

Edizione di mercoledì 12 Luglio 2023

REDDITO IMPRESA E IRAP

La derivazione rafforzata e i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio
di **Stefano Chirichigno**

CASI OPERATIVI

Donazione di ramo di azienda agricola
di **Euroconference Centro Studi Tributari**

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Imposta sostitutiva sugli utili esteri rimpatriati: regole per il versamento
di **Alberto Fontana – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza**

ENTI NON COMMERCIALI

Le nuove figure tipizzate di lavoratore sportivo – seconda parte
di **Francesco Scrivano, Guido Martinelli**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La sorte delle posizioni fiscali soggettive nelle trasformazioni omogenee regressive
di **Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori**

ISTITUTI DEFLATTIVI

Gli omessi versamenti definitivamente esclusi dal ravvedimento speciale
di **Gianfranco Antico**

REDDITO IMPRESA E IRAP

La derivazione rafforzata e i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

di **Stefano Chirichigno**



Quali sono i “fatti nuovi” di cui si viene a conoscenza, dopo la chiusura dell’esercizio ma prima dell’approvazione del bilancio, che devono essere da questo recepiti negli schemi di bilancio (e non solo in Nota Integrativo) con effetti (positivi o negativi a seconda dei casi) sul Conto economico? E in che misura tali “fatti nuovi” sono forieri di “*timing difference*” ai fini impositivi?

In attesa che la riforma fiscale veda la luce (la vedrà?) e completi – secondo le chiare indicazioni del Legislatore delegante – la lunga marcia di avvicinamento temporale tra utile (ante imposte) e base imponibile Ires, merita interrogarsi sulla possibilità di soluzioni interpretative sistematicamente coerenti, tendenti a evitare che un momento delicato dell’iter di redazione del bilancio d’esercizio, qual è quello della valutazione sul se e come recepire eventi successivi alla chiusura dell’esercizio, possa essere reso ancor più complicato dal dover tener conto delle asimmetrie temporali che si annidano tra regole e regolette di determinazione della base imponibile.

Premessa

Partiamo da un caso paradigmatico per entrare subito *in medias res*: quando ormai i giochi sembrano fatti, essendo stato già convocato il CdA per l’approvazione del progetto di bilancio, viene pubblicata una sentenza con esiti differenti dalle previsioni fatte (magari rimaste immutate per anni); tale sentenza non è definitiva (e non si può quindi a stretto rigore parlare di definizione di una causa legale) e vi sono argomenti per impugnarla da ambo le parti.

Eppure, si impone al CdA una valutazione inerente alla possibilità (ed eventualmente anche alle modalità) di recepimento degli effetti e quindi, in sostanza, si chiede di rimettere mano al bilancio.

Se in questo quadro già problematico si aggiunge il dubbio che occorrerà gestire un “*doppio*

binario” (di cui nessuno sentiva la mancanza) è fin troppo chiaro che il rischio di sottostima di tali situazioni è ancor più evidente. Va sottolineato che il tema del doppio binario non si pone solo nel caso in cui la sentenza evidenzia un possibile esito peggiore delle aspettative, ma anche quando l'esito sia positivo (o più positivo del previsto) ma i dubbi sulla *“tenuta”* del risultato nei successivi gradi di giudizio, o le concrete prospettive che proprio tale sentenza possa costituire la base per un accordo transattivo (evidentemente per importo ridotto) inducono a correttivi (genericamente, potremmo dire, svalutazioni o accantonamenti) di incerto riconoscimento fiscale.

Orbene, il rapporto tra il principio di derivazione rafforzata e le regole di contabilizzazione dei fatti intervenuti tra la chiusura dell'esercizio e l'approvazione del bilancio ai sensi del nuovo Oic 29 è un argomento su cui dalla dottrina sono state sollevate questioni interpretative, per le quali sono state poi prospettate soluzioni affatto univoche, unitamente a qualche presa di posizione dell'Agenzia delle entrate.

Procediamo con ordine, esaminando cosa ci dicono al riguardo prima il codice civile e poi i Principi contabili.

Il quadro normativo

Il codice civile all'articolo 2423-*bis*, comma 1, n. 3) e 4), dispone che nella redazione del bilancio deve tenersi conto anche dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento, nonché dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio anche se conosciuti dopo la chiusura ma, ovviamente, prima della data di formazione del bilancio da parte dell'organo amministrativo.

Dal tenore letterale della norma citata emerge che la precisazione relativa alla rilevanza dei fatti di cui si viene a conoscenza successivamente alla chiusura dell'esercizio, si riferisce solo agli accadimenti da cui traggono origine *“oneri”* o *“rischi”* e non anche a quelli da cui emergono componenti economici positivi (come nella fattispecie in esame). Secondo un autorevole indirizzo dottrinario, tale differente formulazione della norma sarebbe il frutto del coordinamento del principio di competenza con quello di prudenza. In altre parole, l'eventuale conoscenza di elementi sopravvenuti dopo la chiusura dell'esercizio determinerebbe l'obbligo di rilevazione soltanto se pregiudizievoli per la società. Ciò, peraltro, in aderenza al criterio che, anche al fine di garantire la veridicità della rappresentazione in bilancio, impone di rilevare gli utili sicuramente conseguiti, rinviando agli esercizi successivi quelli che, sia pure sulla base di valutazioni del tutto ragionevoli, siano solo attesi o stimati.

Aderendo a tale orientamento, dunque, ne deriverebbe che gli eventi positivi non certamente realizzati non debbano essere rilevati qualora divengano noti successivamente alla chiusura dell'esercizio. Sotto tale aspetto, non può tuttavia sottacersi l'esistenza di un assai più risalente e differente (e parimenti autorevole) orientamento dottrinario.

Tale orientamento, superando il dato testuale del n. 4 dell'articolo 2423-*bis*, estende l'ambito

applicativo dello stesso anche ai proventi, richiedendo quindi anche per questi ultimi l'imputazione a prescindere dal momento di effettiva conoscenza (in ogni caso, entro la data in cui la bozza di bilancio viene depositata presso la sede della società).

Tanto premesso, sgombriamo subito il campo dalla tesi, inopinatamente portata avanti dalla Cassazione, secondo cui sarebbe necessario tener conto non solo dei fatti intervenuti successivamente fino all'approvazione del bilancio, ma addirittura di quelli che si siano manifestati entro il termine di presentazione della dichiarazione. Difetta infatti il presupposto normativo per imporre (ma aggiungerei anche solo per consentire) una riapertura di un bilancio già approvato in forza di fatti successivi all'approvazione dello stesso ed è quindi quasi ultroneo osservare, dal punto di vista fiscale, che in tal modo si violerebbe il principio base di dipendenza dell'imponibile Ires dai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione del bilancio.

L'Oic 29

Il Principio contabile Oic 29, in effetti, pur non esplicitando tale scelta, sembrerebbe propendere per il più tradizionale indirizzo dottrinario, laddove richiede la rilevazione dei fatti *“sia positivi, sia negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio”*.

In particolare, tale documento distingue, ai fini della competenza temporale, tra i fatti che devono essere recepiti nel bilancio e quelli per i quali tale obbligo non è previsto. I primi si verificano tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di predisposizione del relativo bilancio (comunemente individuata con la data di deposito della bozza di bilancio nella sede sociale in vista della comunicazione dell'assemblea) ed evidenziano condizioni che, sebbene esistenti già alla data di riferimento del bilancio, si sono manifestate solo dopo la chiusura dell'esercizio. In tal caso, è richiesto che i relativi valori delle attività e passività in bilancio siano opportunamente modificati, a meno che l'effetto non sia quantificabile (e quindi se ne dia necessariamente un'informazione meramente *“qualitativa”* nella sola Nota integrativa). Tra questi vengono menzionati, a titolo esemplificativo, è bene sottolinearlo:

- la definizione di una causa legale in essere per un importo diverso da quello prevedibile a tale data;
- il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermato dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura;
- la definizione di un maggior prezzo di acquisto di un'attività acquisita o un minor prezzo di un'attività ceduta;
- la determinazione di un premio da corrispondere ai dipendenti per le prestazioni rese nel corso dell'esercizio chiuso;
- la scoperta di un errore o di una frode.

Quanto ai fatti in relazione ai quali non è previsto l'obbligo di recepimento in bilancio, essi modificano le situazioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio e, non richiedendo

variazione dei valori di bilancio, devono essere menzionati in Nota integrativa nonché nella relazione sulla gestione, laddove rappresentano *“fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio”* – ex articolo 2428, comma 2, n. 5), cod. civ. -. *“Si tratta di eventi che devono essere menzionati perché rappresentano avvenimenti la cui mancata comunicazione comprometterebbe la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni”*. Tra questi sono compresi, sempre a titolo di esempio:

- la diminuzione del valore di mercato di titoli finanziari dovuta a condizioni di mercato venutesi a modificare dopo la chiusura dell'esercizio;
- la distruzione di impianti a causa di calamità verificatesi successivamente alla chiusura dell'esercizio.

In generale i fatti sopravvenuti considerati rilevanti rispetto all'esercizio già chiuso sono quelli che consentono di avere una più precisa conoscenza della consistenza di attività o passività già iscritte in bilancio e risalenti ad altri fatti gestionali intervenuti nello stesso esercizio cui si riferisce il bilancio ovvero in esercizi precedenti.

Orbene è ben vero che con riferimento a questi fatti sopravvenuti di cui occorre tener conto nel bilancio dell'esercizio già chiuso, l'Oic 29 impone di allineare i valori della attività/passività, ma non chiarisce quali debbano essere le modalità con le quali procedervi, vale a dire se, alla luce di questi ulteriori elementi conoscitivi:

- a) le svalutazioni debbano essere riclassificate come perdite;
- b) i fondi rischi divengano debiti.

Il principio di derivazione

Venendo alle implicazioni fiscali del principio di derivazione, quest'ultimo implica la diretta rilevanza, salvo eccezioni, dei criteri di qualificazione, imputazione e classificazione di bilancio.

Inoltre, il D.M. 3 agosto 2017 attuativo ha esteso anche alle imprese Oic la disapplicazione dell'articolo 109, commi 1 e 2, Tuir, di guisa che il recepimento delle regole di competenza stabilite dai Principi contabili nazionali non è più subordinato alla rilevanza dei componenti reddituali secondi i tradizionali requisiti di certezza nell'esistenza e di determinabilità oggettiva dell'ammontare.

Tuttavia, e diremmo purtroppo, non è possibile sulla base di ciò affermare un principio generale per cui il superamento dell'articolo 109, Tuir implica che i componenti derivanti dai fatti sopravvenuti, e di cui occorre tener conto in base all'Oic 29, abbiano immediata rilevanza fiscale, incidendo sull'imponibile dell'esercizio già chiuso.

Infatti, è lo stesso Oic che si è espresso in riferimento al caso di scuola (più agevole rispetto a

quello qui considerato in premessa) di una vera e propria definizione di una causa legale sopravvenuta dopo la chiusura dell'esercizio (ma prima dell'approvazione del bilancio), affermando che la necessità di aggiornare la stima del fondo rischi già iscritto nel bilancio dell'esercizio chiuso (per adeguare il relativo importo al *quantum* dovuto a seguito della definizione della causa), non sottintende una riclassificazione della posta contabile da fondo rischi a debito.

È possibile agevolmente estendere i medesimi principi ad altre ipotesi: ad esempio, su quali siano le conseguenze impositive se nei primi mesi dell'anno viene dichiarato il fallimento di un debitore (e ciò riveli un deterioramento del credito). In tale prospettiva, secondo i Principi contabili, il fatto sopravvenuto della dichiarazione di fallimento, non modifica la natura del componente da rilevare nel bilancio dell'esercizio già chiuso – che è e rimane una perdita di natura valutativa – ma contribuisce soltanto a una migliore quantificazione della stessa. Ne discende che la perdita del credito assume rilevanza fiscale solo nella misura in cui siano rispettati i limiti di deducibilità delle perdite di natura valutativa disciplinati dall'articolo 101, comma 5, Tuir. Quindi, se la perdita rilevata nell'esercizio x non è ancora divenuta certa e definitiva, occorrerà attendere il momento della dichiarazione di fallimento, e cioè l'esercizio $x+1$, per poterla dedurre, perché solo a partire da tale momento si renderà operante la presunzione di esistenza di tali requisiti previsti dall'articolo 101, comma 5, Tuir in caso di assoggettamento del debitore a una procedura concorsuale.

È quanto meno più che ragionevole ritenere (per non dire certo) che l'Amministrazione finanziaria non si discosterebbe da tali principi cardine; basti rammentare che, in ambito IAS, è stato escluso che la disattivazione dei criteri di certezza e determinabilità oggettiva dell'articolo 109, Tuir implichi l'automatica possibilità di dedurre anticipatamente la svalutazione/perdita bilancistica. La circolare n. 26/E/2013, dell'Agenzia delle entrate ha affermato infatti *“l'inclusione di tale disposizione tra quelle che limitano la deducibilità dei componenti negativi rilevati in bilancio, per le quali, ai sensi dell'articolo 2, comma 2 del regolamento del 1° aprile 2009 n. 48, non opera il principio di derivazione rafforzata. Ciò in quanto si è in presenza di un fenomeno che non rientra nei concetti di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale di cui all'articolo 83 del Tuir”*, e che è invece riconducibile all'ambito delle valutazioni.

Tuttavia, non si tratta di conclusioni che possono essere generalizzate: ben vi possono essere eventi che si sono verificati nel corso di un esercizio ma di cui l'impresa venga a conoscenza ben dopo la chiusura dell'esercizio ma prima dell'approvazione del bilancio: i casi più semplici ed emblematici possono essere le insussistenze di magazzino per furti. È determinante la circostanza per cui si tratta di un fatto che si era verificato nel corso dell'esercizio e perciò la sua rilevazione (tardiva) non solo deve essere fatta ovviamente avvalendosi di tutti gli elementi conoscitivi idonei alla quantificazione, ma anche rilevando la sua natura e non attraverso un mero accantonamento.

In queste ipotesi gli eventi sopravvenuti consentono semplicemente di addivenire alla corretta (o quanto meno a una migliore) quantificazione di un fatto che già al momento in cui è stato

rilevato costituiva un ricavo o un costo di esercizio, sicché gli elementi conoscitivi che possono desumersi da tali eventi non possono che assumere una rilevanza anche ai fini fiscali, al pari di quanto pacificamente accade nel caso delle *“fatture da ricevere”* o nella rilevazione del costo per premi assegnati a dipendenti o ancora, agli agenti e ai dipendenti in funzione dei risultati raggiunti in un esercizio la cui spettanza venga accertata all'inizio dell'esercizio successivo.

Non sarebbe dunque corretto circoscrivere e subordinare la deduzione dei componenti negativi di reddito al fatto che l'onere sia iscritto in bilancio in contropartita di una voce di debito che possa definirsi tale in senso giuridico (cioè di una passività già sorta e di natura certa e determinata alla data di chiusura dell'esercizio); nella considerazione che, in base all'Oic 19, i debiti sono passività di natura certa e determinata, mentre i fondi sono passività di esistenza certa o probabile e di ammontare o data di sopravvenienza incerta rispetto alla chiusura dell'esercizio. In tal modo i requisiti di certezza e determinabilità oggettiva dell'articolo 109, Tuir derogati dall'articolo 2, comma 2, D.M. 48/2009, finirebbero con il *“rientrare dalla finestra”* quali presupposti indefettibili per la deduzione del costo.

Osta a tale ricostruzione la circostanza che i Principi contabili contemplano diverse ipotesi in cui costi e ricavi, essendo rilevati in base a criteri diversi rispetto a quelli giuridico formali, hanno piena rilevanza fiscale proprio per effetto del principio di derivazione rafforzata. Ciò non può essere derogato dall'inquadramento contabile e fiscale dei fatti sopravvenuti dopo la chiusura dell'esercizio e prima dell'approvazione del bilancio.

Si pensi ad esempio al caso in cui vi sia una vendita con clausola di gradimento e l'impresa acquirente sia già in grado di conoscere, in base all'esperienza passata, alle condizioni di prezzo convenute e alla qualità dei beni, che il gradimento verrà espresso. In tal caso l'acquisto dei beni va rilevato in bilancio quando si è verificato il trasferimento di rischi e benefici e cioè con il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà. In altri termini, le regole contabili di rilevazione di costi e ricavi, che prescindono dai profili giuridico formali, continuano a trovare riconoscimento fiscale (per il principio di derivazione) a prescindere dalla tematica dei fatti sopravvenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Ciò vuol dire che la deroga alla disciplina dell'articolo 109, Tuir ha piena valenza per le imprese Oic in quanto i debiti e i crediti (e i correlativi costi e ricavi) vanno talora rilevati in momenti diversi rispetto a quando siano venuti a esistenza sul piano giuridico.

Emerge dunque un quadro piuttosto frammentario e sistematicamente non del tutto appagante, che in taluni casi pone il redattore del bilancio di fronte all'impossibilità di riflettere fatti nuovi in bilancio senza dover sottostare a un'imposizione anticipata (considerando peraltro che non c'è nessuna garanzia che venga prima o poi recuperata) che non riflette in alcun modo la realtà fattuale. L'esempio da cui siamo partiti esemplifica bene la situazione: la sentenza sollecita l'iscrizione di un credito che l'amministratore sa che ha ben poche *chance* di tradursi nella corrispondente manifestazione finanziaria, non foss'altro perché egli stesso sarebbe ben disposto a transare la controversia per un importo ben inferiore e, dunque, il carico impositivo resterebbe ancorato alla sentenza (la svalutazione del credito essendo deducibile in minima o alcuna parte). Non rimane che ancorare la menzione nella sola

Nota integrativa a una carenza del profilo conoscitivo relativo alla certezza della pretesa e della sua quantificazione, da parte della società laddove difettino, gli elementi minimi in merito alla quantificazione dell'importo da iscrivere tra i crediti della situazione patrimoniale. Il rischio di un fenomeno di dipendenza rovesciata (vale a dire della redazione del bilancio dalle implicazioni fiscali) è palese e non rimane che auspicare che l'attesa riforma fiscale intervenga senza timori su queste sacche di resistenza del famigerato doppio binario.

Si segnala che l'articolo è tratto da ["Il reddito di impresa"](#).

CASI OPERATIVI

Donazione di ramo di azienda agricola

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

Una ditta individuale con contabilità separata svolge la manutenzione del verde e compila il quadro RG in quanto in contabilità ordinaria mentre l'altra svolge "*attività agricola*" determinando il reddito secondo l'articolo 32, Tuir.

Si vorrebbe procedere alla donazione del ramo dell'azienda agricola al figlio, il quale ha i requisiti per diventare coltivatore diretto a seguito della donazione.

Il figlio è già in possesso di una partita Iva come "*agronomo*" e a seguito della donazione si vorrebbe iscriverlo in CCIAA aggiungendo il codice attività "*agricolo*".

Il dubbio nasce dal fatto se l'attività di donazione del ramo al figlio potesse far emergere delle plusvalenze in capo al donante.

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Imposta sostitutiva sugli utili esteri rimpatriati: regole per il versamento

di **Alberto Fontana – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza**

Il 26 giugno 2023 sono stati pubblicati sia il **Decreto MEF n.147** che la [risoluzione 34/E/2023](#), contenente i **codici tributo** per il **versamento delle imposte sostitutive** sugli **utili** e le **riserve di utili** di percezione **estera**. Infatti le disposizioni di attuazione dell'affrancamento degli utili e delle riserve di utili non ancora distribuiti, e risultanti dal bilancio di società o enti partecipanti, non residenti nel territorio dello Stato, potevano essere adottate solo con Decreto del MEF.

Si sta parlando della disciplina introdotta dall'**articolo 1 L. 197/2022**, dai [commi 87-95](#), la quale ha previsto un **regime di affrancamento degli utili/riserve di utili di fonte estera**, allo scopo di agevolarne lo smobilizzo ed il rimpatrio, quando questi sono attribuibili a società residenti all'estero in Paesi o territori a fiscalità privilegiata.

Tale disciplina ha previsto l'assoggettamento ad un'imposta sostitutiva per gli utili e le riserve di utili non ancora percepiti al 01.01.2023, e presenti nel bilancio della partecipata estera relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 01.01.2022, evitando così la loro imposizione ordinaria al momento della loro percezione in Italia.

Si tratta di un **regime facoltativo e temporaneo**, che disapplica la tassazione ordinaria di utili e riserve di utili distribuiti da società partecipate estere alla società partecipante residente, prevista dagli [articoli 47, comma 4](#), e [89, comma 3 Tuir](#).

L'effetto è quello di escludere da imposizione, in capo al soggetto partecipante fiscalmente residente o localizzato in Italia, gli utili provenienti da dette società.

Tuttavia si precisa che l'esclusione **riguarda solamente le imposte sul reddito e non si estende all'Irap**.

L'[articolo 2](#) del **Decreto n.147**, richiamando quanto previsto della L. 197/2022, individua i **requisiti soggettivi**: ossia questo regime è applicabile per le persone fisiche ed i soggetti, ivi compresi quelli equiparati, di cui agli articoli 5 e 73, comma 1, lettere a), b) e c), nonché per le stabili organizzazioni localizzate nel territorio dello Stato italiano dei soggetti di cui all'[articolo 73, comma 1, lettera d\), Tuir](#), i quali detengano, direttamente o indirettamente, nel soggetto non residente e nell'ambito dell'attività d'impresa, partecipazioni riferibili al loro

patrimonio.

Tale **opzione di affrancamento** può essere esercitata con **riferimento a tutti o parte degli utili** (e riserve di utili), relativi al medesimo soggetto partecipato e anche in relazione agli utili attribuibili alle stabili organizzazioni in regime di esenzione ex [articolo 168-ter Tuir](#).

Il perfezionamento dell'opzione deriva dalla compilazione del **quadro RQ**, Sezione XX, della Dichiarazione dei Redditi 2023, dedicata alla liquidazione delle imposte sostitutive relative all'opzione per l'affrancamento degli utili c.d. black list.

Secondo la **circolare Assonime 5/2023** l'opzione non ha come conseguenza quella di considerare la partecipata estera come "entità a fiscalità privilegiata", ma il solo scopo di permettere al contribuente di superare le difficoltà connesse con la verifica della provenienza degli utili stratificatasi nel tempo, sotto diversi regimi fiscali, tassandoli con **un'imposta sostitutiva**, indipendentemente se provengano o meno da Paesi a fiscalità privilegiata.

Il contribuente deve comunque **conservare la documentazione contabile o extra-contabile** riferibile alla partecipata estera, in merito alle scelte effettuate in relazione agli utili e ai relativi importi oggetto dell'affrancamento.

Inoltre, [l'articolo 8](#) del **Decreto n.147** precisa che per gli utili esclusi dalla formazione del reddito imponibile non è riconosciuto il credito per le imposte pagate all'estero.

La modalità di calcolo dell'imposta, esplicitata all'[articolo 3](#) del **Decreto n. 147**, prevede che la base imponibile sia costituita dagli utili e riserve di utili esteri spettanti in proporzione alla quota di partecipazione detenuta nei soggetti non residenti, tenendo conto in caso di partecipazioni indirette, dell'effetto del demoltiplicatore della quota di partecipazione agli utili detenuta alla predetta data.

L'**aliquota** da applicare, come riportato dall'[articolo 5](#) del **Decreto n. 147**, è diversa a seconda del soggetto che esercita l'opzione.

Ed è del **9%** per i **soggetti Ires** e del **30%** per i **soggetti Irpef**, con la possibilità di avere una riduzione agevolata di 3 punti percentuali, dunque rispettivamente pari al **6%** e al **27%**, se si rispettano le seguenti condizioni:

- gli utili devono risultare percepiti dal soggetto controllante residente, entro il termine di scadenza del versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2022 (generalmente, il 30.06.2024);
- gli stessi utili devono essere accantonati per un periodo non inferiore a due esercizi in una specifica riserva di patrimonio netto.

Nel caso, invece, non siano rispettate tali condizioni, entro i successivi 30 giorni, come riportato dall'[articolo 7](#) del **Decreto n.147**, a decorrere dal termine stabilito per il rimpatrio

degli utili o dalla data di riduzione dell'utile accantonato nell'apposita riserva prima del decorso del biennio, deve essere versata la **differenza**, tra l'imposta sostitutiva calcolata con le aliquote ordinarie e quella calcolata secondo le aliquote agevolate, **maggiorata del 20%** e i relativi **interessi**.

Il **versamento** doveva essere effettuato in un'**unica soluzione** entro il 30.06.2023, senza possibilità di compensazione.

Tuttavia si potrà versare l'imposta sostitutiva anche entro il 31.07.2023, ma con la maggiorazione dello 0,40%.

Ecco, infine, i codici tributi pubblicati nella [risoluzione 34/E/2023](#), da riportare nel modello di versamento "F24 Versamenti con elementi identificativi" (F24 Elide):

- **"1723"** denominato "Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi degli utili e delle riserve di utile Aliquota ordinaria – Articolo 1, comma 88, della legge 29 dicembre 2022, n. 197";
- **"1724"** denominato "Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi degli utili e delle riserve di utile – Aliquota ridotta – Articolo 1, comma 89, della legge 29 dicembre 2022, n. 197";
- **"1725"** denominato "Differenza, con maggiorazione e relativi interessi, tra l'imposta sostitutiva ordinaria e l'imposta sostitutiva ridotta – Articolo 1, comma 89, della legge 29 dicembre 2022, n. 197".

ENTI NON COMMERCIALI

Le nuove figure tipizzate di lavoratore sportivo – seconda parte

di **Francesco Scrivano, Guido Martinelli**



Proseguiamo l'analisi dei lavoratori sportivi tipizzati dall'[articolo 25 D.Lgs. 36/2021](#) avviata con il [precedente contributo](#).

Il preparatore atletico

È una delle figure di lavoratore sportivo **mutuate dalla abrogata L. 91/1981**.

Non è di facile individuazione in quanto la maggior parte di enti affilianti non ha, tra le proprie figure di tesserati, quella di preparatore atletico.

Ne deriva che il **tesseramento**, che ricordiamo essere obbligatorio per i lavoratori sportivi, dovrà essere **necessariamente di natura tecnica** (allenatore o istruttore).

Ci si chiede anche se il preparatore atletico, per l'attività svolta, oltre ad essere un tecnico della disciplina praticata debba essere, per la funzione svolta, anche un **chinesiologo**.

Alcun dato normativo porta a questa conclusione anche se, a nostro avviso, sarebbe auspicabile che così fosse.

Il direttore di gara

Rientrano in questa categoria tutti coloro i quali sono preposti al **controllo, misurazione e verifica dello svolgimento di una manifestazione sportiva**, indipendentemente dalla qualifica posseduta.

Ossia vi rientrano **arbitri, ufficiali di gara, giudici di sedia, cronometristi, giudici di linea, addetti al referto, ecc.**, purché appunto tesserati e in possesso della abilitazione allo svolgimento di detta attività da parte dell'organismo affiliante di appartenenza.

Non vi rientrano quei dirigenti che, occasionalmente, svolgono dette funzioni per mancato arrivo o designazione del direttore di gara.

Gli altri lavoratori sportivi

Fino al 30 giugno 2023, sia pure, come è noto, in difformità dell'insegnamento della Cassazione, la circolare n. 1/16 dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro stabiliva che potevano essere ricompresi tra i soggetti esercenti attività sportiva dilettantistica (e, quindi, come tali, a cui poteva applicarsi la disciplina dei redditi diversi di cui all'[articolo 67, comma 1, lett. m, Tuir](#)) tutti coloro i quali svolgevano: “..... *mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti **e delle indicazioni fornite dalle singole federazioni**, tra quelle necessarie per lo svolgimento delle attività sportivo-dilettantistiche, così come regolamentate dalle singole federazioni.*”

Non vi era dubbio che l'espresso riferimento alle indicazioni fornite dalle singole federazioni legittimava queste, come era avvenuto, a pubblicare delibere di soggetti “autorizzati” al ricevimento di questi compensi.

Ma **dal 1° luglio non è più così.**

Il testo dell'[articolo 25 D.Lgs. 36/2021](#) per come novellato dal secondo decreto correttivo approvato in prima lettura dal Consiglio dei Ministri recita, nella parte di nostro interesse: “È *lavoratore sportivo ogni altro tesserato ai sensi dell'articolo 15 che svolge verso un corrispettivo le mansioni rientranti sulla base dei regolamenti tecnici dei singoli enti affilianti tra quelle necessarie per lo svolgimento di attività sportiva*”.

Quindi:

- 1) non si fa più alcun riferimento alle indicazioni delle federazioni;
- 2) il **soggetto deve essere tesserato e deve avere una tessera collegata alla mansione svolta;**
- 3) la mansione deve essere non solo ricompresa in un regolamento tecnico di una disciplina sportiva riconosciuta dal Coni ma deve essere anche “necessaria” allo svolgimento dell'attività sportiva.

Ne deriva, quindi, che **nessun legittimo affidamento si potrà dare alle delibere delle Federazioni e degli enti** che hanno in questi giorni emanato in tal senso, almeno in tutti i casi in cui non vi fosse un articolo del regolamento tecnico (che ricordo ha uno specifico iter di

approvazione) che espressamente prevede quella funzione e se non si dimostrasse la necessità della funzione (come esempio positivo mi viene in mente chi sistema le boe del campo di regata nella vela) ai fini della competizione agonistica

In assenza di tale stretto collegamento il lavoratore non potrà essere considerato lavoratore sportivo e in sede di accertamento saranno recuperate le imposte e i contributi non versati a seguito della erronea classificazione come lavoratore sportivo.

Ovviamente potranno invece regolarmente essere considerati lavoratori sportivi i soggetti che presentano i requisiti sopra descritti anche in assenza di delibera dell'organismo affiliante o comunque di citazione all'interno di questa.

Si ricorda, invece, che non rientrano tra i lavoratori sportivi i collaboratori amministrativi gestionali inquadrati come collaboratori coordinati e continuativi.

Ne consegue che i loro adempimenti lavoro non potranno essere eseguiti attraverso le funzioni del Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, non godranno della presunzione di co.co.co. per rapporti di durata inferiore al minimo indicato dal D.Lgs. 36/2021 e si applicherà loro l'aliquota ordinaria prevista per i co.co.co. (anche se fino al 31.12.2027 potranno calcolarla sul 50 per cento del compenso).

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La sorte delle posizioni fiscali soggettive nelle trasformazioni omogenee regressive

di **Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori**



Quando una società di capitali si trasforma, ai sensi dell'[articolo 2500-sexies cod. civ.](#), in una società di persone con oggetto commerciale, si parla spesso, convenzionalmente, di **"trasformazione omogenea regressiva"**.

Sebbene per le trasformazioni, progressive o regressive che siano, l'[articolo 170 Tuir](#) stabilisca un generale principio di **neutralità fiscale**, la norma nulla dispone, in dettaglio, sulle sorti delle **posizioni fiscali soggettive pregresse**.

Tale circostanza **non crea, generalmente, particolari problematiche in caso di trasformazione omogenea progressiva**, poiché le perdite fiscali non sono comunque più nella titolarità della società di persone trasformanda, avendole già in precedenza imputate ai soci "per trasparenza".

Allo stesso modo, per le **eccedenze di Ace**, anch'esse attribuite ai soci, mentre non possono registrarsi eccedenze di **interessi passivi**, poiché il meccanismo di deducibilità degli stessi, previsto dall'[articolo 61 Tuir](#), non fa rinvio alle regole previste dall'[articolo 96 Tuir](#).

Più problematico, invece, è il caso della **trasformazione omogenea regressiva**.

Con riguardo alle perdite fiscali maturate dalla società di capitali trasformanda, rimaste eventualmente inutilizzate sino alla trasformazione, si è tuttavia espressa, in senso favorevole al **riporto da parte della società di persone trasformata**, l'Amministrazione finanziaria.

Già con la risalente [risoluzione 60/E/2005](#) era stato, infatti, precisato che "[...] *la titolarità del diritto di riportare le perdite fiscalmente riconosciute con riferimento ai periodi d'imposta anteriori alla trasformazione spetta alla società, anche se non più di capitali ma di persone, e non ai soci. È la società di persone risultante dalla trasformazione regressiva, al pari della società di capitali che abbia optato per il regime di tassazione per trasparenza, a conservare la posizione giuridica*

*maturata, ai sensi dell'articolo 84 del Tuir, prima di porre in essere il cambiamento tipologico (o di esercitare l'opzione ex articolo 115 del Tuir). Questa, pertanto, risulta **legittimata a scomputare le perdite pregresse dal proprio reddito**, determinato in maniera unitaria applicando, a norma dell'articolo 56 del Tuir, le medesime disposizioni dettate per i soggetti Ires, al fine di individuare l'importo da imputare, per trasparenza, a ciascun socio".*

Tale posizione interpretativa è stata peraltro **recepita anche nel Modello Redditi SP**; in particolare, nelle istruzioni relative al rigo RF64 è infatti previsto che, *"Qualora dette perdite siano inferiori all'importo di rigo RF63, si procede alla ulteriore compensazione, fino a concorrenza, con l'importo delle **perdite pregresse** (non preceduto dal segno "-") **formatesi in capo alla società dante causa in operazioni straordinarie (ad esempio, società di capitali prima della trasformazione in società di persone)** e non dedotte negli altri quadri di determinazione del reddito d'impresa. [...]"*.

Tali perdite vanno poi **monitorate** anche nei quadri RV (righe RV23, RV24 e RV25) ed RS (righe RS5 e RS6).

Per quanto riguarda, invece, le **eccedenze di interessi passivi** riportabili dalla società di capitali trasformata in società di persone, l'Amministrazione finanziaria – con la **circolare 29/E/2011** – ha ritenuto che, *"[...] per la società di persone risultante dalla trasformazione **non saranno applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 96, comma 4, del Tuir** e gli interessi passivi riportabili non potranno essere utilizzati in deduzione dall'istante secondo le regole in esso contenute"*.

Ciò in quanto, sottolinea l'Agenzia delle Entrate, *"[...] l'articolo 61 del Tuir limita, specificamente, la deducibilità degli interessi passivi alla "parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e quelli che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi"⁴⁴, **non contemplando – come detto – una deduzione "differita" agli esercizi successivi.***

Tale posizione, peraltro, è stata fatta propria, più di recente, anche dalla **CTR della Toscana**, con la sentenza n. 70/3/2020 del 16.01.2020.

Meno indagata, invece, la sorte delle **eventuali eccedenze di Ace maturata in capo alla società di capitali trasformata in società di persone**; infatti, quantomeno nei documenti di prassi pubblicamente fruibili l'Amministrazione finanziaria non ha mai "sdoganato" il riporto delle eccedenze di Ace da parte della società di persone trasformata.

Ragioni di ordine logico e sistematico indurrebbero, tuttavia, a ritenere che, anche con riguardo a tali eccedenze, maturate ante-trasformazione, **dovrebbero valere le precisazioni fornite con riguardo alle perdite fiscali**. Ne deriverebbe che **solo la società di persone trasformata (non già i suoi soci, quindi) sarebbe legittimata all'utilizzo delle stesse e all'eventuale ulteriore riporto in avanti**. D'altronde, il meccanismo di utilizzo dell'Ace (in abbattimento del reddito) previsto per le società di capitali è **analogo a quello delle società di persone, come per le perdite fiscali, a differenza di quanto previsto, invece, per gli interessi**

passivi.

Ciò nonostante, resta il problema dell'**indicazione nella dichiarazione dei redditi.**

Nelle istruzioni per la relativa compilazione, infatti, tale casistica non viene espressamente affrontata e risolta, con la previsione di appositi “campi”, come già avviene, invece, per le perdite fiscali pregresse.

Sarebbe quindi opportuno che **tale “lacuna” venisse rimossa, pro-futuro, prevedendo appositi campi di monitoraggio e utilizzo anche delle eccedenze pregresse di Ace**, offrendo magari qualche soluzione pratico-compilativa anche con riguardo all'attuale modulistica che non faccia incorrere in “errori bloccanti” per l'invio, in presenza di un reddito da imputare ai soci correttamente determinato al netto delle eccedenze pregresse.

ISTITUTI DEFLATTIVI

Gli omessi versamenti definitivamente esclusi dal ravvedimento speciale

di **Gianfranco Antico**



Una volta convertito in **L. 56/2023** il **D.L. 34/2023**, si chiude definitivamente la questione relativa alla possibilità o meno di utilizzare l'istituto del **ravvedimento speciale**, previsto dai [commi da 174 a 178](#), dell'articolo 1 L. 197/2022, con le sanzioni ridotte ad **1/18**, per gli **omessi versamenti**.

Come è noto, i **controlli automatizzati**, ex [articolo 36-bis D.P.R. 600/1973](#) e [54-bis D.P.R. 633/1972](#), si limitano a verificare che le imposte indicate in dichiarazione siano state correttamente liquidate e che i relativi versamenti siano stati effettuati tempestivamente e in misura congrua.

Se dai controlli automatizzati emerge un'imposta o una maggiore imposta dovuta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o all'intermediario che ha trasmesso la dichiarazione.

Come confermato dalla [circolare 1/E/2023](#), la comunicazione degli esiti della liquidazione **non è un tipico atto impositivo**, ma rappresenta un invito a fornire chiarimenti e a sanare le irregolarità riscontrate, per dare al soggetto passivo la possibilità di evitare la successiva iscrizione a ruolo delle somme dovute.

Infatti, ordinariamente, ai sensi dell'[articolo 2, comma 2, D.Lgs. 462/1997](#), **entro 30 giorni dalla comunicazione delle irregolarità** (90 giorni in caso di avviso telematico), il contribuente può regolarizzare la propria posizione versando la somma richiesta, **con le sanzioni ridotte ad un terzo**, oppure può chiedere il riesame degli esiti segnalando all'Agenzia delle entrate gli elementi non considerati o erroneamente valutati in fase di liquidazione.

In caso di **mancato pagamento** entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione originaria (90 giorni in caso di avviso telematico ovvero dal ricevimento della comunicazione definitiva

contenente la rideterminazione in sede di autotutela, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente), le somme dovute, senza riduzione delle sanzioni, sono iscritte a ruolo.

La **Legge di Bilancio** per il **2023 – L. 197/2022** – con i [commi da 153 a 159](#), del maxi articolo 1, ha predisposto un “**pacchetto**” per gli avvisi bonari, prevedendo un “**doppio binario**” per la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del **controllo automatizzato** delle dichiarazioni: da una parte la definizione per le annualità 2019, 2020 e 2021 e dall'altra parte l'intervento sulle rateizzazioni in corso.

Il *filo* che lega entrambe le definizioni è costituito dalla riduzione delle sanzioni al 3% (rispetto al 10% ordinariamente applicabile).

Nello specifico, ai sensi del **comma 153**, dell'**articolo 1**, della **Legge di bilancio 2023**, le somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni **relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021**, richieste con le comunicazioni previste dagli [articoli 36-bis D.P.R. 600/1973](#) e [54-bis D.P.R. 633/1972](#), per le quali il termine di pagamento di cui all'[articolo 2, comma 2, D.Lgs. 462/1997](#) non è ancora scaduto al 1° gennaio 2023, ovvero **recapitate successivamente a tale data**, possono essere definite con il pagamento delle imposte e dei contributi previdenziali, degli interessi e delle somme aggiuntive, e con le sanzioni ulteriormente ridotte al 3%.

Il pagamento delle somme – integralmente o a rate – deve avvenire secondo le modalità e i termini ordinariamente stabiliti dagli [articoli 2](#) e [3-bis D.Lgs. 462/1997](#).

In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, la definizione non produce effetti e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.

Inoltre, la riduzione sanzionatoria viene concessa dal **comma 155**, dell'articolo 1, della **Legge di bilancio 2023**, anche agli avvisi bonari il cui pagamento rateale è ancora in corso al 1° gennaio 2023.

Il legislatore – articolo 1, [commi da 174 a 178](#), L. 197/2022 – ha altresì previsto il **cd. ravvedimento speciale**, per regolarizzare esclusivamente le violazioni – diverse da quelle definibili ai sensi dei precedenti [commi da 153 a 159](#), dell'articolo 1 L. 197/2022 (riguardanti, come abbiamo visto, la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni) e da [166 a 173](#), dell'articolo 1 L. 197/2022 (attinenti alla regolarizzazione delle irregolarità formali) – concernenti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi di imposta precedenti, con il pagamento di 1/18 del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti.

Successivamente, l'[articolo 21, lett.a\), D.L. 34/2023](#), conv. con modif. in L. 56/2023, ha inoltre fornito l'**interpretazione autentica della norma relativa al ravvedimento speciale**, che incideva sulla definizione degli avvisi bonari, di cui ai [commi 153-155](#), dell'articolo 1 L. 197/2022,

chiudendo la *querelle* che si era aperta, precisando che **sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni rilevabili ai sensi degli [articoli 36-bis, D.P.R. 600/1973](#) e [54-bis, D.P.R. 633/1972](#)** nonché le violazioni di natura formale definibili ai sensi dell'articolo 1, [commi da 166 a 173](#), L. 197/2022.

La norma, nel confermare l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate ([circolare 2/E/2023](#)), esclude quindi l'accesso **al ravvedimento speciale** – il cui termine ultimo di accesso è il 30 settembre 2023 – per le violazioni rilevabili ex [articoli 36-bis D.P.R. 600/1973](#) e [54-bis D.P.R. 633/1972](#), **anche se relative ad anni diversi** dal 2019, 2020 e 2021.