

Edizione di martedì 18 Aprile 2023

IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 18 aprile 2023
di Euroconference Centro Studi Tributari

CASI OPERATIVI

Anche il campeggio beneficia della rivalutazione gratuita
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

La destinazione del risultato d'esercizio
di Alessandro Bonuzzi

ENTI NON COMMERCIALI

Le prestazioni assistenziali per i co.co.co. sportivi – prima parte
di Guido Martinelli, Matilde Ambrosi

AGEVOLAZIONI

Crediti energia e gas depotenziati nel secondo trimestre 2023
di Debora Reverberi

ISTITUTI DEFLATTIVI

Il combinato disposto tra ravvedimento operoso e accertamento con adesione
di Gianfranco Antico

IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 18 aprile 2023

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



L'appuntamento settimanale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una “prima” interpretazione delle “firme” di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una “bussola” fondamentale per l'aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l'intervento dei relatori i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico.

Guarda il video di Euroconference In Diretta, il servizio di aggiornamento settimanale con i professionisti del Comitato Scientifico di Centro Studi Tributari.

CASI OPERATIVI

Anche il campeggio beneficia della rivalutazione gratuita

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

La società X che gestisce un campeggio è nata in conseguenza di una scissione societaria perfezionata nel corso del 2021.

Nel rispetto del principio di neutralità fiscale si è provveduto a inserire nel bilancio della neo costituita X i valori contabili riferiti all'azienda campeggio dei beni passati alla medesima (effetto trascinamento dei valori / ivi incluso il valore riferito ai fabbricati).

Volendo beneficiare della possibilità di rivalutazione gratuita dei fabbricati civili si domanda se sia applicabile il principio rinvenuto nella circolare n. 6/E/2022 (pag. 20) in forza del quale la società risultante dalla scissione, previa perizia di stima del valore di mercato dei fabbricati civili alla data del 31 dicembre 2021, può rivalutare gratuitamente i suddetti beni che risultavano nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2019 nella società scissa.

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

La destinazione del risultato d'esercizio

di **Alessandro Bonuzzi**



In sede di **approvazione** del bilancio, gli **amministratori** propongono ai soci la **destinazione** dell'utile o della perdita d'esercizio.

La **proposta** di destinazione degli utili o di copertura delle perdite va, peraltro, indicata nella **Nota integrativa** ai sensi dell'[articolo 2427, comma 1, numero 22-septies, cod. civ.](#)

Con riguardo all'**utile**, esso può essere generalmente:

- **accantonato** a riserva;
- **destinato** alla **copertura** di perdite di esercizi precedenti;
- **distribuito** ai soci;
- **riportato** a nuovo.

L'utile d'esercizio va per obbligo di legge accantonato a **riserva legale** per almeno il 5% dell'ammontare, fino a che la riserva legale stessa non raggiunga il **20% del capitale sociale**.

La rimanente parte può essere accantonata a una riserva "**non obbligatoria**" (ad esempio a riserva statutaria).

Nel bilancio 2022 figura già a riserva l'utile 2021; invece, l'utile 2022 accantonato a riserva in sede di approvazione del bilancio 2022, risulterà a riserva nel **bilancio 2023**. Infatti, generalmente, le riserve di utili vanno iscritte nel bilancio dell'esercizio **successivo** a quello da cui l'utile emerge.

In caso di **destinazione** dell'utile ai **soci**, il **verbale di distribuzione** va registrato **entro 30 giorni** dalla data dell'assemblea, previo assolvimento dell'**imposta di registro** in misura pari a **200 euro** mediante modello F24 con indicazione del codice tributo "1550". Si ricorda che il **termine** per la registrazione – di tutti gli atti soggetti a registrazione in termine fisso – è stato **esteso da 20 a 30 giorni** dall'[articolo 14 D.L. 73/2022](#) (cd. "Decreto Semplificazioni").

Ai fini della registrazione, in particolare, è necessario presentare all'Agenzia delle entrate:

- il **modello 69** debitamente compilato;
- **2 copie del verbale**, con **marche da bollo da 16 euro** ogni 4 facciate oppure ogni 100 righe scritte (il bollo può essere assolto anche con il modello F24 con codice tributo "1552");
- la **ricevuta** del versamento dell'imposta di registro.

In calce al verbale dell'assemblea va apposta, oltre alla **dichiarazione di conformità con l'originale**, quella dell'**avvenuta registrazione**, con indicazione della data, del numero e dell'Ufficio ricevente, utilizzando la dicitura **"Registrazione effettuata presso l'Ufficio delle Entrate di in data al n"** oppure **"In corso di registrazione"**.

La **perdita d'esercizio** può essere **riportata a nuovo** oppure essere oggetto di **copertura** con utilizzo di riserve di utili o di capitale presenti nel patrimonio netto.

Al riguardo, si ricorda che il manifestarsi di una perdita comporta la **verifica** da parte degli amministratori che la stessa:

- riduca di oltre **1/3** il **capitale sociale**. In caso di **superamento** del terzo del capitale sociale, i soci possono (i) **non prendere provvedimenti** riportando la perdita a nuovo, se ritengono che derivi da una momentanea situazione di crisi e ne sia previsto il riassorbimento, oppure (ii) deliberare la **riduzione del capitale sociale** (facoltativa). Per consentire la copertura della perdita, i soci possono altresì decidere di effettuare **versamenti a fondo perduto** in favore della società oppure **rinunciare ai crediti** vantati nei confronti della stessa, sorti ad esempio per precedenti finanziamenti;
- riduca di **oltre 1/3** il **capitale sociale** e determini la **riduzione del capitale sociale sotto il minimo legale**, con conseguente obbligo di **ricostituzione** salva la trasformazione della società o scioglimento della medesima.

Va da sé che gli amministratori, laddove dovessero riscontrare tali situazioni – con riduzione di oltre 1/3 del capitale sociale – sono tenuti a **convocare** l'assemblea **senza indugio**, affinché possano essere presi gli **opportuni provvedimenti**.

L'[articolo 3, comma 9, D.L. 198/2022](#) (cd. "Decreto Milleproroghe") ha tuttavia previsto la **proroga alle perdite dell'esercizio 2022** della disposizione di cui all'[articolo 6 D.L. 23/2020](#) con cui è stabilita la **"sospensione"** dell'applicazione delle disposizioni in materia di **perdita del capitale sociale** e **riduzione dello stesso al di sotto del minimo legale**.

Quindi, l'assunzione degli "opportuni provvedimenti", laddove la perdita 2022 di oltre 1/3 dovesse ledere il capitale sociale fino a ridurlo sotto il minimo legale, può essere **rinvia**ta.

ENTI NON COMMERCIALI

Le prestazioni assistenziali per i co.co.co. sportivi – prima parte

di Guido Martinelli, Matilde Ambrosi



Il D.Lgs.36/2021, per quanto riguarda la riforma del lavoro sportivo dilettantistico, pone grande attenzione alla fattispecie del lavoro autonomo posto in essere nella forma della **collaborazione coordinata e continuativa**.

Sia prevedendo la **presunzione** relativa di tale inquadramento, per le prestazioni di lavoro sportivo dilettantistico di durata inferiore alle 18 ore settimanali ([articolo 28, comma 2, D.Lgs. 36/2021](#)), sia confermando la figura delle **co.co.co. "amministrativo-gestionali"** già presenti nella abrogata disciplina dei compensi di cui all'[articolo 67, comma 1, lett. m\), Tuir \(articolo 37 D.Lgs. 36/2021\)](#)

Questo ponendosi in continuità con scelte passate quali, ad esempio, la confermata **non applicabilità della disciplina del rapporto di lavoro subordinato** alle collaborazioni sportive *"che si concretano in prestazioni di lavoro prevalentemente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente"* in virtù della deroga prevista per le associazioni e società sportive dilettantistiche dalla lettera d) dell'[articolo 2, comma 2, D.Lgs. 81/2015](#).

Per suddetta categoria, sia per le figure dei **lavoratori sportivi** che degli **amministrativo-gestionali**, è previsto l'**obbligo di iscrizione agli Enti Inps ed Inail**, nello specifico i contributi previdenziali saranno versati in gestione separata Inps, nella misura di un terzo dell'importo a carico del collaboratore e di due terzi a carico del committente, il quale provvederà al pagamento di entrambe le quote in qualità di sostituto d'imposta.

Si specifica che il trattamento previdenziale previsto per i co.co.co amministrativo-gestionale vale anche per le co.co.co sportive, in quanto per entrambe le categorie sorge al superamento della soglia di euro 5.000,00 l'obbligo di versamento dei contributi in Gestione separata Inps.

L'unica differenza tra le due fattispecie è quella che, nel caso degli **amministrativo-gestionali**, **non trova applicazione la presunzione di co.co.co. per le prestazioni di durata inferiore alle 18 ore**.

Mentre nella gestione ordinaria Inps il criterio di anzianità è rapportato alle *settimane contributive*, **l'anzianità contributiva in Gestione Separata si basa su *minimali annui***, determinati ogni anno dall'Ente di riferimento.

Per il 2023 il minimale stabilito da versare, per considerare un'intera annualità valida ai fini contributivi è pari ad euro 17.504,00.

Tale valore non è condizione minima necessaria per vedersi riconosciuti i trattamenti, ma rappresenta l'importo minimo indicativo per vedersi riconosciuto l'equivalente di un anno completo di contributi (pari a 52 settimane in regime ordinario).

Ne deriva che, se per ipotesi il reddito di riferimento fosse la metà del minimale, il collaboratore non si vede accreditato un anno di contributi, bensì un semestre.

Va ricordato, poi, che ai sensi di quanto previsto dal comma 8-ter dell'[articolo 35 D.Lgs. 36/2021](#), fino al 31 dicembre 2027 la contribuzione per i lavoratori sportivi è dovuta nei limiti del 50 per cento dell'imponibile contributivo con equivalente riduzione dell'imponibile pensionistico.

Sulla base dell'imponibile previdenziale annuo di ciascun collaboratore e dell'equivalente in termini di anzianità contributiva, saranno poi determinati i singoli importi delle indennità.

Al superamento della soglia di compensi disciplinata dall'articolo 8 bis del decreto in esame (euro 5.000) per i co.co.co. che non siano già iscritti ad altro titolo ad una gestione previdenziale, è prevista l'applicazione di un'aliquota pari al 27,03% suddivisa come di seguito:

- 25,00% a finanziamento per IVS;
- 0,72% a finanziamento degli eventi di malattia, maternità/paternità ed Assegno Unico (dal 1° marzo 2022 in sostituzione dell'Anf);
- 1,31% a copertura dell'indennità di disoccupazione involontaria DIS-COLL (Disoccupazione collaboratori)

L'indennità di malattia è riconosciuta a partire dal 4° giorno di prognosi e per massimo di un sesto della durata complessiva del rapporto di lavoro, nel limite massimo di 61 giorni ([circolare Inps n. 76 del 16.04.2007](#)).

Il valore del trattamento economico è determinato nella misura dell'8%, 12% e 16% dell'importo che si ottiene dividendo per 365 il massimale contributivo previsto nell'anno di inizio della malattia, sulla base della contribuzione attribuita nei 12 mesi precedenti la malattia (da uno a quattro mesi l'8%, da cinque a otto mesi il 12% e da nove a 12 mesi il 16%).

Per quanto concerne il trattamento di maternità/paternità, nel corso del periodo indennizzabile, la/il collaboratrice/collaboratore ha diritto a percepire un'indennità pari

all'80% di 1/365 del reddito derivante da attività di collaborazione coordinata e continuativa, utile ai fini contributivi, vale a dire nei limiti del massimale annualmente previsto.

Per le/i lavoratrici/lavoratori iscritte esclusivamente alla Gestione Separata Inps, **il diritto al trattamento spetta se nei dodici mesi precedenti il mese di inizio del periodo indennizzabile di maternità/paternità, risulta effettivamente accreditato o dovuto alla Gestione separata almeno un contributo mensile.**

La decorrenza e la durata del trattamento avvengono nelle forme e con le modalità previste per il lavoro dipendente: pertanto iniziando due mesi prima della data presunta del parto e concludendosi tre mesi dopo la data effettiva del parto.

Alternativamente, dal mese prima della data presunta del parto, purché la prosecuzione dell'attività lavorativa durante l'ottavo mese di gestazione non arrechi pregiudizio alla salute della lavoratrice o del nascituro (certificata dal medico) e per i 4 mesi successivi alla data del parto.

AGEVOLAZIONI

Crediti energia e gas depotenziati nel secondo trimestre 2023

di Debora Reverberi

I crediti d'imposta energia elettrica e gas naturale spettano anche in relazione al **secondo trimestre 2023**.

La conferma è contenuta *“nelle more della definizione di misure pluriennali di sostegno alle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale”*, **all'[articolo 4 D.L. 34/2023](#)** (c.d. Decreto Bollette), **in vigore dal 31 marzo scorso**.

L'estensione temporale dei crediti energia e gas è caratterizzata da un **sensibile depotenziamento** rispetto ai crediti d'imposta relativi al primo trimestre 2023.

Nel dettaglio, il Decreto Bollette riconosce alle imprese i seguenti contributi straordinari in relazione alle **spese sostenute per la componente energetica e il gas naturale**:

- **credito d'imposta per le imprese “energivore”, in misura pari al 20%** delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata, nonché prodotta e autoconsumata, **nel secondo trimestre 2023** ([articolo 4, comma 2, D.L. 34/2023](#));
- **credito d'imposta per le imprese diverse dalle “energivore”, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW**, in misura pari al 10% delle spese sostenute per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata **nel secondo trimestre 2023** ([articolo 4, comma 3, D.L. 34/2023](#));
- **credito d'imposta per imprese “gasivore”, in misura pari al 20%** delle spese sostenute per l'acquisto del gas naturale, consumato **nel secondo trimestre 2023** per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici ([articolo 4, comma 4, D.L. 34/2023](#));
- **credito d'imposta per l'acquisto di gas naturale per imprese diverse dalle “gasivore”, in misura pari al 20%** delle spese sostenute per l'acquisto del gas naturale, consumato **nel secondo trimestre 2023**, per usi diversi da quelli termoelettrici ([articolo 4, comma 5, D.L. 34/2023](#)).

Il requisito di accesso ai crediti energia, l'incremento significativo superiore al 30% dei costi per kWh della componente energia elettrica, va valutato confrontando la **media del primo trimestre 2023**, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, **rispetto al primo trimestre dell'anno 2019**, tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa.

Come precisato al comma 2 dell'[articolo 4 D.L. 34/2023](#), il credito d'imposta imprese "energivore" spetta anche in relazione all'energia elettrica prodotta e autoconsumata dalle imprese nel secondo trimestre 2023, calcolando l'incremento significativo con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati per la produzione di energia elettrica e determinando il credito d'imposta con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia elettrica pari alla media, relativa al secondo trimestre 2023, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica (PUN).

Il requisito di accesso ai crediti gas naturale, l'incremento significativo superiore al 30% del prezzo di riferimento del gas naturale, deve essere calcolato confrontando la media riferita al primo trimestre 2023 dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), rispetto al corrispondente prezzo medio riferito al primo trimestre dell'anno 2019.

Il comma 6 dell'[articolo 4 D.L. 34/2023](#) conferma la consueta facoltà per le imprese diverse da quelle "energivore" e "gasivore", di accedere alla **procedura di calcolo semplificato** qualora *"l'impresa destinataria del contributo si rifornisca di energia elettrica o di gas naturale, nel primo e nel secondo trimestre dell'anno 2023, dallo stesso venditore da cui si riforniva nel primo trimestre 2019"*.

Su richiesta dell'impresa beneficiaria dei contributi, il venditore di energia elettrica o gas naturale deve inviare una comunicazione recante il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica e l'ammontare del credito d'imposta spettante per il secondo trimestre dell'anno 2023, **entro il termine di sessanta giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito d'imposta**.

Il contenuto della comunicazione e le sanzioni per i venditori inadempienti sono definiti dall'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente (ARERA).

Come chiarito dal comunicato ARERA del 7 ottobre 2022 e confermato dall'Agenzia delle entrate nella circolare 36/E/2022, **non sussiste alcun termine entro il quale, a pena di decadenza, l'impresa beneficiaria abbia diritto a richiedere al venditore l'attivazione del calcolo semplificato**.

Le modalità di fruizione per i crediti maturati nel secondo trimestre 2023, entro il termine di utilizzo fissato al 31 dicembre 2023, sono le seguenti:

- **utilizzo esclusivo in compensazione ai sensi dell'[articolo 17 D. Lgs. 241/1997](#)**, con disapplicazione dei limiti di cui all'[articolo 1, comma 53, L. 244/2007](#) e di cui all'[articolo 34 L. 388/2000](#);
- **cessione, solo per intero, del credito** ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni, se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo, società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo

apposito ovvero imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia.

In caso di cessione del credito il cessionario sarà tenuto a richiedere **il visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti di accesso al credito d'imposta e potrà utilizzare il contributo **entro il 31 dicembre 2023** con **le stesse modalità previste per il cedente**.

Le modalità attuative per la cessione e tracciabilità dei crediti d'imposta energia e gas sono demandate, come di consueto, a un **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate**.

ISTITUTI DEFLATTIVI

Il combinato disposto tra ravvedimento operoso e accertamento con adesione

di **Gianfranco Antico**



In questi giorni l'istituto **dell'accertamento con adesione** di cui al D.Lgs. 218/1997, così come il **ravvedimento operoso** di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#), sono sulle prime pagine, per effetto delle diverse definizioni proposte dalla L. 197/2022, che hanno previsto – temporaneamente – una generalizzata riduzione sanzionatoria (1/18).

Strumenti che straordinariamente o a regime – pur con sanzioni differenti – consentono di chiudere le controversie, anche attraverso il **combinato disposto** fra i due istituti.

Infatti, per effetto di quanto disposto dall'[articolo 1, comma 637, della L. 190/2014](#), oggi l'aspetto più significativo del ravvedimento è dato dal fatto che **non opera più lo sbarramento** di cui al comma 1, primo periodo, dell'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#), consentendo così l'accesso all'istituto anche nel caso in cui la violazione sia stata già constatata ovvero siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative, delle quali i contribuenti abbiano avuto formale conoscenza.

Ovviamente anche in presenza di soggetto ravveduto rimangono integri i poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'unico impedimento è la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli [articoli 36-bis e 36-ter D.P.R. 600/1973](#) (liquidazione e controllo formale della dichiarazione).

Resta fermo che, affinché il ravvedimento operoso si perfezioni è necessario, oltre alla **rimozione della condotta costituente violazione**, il **pagamento contestuale della sanzione in misura ridotta**, nonché del tributo o della differenza (quando dovuti) e degli interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, entro i termini indicati dal legislatore.

Pertanto, è possibile accedere al ravvedimento operoso **nonostante la violazione sia stata già constatata mediante pvc**.

Ciò, tuttavia, non muta la natura e le finalità dell'istituto del **ravvedimento operoso** – che rimane un atto di regolarizzazione spontaneo da parte del contribuente – nel senso che non lo trasforma in un atto di acquiescenza ai rilievi contenuti nel pvc.

Come rilevato nel corpo della [circolare 6/E/2015](#), *“il contribuente potrà sanare le medesime violazioni **ravvedibili** in base alla precedente formulazione normativa anche laddove – ed è questo l'elemento innovativo – gli sia stato consegnato un pvc, fermo restando l'assenza di notifiche degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973 e 54-bis del DPR n. 633/1972. Sarà onere del contribuente comunicare agli Uffici i distinti rilievi per i quali si intende prestare acquiescenza”*.

Pertanto, **al termine della verifica**, il contribuente può utilizzare il ravvedimento operoso per regolarizzare uno o più rilievi (magari di diritto, difficilmente discutibili in sede di adesione), usufruendo della sanzione ridotta ad 1/5.

Chiuso questo primo step valutativo, il contribuente potrebbe presentare, **al termine delle operazioni di accesso, ispezioni o verifiche**, eseguite dalla Guardia di Finanza o dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria istanza in carta libera all'Ufficio competente, chiedendo la formulazione di una **proposta di accertamento** ai fini dell'eventuale definizione in **adesione** della controversia, ai sensi **dell'[articolo 6, comma 1, D.Lgs. 218/1997](#)**.

In assenza di risposta, una volta ricevuto l'avviso di accertamento, non preceduto da invito a comparire di cui agli [articoli 5 e 5-ter D.Lgs. 218/1997](#), il contribuente può presentare **autonomamente istanza di accertamento con adesione**, ex [articolo 6, comma 2, D.Lgs. 218/1997](#), chiedendo l'instaurazione del contraddittorio in ordine alle violazioni contestate con l'atto notificato. Per effetto dell'istanza, il termine per presentare ricorso è sospeso comunque **per 90 giorni**.

Avviato il contraddittorio, in quella sede, è possibile discutere sui rilievi contestati con il pvc e non ravveduti e in caso di adesione godere delle riduzioni ad 1/3 ordinariamente (1/18, straordinariamente).