

Edizione di giovedì 7 Settembre 2023

CASI OPERATIVI

Vendita a distanza intracomunitaria e regime OSS

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Canone speciale RAI dovuto in presenza di sintonizzatore

di **Alessandro Bonuzzi**

CRISI D'IMPRESA

Composizione negoziata per la soluzione della crisi di impresa: le misure cautelari

di **Francesca Dal Porto**

ENTI NON COMMERCIALI

La riforma dello sport. Finalmente il correttivo bis

di **Guido Martinelli**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione parziale e perdite fiscali della scissa: perplessità dalla risposta 353/2023

di **Fabio Landuzzi**

CASI OPERATIVI

Vendita a distanza intracomunitaria e regime OSS

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Alfa Srl vende beni *on line* a consumatori finali tramite *marketplace* specializzati.

Tutti i dati degli acquirenti sono gestiti dalle piattaforme intermedie e vengono messi a disposizione di Alfa Srl solo una volta conclusa definitivamente la transazione. In ogni caso non viene mai fornito il codice fiscale dell'acquirente.

La transazione completa si svolge con i seguenti passaggi:

1. vendita *on-line* del bene con pagamento dal cliente finale al *marketplace*;
2. spedizione del bene al *marketplace* oppure direttamente all'acquirente finale
3. controllo qualità del *marketplace* (qualora il bene sia stato direttamente spedito da Alfa Srl all'acquirente finale questo passaggio non avviene)
4. spedizione dal *marketplace* al cliente finale (qualora il bene sia stato direttamente spedito da Alfa Srl all'acquirente finale questo passaggio non avviene)
5. pagamento del prezzo del bene da parte del *marketplace* ad Alfa Srl al netto delle commissioni trattenute

Passano dunque mediamente circa 40 giorni dal momento della vendita (punti 1 e 2) al momento dell'incasso (punto 5), da parte di Alfa Srl.

Il periodo comprende i tempi tecnici del passaggio della merce, i 14 giorni di diritto di recesso garantito agli acquirenti in caso di vendita *on-line* e le tempistiche per il processo del pagamento da parte del *marketplace*.

Alfa Srl viene a conoscenza dei dati dell'acquirente solo nel momento dell'incasso (quindi circa 40 giorni dopo la vendita). Ciò crea l'impossibilità di emettere una fattura entro i termini previsti. *Ante* normativa OSS veniva tenuto il registro dei corrispettivi e quindi la gestione era semplice. Optando per l'OSS, essendo necessario versare l'Iva nel Paese di destinazione della

merce e avendo Alfa Srl la quasi totalità di clienti al di fuori del territorio nazionale, Alfa Srl non è più in grado di detrarre l'Iva a credito e conseguentemente ha la necessità di chiedere lo status di esportatore abituale o il rimborso trimestrale, andando altrimenti in sofferenza finanziaria. In base alla risposta a interpello n. 802/E/2021 sembrerebbe non possibile richiedere le agevolazioni sopra descritte mantenendo l'utilizzo dei corrispettivi ma parrebbe obbligatorio emettere fattura per ogni singola transazione.

In conclusione, il quesito che pongo in questa situazione è ambivalente:

1. Alfa Srl può continuare a contabilizzare le vendite tramite registro dei corrispettivi e richiedere lo status di esportatore abituale o i rimborsi iva trimestrali?
2. se così non fosse, come potrà essere gestita la fatturazione considerando che per quanto sopra descritto non è possibile rispettare i termini di fatturazione ex articolo 46, D.L. 331/1993 (ossia entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione) e Alfa Srl non verrà mai a conoscenza dei codici fiscali degli acquirenti? E altresì, in caso, tra l'altro molto frequente vista la tipologia del prodotto, di restituzione del bene da parte dell'acquirente, come dovranno essere gestite eventuali note di credito ai fini OSS?

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Canone speciale RAI dovuto in presenza di sintonizzatore

di **Alessandro Bonuzzi**



Nelle ultime settimane molti soggetti **esercenti attività d'impresa** stanno ricevendo a mezzo pec il bollettino di pagamento del **canone speciale RAI** con allegata la **comunicazione** rappresentata qui sotto.

Torino, agosto 2023

Oggetto: Canone Speciale alla televisione

Le vigenti disposizioni normative⁽¹⁾ impongono l'obbligo del pagamento del canone di abbonamento speciale a chiunque detenga, fuori dall'ambito familiare o comunque a scopo di lucro diretto o indiretto, uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle trasmissioni radiotelevisive.

Si rammenta che il canone è dovuto anche qualora l'apparecchio non sia utilizzato per la visione di programmi televisivi, ma -ad esempio- per la diffusione di dati ed informazioni, di filmati dimostrativi o ancora nell'ambito di sistemi di videosorveglianza etc.

Qualora, pur detenendo uno o più apparecchi televisivi presso i Vostri locali, non abbiate corrisposto il canone di abbonamento speciale, Vi invitiamo a regolarizzare la Vostra posizione, evitando così di incorrere nelle sanzioni previste dalla legge.

Riportiamo in allegato tutte le indicazioni utili per effettuare il pagamento a mezzo bonifico bancario, postale o con carta di credito; in alternativa potrà essere utilizzato il bollettino postale di c/c 2105, che trovate annesso alla presente comunicazione già precompilato.

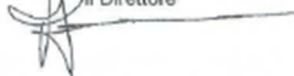
Per ogni comunicazione utile alla definizione della pratica, La invitiamo ad utilizzare l'allegata cartolina questionario preaffrancata.

Vi informiamo inoltre che, qualora sussistano i presupposti previsti dalla normativa fiscale, l'importo del canone può essere dedotto dal reddito di impresa.

Con l'occasione Vi ricordiamo infine che il canone di abbonamento è un tributo⁽²⁾ e che le imprese e le società sono tenute per legge ad indicare in dichiarazione dei redditi il numero di abbonamento speciale (art. 17 D.L. 201/2011). Agli Organi di controllo è demandato il compito di verificare sul territorio il regolare pagamento del canone.

Nel rimanere a disposizione per eventuali ulteriori informazioni, che potranno essere richieste mediante i canali indicati in calce, Vi porgiamo i nostri migliori saluti.

Direzione Canone, Beni Artistici
e Accordi Istituzionali
Il Direttore



⁽¹⁾ artt. 1 e 27, RDL 246/1938 e art 2, D.L. 458/1944
⁽²⁾ Corte Cost. 8 giugno 1963, n. 81

INFORMATIVA SUL TRATTAMENTO DEI DATI PERSONALI (art.13, Reg. UE 2016/679) si veda retro

MAIL0694C_13794594_0068-003303-3203-13209-3

Si noti che l'avviso sta raggiungendo (anche) esercenti che negli anni passati non hanno provveduto – a ragione o meno – al pagamento del canone; pertanto, con tutta probabilità, l'imprenditore si sente **"spiazzato"** dal contenuto della pec.

Ad ogni modo, con la comunicazione in questione, la RAI invita all'assolvimento della tassa le imprese che detengono **uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle trasmissioni radiotelevisive**, specificando che coloro che non hanno corrisposto il canone speciale, anche evidentemente con riferimento ad anni pregressi, possono regolarizzare la propria posizione, evitando la **sanzione** di legge che si ricorda essere fissata in misura variabile da 103,29 a 516,45 euro.

Al riguardo è importante ricordare che il canone speciale RAI **non è, in generale, dovuto per il semplice possesso di pc, tablet e smartphone**. Infatti, se da una parte è vero che il presupposto impositivo è la **detenzione** dell'apparecchio, a nulla rilevando l'eventuale destinazione ad usi diversi dalla visione/ascolto di programmi radiotelevisivi (ad esempio apparecchi televisivi utilizzati per la proiezione di immagini pubblicitarie), dall'altra si deve tener presente che **è da ritenere "atto o adattabile" alla ricezione di programmi radiotelevisivi, e quindi assoggettato al pagamento del canone, solo il dispositivo dotato almeno del sintonizzatore idoneo a operare nelle bande di frequenze destinate al servizio radiotelevisivo**.

Ne consegue che **i computer, smartphone e tablet privi di sintonizzatore non costituiscono apparecchi radiotelevisivi e, dunque, non fanno scattare la debenza della tassa**; in tal caso è raccomandabile inviare una **pec di risposta** alla RAI avvisando che gli apparecchi posseduti sono privi di sintonizzatore e, quindi, il canone speciale RAI non è dovuto. Diversamente, l'impresa che detiene dispositivi **provvisti** di sintonizzatore è tenuta ad assolvere il canone speciale RAI.

Sempre in merito al canone speciale RAI, va peraltro ricordato l'obbligo di compilare:

- il prospetto presente nel **frontespizio** del modello Redditi PF **"CANONE SPECIALE RAI"**;

CANONE RAI IMPRESE	<input type="checkbox"/>	Tipologia apparecchio (Riservata ai contribuenti che esercitano attività d'impresa)
-------------------------------	--------------------------	---

- la casella **"Canone Rai"** presente nel prospetto **"ALTRI DATI"** del frontespizio del modello Redditi SP e SC.

ALTRI DATI	Grandi contribuenti	<input type="checkbox"/>	Canone RAI	<input type="checkbox"/>	ONLUS	Impresa sociale	Situazioni particolari
					Tipo soggetto	Settore di attività	

Deve essere ivi indicato:

- il **codice 1**, in caso di detenzione di uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione di trasmissioni radio;
- il **codice 2**, in caso di detenzione di uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione di trasmissioni radio televisive;
- il **codice 3** qualora il contribuente non detenga alcun apparecchio con sintonizzatore.

In aggiunta, l'indicazione dei codici 1 o 2 richiede di riportare i dati relativi all'abbonamento RAI nell'apposito prospetto del **quadro RS** e in particolare:

- nei **rigli RS41 e RS42** del modello Redditi PF;
- nel **rigo RS47** del modello Redditi SP;
- nei **rigli RS111 e RS112** del modello Reddito SC;
- nei **rigli RS81 e RS82** del modello Redditi ENC, per gli enti non commerciali che esercitano in via non prevalente un'attività commerciale.

Canone Rai	Intestazione abbonamento 1		Numero abbonamento 2	
	Comune 3		Provincia (sigla) 4	Codice Comune 5
RS111	Frazione, via e numero civico 6		C.a.p. 7	
	Categoria 8	Data versamento 9 giorno mese anno		

Sostanzialmente nel quadro RS vanno forniti i seguenti dati:

- il **numero di abbonamento speciale** alla radio o alla televisione;
- la **categoria** di appartenenza per l'applicazione della tariffa di abbonamento;
- la **data del primo versamento** per un nuovo abbonamento speciale, quindi, per quanto riguarda il modello Redditi 2023, qualora l'abbonamento sia stato attivato nell'anno 2023.

CRISI D'IMPRESA

Composizione negoziata per la soluzione della crisi di impresa: le misure cautelari

di **Francesca Dal Porto**



Nell'[articolo 2 CCII](#) è fornita la definizione sia delle **misure protettive**, sia di quelle **cautelari**: sono evidenti le differenze sostanziali.

Le **misure protettive** sono quelle *«misure temporanee richieste dal debitore per evitare che determinate azioni dei creditori possano pregiudicare, sin dalla fase delle trattative, il buon esito delle iniziative assunte per la regolazione della crisi o dell'insolvenza, (...)»*.

Per quanto riguarda, invece, le **misure cautelari**, l'[articolo 2](#), comma I, lettera q. CCII, le definisce come provvedimenti *«emessi dal giudice competente a tutela del patrimonio e dell'impresa del debitore che appaiano secondo le circostanze più idonei ad assicurare provvisoriamente il buon esito delle trattative e gli effetti degli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza»*.

Le misure protettive sono tipizzate dall'[articolo 18 CCII](#) e comprendono le seguenti:

- a) i creditori interessati **non possono acquisire diritti di prelazione** se non concordati con l'imprenditore, dal giorno della pubblicazione nel registro delle imprese dell'istanza con cui sono richieste le misure;
- b) **divieto** per i creditori **di iniziare o proseguire azioni esecutive** e cautelari sul patrimonio del debitore o sui beni e sui diritti con i quali viene esercitata l'attività d'impresa;
- c) **dal giorno della pubblicazione dell'istanza**, e fino alla conclusione delle trattative o all'archiviazione dell'istanza di composizione negoziata, **la sentenza di apertura della liquidazione** giudiziale o di accertamento dello stato di insolvenza **non può essere pronunciata**;

d) i **creditori** nei cui confronti operano le misure protettive **non possono**, unilateralmente, **rifiutare l'adempimento dei contratti pendenti** o provocarne la risoluzione, né possono anticiparne la scadenza o modificarli in danno dell'imprenditore per il solo fatto del mancato pagamento di crediti anteriori rispetto alla pubblicazione dell'istanza. I medesimi creditori possono **sospendere l'adempimento dei contratti pendenti** dalla pubblicazione dell'istanza di cui al comma 1 fino alla conferma delle misure richieste.

L'[articolo 20](#) CCII prevede altresì che l'imprenditore può dichiarare che, sino alla conclusione delle trattative o all'archiviazione dell'istanza di composizione negoziata, non si applicano nei suoi confronti gli [articoli 2446](#), secondo e terzo comma, [2447](#), [2482 bis](#), quarto, quinto e sesto comma, e [2482 ter](#) del codice civile e **non si verifica la causa di scioglimento della società** per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli [articoli 2484](#), primo comma, numero 4), e [2545 duodecies](#) del codice civile.

Le misure cautelari collegate alla composizione negoziata sono invece **funzionali a garantire il buon esito delle trattative** (avviate o da avviare) per il risanamento dell'impresa.

I provvedimenti cautelari collegati con la composizione negoziata della crisi **possono essere richiesti solo dal debitore al Tribunale competente**, dopo l'accettazione da parte dell'esperto e contestualmente all'istanza di conferma o modifica delle misure protettive precedentemente scattate.

Con le misure protettive condividono la finalità: quella di assicurare il raggiungimento dell'obiettivo del risanamento.

Trattandosi però di misure cautelari, ne consegue la necessaria verifica dei presupposti tipici dell'esercizio dell'azione cautelare, ossia del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* sottesi alla domanda giudiziale, da declinare secondo le peculiarità del caso (Tribunale di Milano 17 gennaio 2022, Tribunale di Rieti 2 aprile 2022, Tribunale di Pisa 24 aprile 2023).

In particolare, il *fumus boni iuris* andrà evidenziato in relazione all'obiettivo del risanamento; il secondo (*periculum in mora*) in relazione ai **possibili pregiudizi che tale obiettivo subirebbe** ove le misure cautelari richieste non venissero adottate.

Il *fumus boni iuris* nelle procedure in esame appare basarsi:

- da una parte, nella **precondizione di squilibrio patrimoniale** od economico-finanziario che rende probabile la crisi o l'insolvenza,
- dall'altra, nel **giudizio di risanabilità**, secondo criteri di razionalità (ovvero di concreta probabilità), della situazione di crisi.

“La fondatezza della domanda di conferma delle misure protettive appare intrinsecamente legata alla ragionevole probabilità che attraverso le trattative il percorso di composizione possa esitare in uno degli strumenti, di cui all'art. 23 CCII, volto al risanamento od almeno alla gestione della crisi.”

(Trib. Pisa 24 aprile 2023 n. 313).

La verifica della suindicata condizione va condotta avendo riguardo all'esito del test pratico di cui all'[articolo 13](#), Il co., CCII, al piano di risanamento predisposto dall'imprenditore ex [articolo 17](#), Il comma lett. b) CCII e soprattutto **all'analisi condotta dall'esperto**.

Quest'ultimo, in particolare, è chiamato ad esprimersi in **modo critico sulle premesse e sugli obiettivi del progetto di risanamento**, anche attraverso eventuali proposte di modifica del progetto, ovvero sulla veridicità dei dati contabili forniti dall'imprenditore e sulla fattibilità economica del piano.

Il giudice adito, chiamato ad esprimersi sulla conferma delle misure, deve tenere in massima considerazione le **diverse valutazioni svolte dall'esperto**, *“pena il rischio di uno sconfinamento dell'organo giurisdizionale in valutazioni tipicamente “compositive” riservate ai creditori ovvero, per l'appunto, all'esperto negoziatore”*.

Per quanto riguarda il **periculum in mora**, questo dev'essere interpretato come il rischio che la mancata concessione delle misure richieste **possa pregiudicare l'andamento e il buon esito delle trattative** e, di conseguenza, il risanamento dell'impresa.

La sussistenza di tale presupposto va verificata sulla base **trattative in corso**: queste, infatti, devono essere caratterizzate da concretezza e serietà, ovvero devono essere **effettivamente protese al raggiungimento di un accordo**, e condotte con correttezza e buona fede, in modo da garantire ai creditori interessati una completa informazione.

Al fine di valutare tale requisito, quindi, sono importanti:

- la **condotta dell'imprenditore**;
- la **completezza delle informazioni** fornite;
- la **disponibilità a rappresentare ai terzi**, in maniera compiuta e fedele,
- lo **stato della propria impresa** e;
- la **condotta dei creditori** che devono dimostrare buona fede e spirito conciliativo.

La verifica del periculum in mora deve tenere conto degli **interessi contrapposti**, in modo da garantire che le misure non risultino sproporzionate rispetto al pregiudizio in concreto arrecato ai creditori.

Non è proposta una tipizzazione delle possibili misure cautelari, queste possono concretizzarsi nella sospensione a favore dell'imprenditore dell'esecuzione di un contratto pendente: si pensi ad esempio, al caso della **sospensione del patto di compensazione** in un rapporto di anticipi di effetti bancari (tra i debiti intercorrenti con l'istituto di credito e le somme riscosse dai crediti anticipati) o del **pagamento di rate di un piano di ammortamento** di un finanziamento bancario, fino ad arrivare anche a chiedere il divieto di pubblicazione di segnalazioni alla centrale dei rischi, ecc.

L'obiettivo delle misure cautelari, si ricorda, è quello di **cristallizzare la situazione esistente** al momento in cui le trattative vengono iniziate, e conseguentemente di agevolare il loro positivo esito.

ENTI NON COMMERCIALI

La riforma dello sport. Finalmente il correttivo bis

di Guido Martinelli



Con la pubblicazione nella Gazzetta ufficiale (G.U. n. 206 del 4 settembre 2023) del D.Lgs. 120/2023 che contiene disposizioni integrative e correttive dei Decreti Legislativi del 28 febbraio 2021 nn. 36, 37, 38, 39 e 40 appare **definita la nuova disciplina della c.d. riforma dello sport** (anche se si resta in attesa dei numerosi decreti attuativi previsti).

Il primo articolo contiene le modifiche al D.Lgs. 36/2021, quello sulla natura degli enti sportivi, dilettantistici e professionistici e sul lavoro sportivo.

Il primo comma perfeziona alcune definizioni contenute nell'[articolo 2](#) del decreto originale.

Il secondo comma chiarisce un punto fondamentale. **Gli enti del terzo settore che intendessero svolgere come attività di interesse generale quella sportiva dilettantistica non saranno tenuti ad inserire nella denominazione sociale tale finalità.**

Il terzo comma precisa che **le associazioni e società sportive dilettantistiche già iscritte al registro avranno tempo fino al 31 dicembre 2023 per adottare le eventuali modifiche statutarie** rese necessarie dalle nuove disposizioni della riforma. La mancata conformità ai criteri statutari previsti dalla norma impedisce l'iscrizione al registro e, scaduto il termine sopra indicato, comporterà la cancellazione dal registro per quelle sportive che non avessero provveduto all'adeguamento. Ai sensi di quanto previsto dal sesto comma **le modifiche strettamente necessarie all'adeguamento dello statuto saranno esentate da imposta di registro**. L'assemblea che le dovrà approvare dovrà, però, essere quella straordinaria e con i quorum costitutivi e deliberativi a tal fine previsti dallo statuto vigente.

In analogia con quanto già previsto per gli enti del terzo settore viene previsto che **le sedi** (da intendersi "sportive") delle asd e ssd **in cui si svolgono le attività statutarie possono prescindere dalla destinazione urbanistica dell'immobile.**

Il quarto comma prevede che il **mancato rispetto per due esercizi consecutivi dei criteri di**

ripartizione dei ricavi tra quelli conformi alle finalità istituzionali e quelli secondari e strumentali (il riferimento è ad un decreto che ne dovrebbe determinare le percentuali, purtroppo ad oggi non ancora pubblicato) comporta la **cancellazione d'ufficio dal registro delle attività sportive**.

Viene, poi, agevolata la possibilità per gli **appartenenti ai corpi civili e militari dello Stato** di fare **attività lavorativa retribuita nell'ambito dello sport dilettantistico**.

Successivamente il decreto interviene sulla disciplina prevista per l'utilizzo di animali nello sport introducendo ulteriori norme a tutela della loro sicurezza durante le attività agonistiche.

Il comma 17 e successivi intervengono sulla disciplina del nuovo rapporto di lavoro sportivo.

Si chiarisce che anche **il rapporto di lavoro oneroso tra un tesserato ad un organismo affiliante (ad esempio atleta che ingaggi a sue spese un allenatore)** rientra nel campo di applicazione del **lavoro sportivo**.

Viene chiarito che le **mansioni dei lavoratori sportivi non tipizzati** si potranno ricavare solo dalla **lettura dei regolamenti tecnici** delle varie discipline sportive riconosciute (pertanto nessuno spazio sembra esserci per figure come gli addetti stampa, marketing o comunicazione o per i dirigenti associativi) e dovranno essere **individuati con decreto del Ministro per lo sport**.

Gli enti sportivi si potranno avvalere di prestazioni d'opera occasionali.

L'autorizzazione per i dipendenti pubblici allo svolgimento di lavori sportivi dilettantistici potrà essere riconosciuta anche con la forma del silenzio assenso. Non saranno tenuti all'autorizzazione gli appartenenti ai corpi civili e militari dello Stato distaccati presso gli enti sportivi affilianti.

Confermato l'aumento a 24 ore settimanali dell'ammontare dell'impegno al di sotto del quale la prestazione lavorativa si presume di collaborazione coordinata e continuativa.

Gli adempimenti e i versamenti dei contributi previdenziali dovuti per lavoro sportivo inquadrato come collaborazione coordinata e continuativa relativi ai periodi luglio – settembre 2023 potranno aver luogo entro il 31 ottobre di quest'anno.

Si conferma che ai lavoratori sportivi che conseguono proventi inferiori ai 5.000,00 euro si applicano, ai fini della sicurezza, le norme previste per i lavoratori autonomi.

Alle collaborazioni coordinate e continuative sportive dilettantistiche non si applica il premio Inail.

È stato stanziato un contributo in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche che hanno *“conseguito ricavi di qualsiasi natura **non superiori a euro 100.000**”* a fronte dei

versamenti previdenziali cui sono state tenute relativi ai compensi del periodo luglio / novembre 2023. Il contributo è subordinato alla disciplina degli aiuti di Stato e sarà erogato con modalità che saranno stabilite con apposito decreto.

Il contributo non costituirà reddito per l'ente sportivo che lo avrà percepito e non inciderà sul rapporto tra attività principale e attività secondarie e strumentali.

Non si possono nascondere le perplessità sul “come”, in special modo per le associazioni non tenute alla approvazione di un bilancio secondo i criteri previsti dal codice civile, sarà possibile verificare la sussistenza dei requisiti indicati nella norma.

Gli importi inferiori agli 85.000 euro per percettore non saranno gravati da Irap.

Non potranno rientrare nella fattispecie delle collaborazioni amministrativo – gestionali quelle poste in essere da soggetti che svolgono tale attività iscritti ad albi professionali.

Viene istituito un **osservatorio nazionale sul lavoro sportivo** che valuterà le problematiche che deriveranno dalla entrata in vigore della riforma.

Importante intervento di modifica viene attuato al decreto n. 38 in materia di realizzazione e gestione di nuovi impianti sportivi.

Il dipartimento potrà iscrivere al Registro anche **enti che praticano discipline sportive non riconosciute dal Coni** e che ne posseggano i requisiti previsti dall'[articolo 6 D.Lgs. 36/2021](#).

Tra le altre novità degne di nota, si segnala:

- **l'obbligo del deposito al Ras di atto costitutivo e statuto.**
- **l'abolizione del modello EAS** per le sportive.

Viene modificata, infine, la procedura per l'ottenimento della personalità giuridica tramite il Registro **introducendo l'obbligo di un patrimonio minimo pari a euro 10.000.**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione parziale e perdite fiscali della scissa: perplessità dalla risposta 353/2023

di Fabio Landuzzi



Nella recente [risposta 353/2023](#) l'Agenzia delle Entrate, a fronte di un'istanza di interpello, ha trattato il caso di una **scissione societaria parziale** in cui:

- la **beneficiaria**, che è anche la **società consolidante** nella corrente *fiscal unit*, **non ha perdite fiscali** (o altre eccedenze riportate di interessi e ACE), **né antecedenti all'opzione** per il consolidato fiscale e **né maturate sino all'ultimo periodo d'imposta chiuso** anteriormente a quello in cui la scissione ha avuto efficacia, mentre **ha maturato perdite fiscali** (oltre a **eccedenze di interessi e ACE**) nel **periodo successivo**, ossia in quello che intercorre fra la data di inizio del periodo d'imposta e la **data di efficacia della scissione** (si tratta di quella frazione di esercizio comunemente denominata, in presenza di operazioni in cui è disposta la retrodatazione degli effetti fiscali, come il "**periodo interinale**");
- la **scissa**, che è una **consolidata** nella corrente *fiscal unit*, la quale **non ha perdite fiscali** e né altre eccedenze di interessi e ACE.

La questione posta in sede di interpello riguardava, nel caso di specie, l'applicazione dei **limiti al riporto delle eccedenze di interessi e ACE** (essendo le perdite fiscali maturate in costanza di consolidato, l'istante le riteneva infatti estranee all'applicazione dell'[articolo 173, comma 7](#) e [comma 10, Tuir](#)) per la **parte di esse maturata nel periodo interinale**, stante l'**assenza di retrodatazione degli effetti contabili e fiscali** dell'operazione, che non è infatti consentita *ex lege* nella scissione parziale.

L'Agenzia delle Entrate ha dapprima confermato che, essendo assente la retrodatazione, la **beneficiaria non soggiace ai limiti di riporto** delle eccedenze di interessi e ACE, in quanto il proprio **periodo d'imposta** si mantiene **unitario** e **non subisce** perciò **interruzioni alla data di efficacia della scissione** parziale. E sino a qui, *nulla quaestio*.

La [risposta 353/2023](#) va però oltre, affrontando **la posizione della società scissa**; è a questo proposito che giunge a prendere una **posizione interpretativa** nuova e per molti aspetti piuttosto **sorprendente**, in quanto non pare trovare **alcuna solida base normativa**. In poche parole, muovendo dall'assunto che ai sensi del comma 4 dell'articolo 173 le **posizioni fiscali soggettive della scissa**, da ripartire fra la medesima e la beneficiaria, si assumono nella **misura esistente alla data di efficacia** della scissione, l'Agenzia delle Entrate arriva a sostenere che per tale ragione *“si concretizza l'effetto di attribuire alla beneficiaria una parte dell'eventuale risultato reddituale negativo generato dalla società scissa nel periodo che intercorre tra l'inizio del periodo di imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica della scissione”*; quindi, l'Agenzia, partendo come detto da questo assunto, individua una possibile fonte di pericolo che consisterebbe nel **rischio di una compensazione intersoggettiva della perdita fiscale** (ma anche di eccedenze di interessi e ACE) maturata nel **periodo interinale** in quanto, a suo avviso, l'eventuale perdita e le eventuali eccedenze sarebbero **allocabili secondo un criterio proporzionale** fra scissa e beneficiaria.

La **perplexità** che deriva da questa affermazione è che si sta trattando di **un'operazione** – la scissione parziale – in cui **non è** (e non può neppure essere) **prevista la retrodatazione degli effetti** contabili e fiscali, sicché quel paventato **pericolo di compensazione dei risultati non esiste**, in quanto **non esiste** un vero e proprio **periodo interinale**, poiché tanto per la **beneficiaria**, quanto per la **scissa**, **l'esercizio sociale** corrente alla data di efficacia della scissione **rimane unitario e senza alcuna interruzione**. In altre parole, nella scissione parziale, **non esiste un risultato fiscale del periodo interinale** da dover allocare fra scissa e beneficiaria, per cui **non può esistere** neppure quel **rischio di compensazione intersoggettiva della perdita fiscale** (o delle eccedenze di interessi / ACE) riferibili astrattamente ad un periodo che non esiste.

Vediamo molto brevemente alcune fra le diverse ragioni che rendono questa presa di posizione interpretativa, come detto, **piuttosto sorprendente** e quindi difficile da poter condividere.

Prima di tutto, come abbiamo appena detto, **non esiste nella scissione parziale un periodo interinale**, semplicemente perché **non c'è retrodatazione degli effetti**. La **scissa** determina il **risultato imponibile del periodo d'imposta** in cui ha efficacia la scissione parziale **senza alcuna interruzione**, in modo unitario; perciò, la **perdita fiscale**, se del caso, emergerà nella dichiarazione dei redditi della scissa **relativa al proprio unitario esercizio sociale**, e sarà di **propria esclusiva pertinenza** non dovendo essere allocata in alcun modo alla beneficiaria. Ciò, per il semplice fatto che **alla data di efficacia della scissione non esiste una perdita** (o se esistesse sarebbe solo un risultato in via di formazione) che possa qualificarsi come una **posizione fiscale soggettiva**.

Inoltre, in assenza di retrodatazione, **non esiste alcuna norma** che imponga di **derogare al principio della unitarietà del periodo d'imposta** della società scissa; **il risultato** che detta società dovesse stimare extracontabilmente alla data di efficacia della scissione sarebbe qualcosa del tutto **provvisorio**, soggetto anche a **possibili variazioni** addirittura a centoottanta

gradi, ossia in grado di trasformarsi da perdita a reddito! Non solo, proprio perché **manca la retrodatazione degli effetti** fiscali dell'operazione, non si potrebbe neppure parlare di risultato fiscale di **una frazione di periodo** che, appunto, **non esiste** da un punto di vista normativo.

Sarebbe perciò auspicabile che, salvo un intervento di rettifica o chiarimento, questa parte della [risposta 353/2023](#), riferita alla società scissa, rimanesse ai margini del quadro interpretativo della scissione parziale, e che fosse attribuita al fatto di avere fornito **una chiave di lettura applicabile al solo caso di scissione totale** che contempla l'opzione per la retrodatazione degli effetti fiscali.