis, dell'articolo 88 Tuir](#)**, poiché tale norma fa riferimento in modo esplicito alla qualifica di **socio**.

In tal caso, trova applicazione, invece, quanto prescritto dall'[articolo 88, comma 1, Tuir](#), a mente del quale **“si considerano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite ed oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio o in precedenti esercizi”**.

Pertanto, a seguito della rinuncia degli amministratori non soci, se la società istante ha dedotto le quote di TFM accantonate, questa dovrà assoggettare a tassazione una **sopravvenienza attiva**.

In caso contrario, la rinuncia **non avrà alcun effetto fiscale in capo alla società**.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

L'intervallo di libera concorrenza nella circolare 16/E/2022

di **Ennio Vial**



La [circolare 16/E/2022](#) offre dei chiarimenti operativi su come gestire l'intervallo di libera concorrenza. In particolare, l'Agenzia chiarisce, al punto 5, che le indicazioni Ocse sono coerenti con le previsioni dell'**articolo 6 D.M. 14.05.2018**.

Gli step da seguire sono i seguenti.

Step 1: individuare il campione di *comparables*;

Step 2: valutare se il campione è caratterizzato da un omogeneo **grado di comparabilità**. In caso di risposta positiva passare allo Step 4.

In caso di risposta negativa proseguire con lo step 3.

Step 3: applicare strumenti statistici per comprimere l'intervallo.

Step 4: tutti i valori dell'intervallo non compresso (*full range*) o dell'intervallo ristretto rappresentano valori conformi al principio di libera concorrenza.

Step 5: valutare se il nostro indicatore ricade all'interno dell'intervallo. In caso di risposta affermativa l'analisi si ferma qui. In caso di risposta negativa si deve procedere con lo step successivo.

Step 6 (in caso di mancata inclusione nell'intervallo): l'impresa deve fornire idonee **giustificazioni**. Se le giustificazioni sono accettate l'analisi si ferma qui, altrimenti si procede con lo step successivo.

Step 7: l'Agenzia colloca l'impresa all'interno dell'intervallo utilizzando il primo valore utile.

La circolare offre altresì una interessante casistica di **esempi**.

Proponiamo il caso in cui l'analisi riguardi **operazioni di vendita**, e si supponga che un contribuente abbia determinato un intervallo tra 80 e 120 e che si trovi al punto più basso, ossia 80. Il contribuente, ovviamente, ritiene di essere conforme al principio di libera concorrenza.

Supponiamo, a questo punto, che l'Agenzia **rettifichi l'intervallo, determinandolo nel range tra 100 e 120**. I ricavi verranno quindi rettificati dalla misura corrispondente da 80 a quella relativa a 100, ossia il **valore minimo accettabile** individuato dall'Ufficio.

Dall'esempio emerge come l'Ufficio non imponga che si debba raggiungere la mediana o il valore massimo.

Chiariamo con un altro esempio. Riprendiamo il caso precedente, con l'unica differenza che, invece di considerare le vendite, consideriamo gli **acquisti**.

Si supponga che il contribuente abbia collocato l'indicatore finanziario a 120 e che l'Agenzia restringa l'intervallo ai valori compresi tra 80 e 100. Ciò potrebbe discendere dal fatto che i soggetti con valore superiore a 100 **non sono ritenuti comparabili**.

In questo caso, l'Agenzia riposizionerà il prezzo a 100, ossia il valore massimo. In questo caso, a differenza del precedente, si considera il **valore massimo e non minimo** in modo da agevolare il contribuente.

In sostanza, il contribuente viene agevolato in quanto si considera il **valore massimo di libera concorrenza e, in caso di costi, il valore massimo riduce il più possibile la base imponibile**.