

Edizione di mercoledì 11 Ottobre 2023

ENTI NON COMMERCIALI

Le cooperative sportive dilettantistiche e la deroga al divieto di distribuzione degli utili
di **Gabriele Bacchiega**

CASI OPERATIVI

Corretta ripartizione delle spese per interventi su parti comuni
di **Euroconference Centro Studi Tributari**

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Fondo perduto e detrazione Irpef 90%: domande al via dal 2 ottobre
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

LA LENTE SULLA RIFORMA

Reddito d'impresa e derivazione rafforzata: novità della Legge delega
di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le opportunità della stabile organizzazione estera
di **Ennio Vial**

DIRITTO SOCIETARIO

Registro dei Titolari effettivi: 60 giorni di tempo per effettuare la comunicazione telematica
di **Andrea Onori**

ENTI NON COMMERCIALI

Le cooperative sportive dilettantistiche e la deroga al divieto di distribuzione degli utili

di **Gabriele Bacchiega**

Circolari e Riviste

**ASSOCIAZIONI
E SPORT**

IN OFFERTA PER TE € 97,50 + IVA 4% anziché € 150 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni. Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora



Introduzione

Nel corso della trattazione che segue, si cercherà di fare ordine e di conseguenza dare la lettura più esaustiva possibile in merito alle deroghe contenute nell'articolo 8, D.Lgs. 36/2021, c.d. Riforma dello sport.

Il tema è quello della possibilità di destinare utili o avanzi di gestione ai propri soci, e quindi a fini diversi da quelli, tipicamente non lucrativi, dell'attività statutaria o dell'incremento del proprio patrimonio, senza che ciò comporti la perdita dell'assenza di scopo di lucro. Tale possibilità viene riservata agli enti dilettantistici che si costituiscono sotto forma di società di capitali o anche di cooperative: le c.d. "*cooperative sportive*", su cui si focalizzerà l'attenzione.

Infatti, è imprescindibile per una completa e corretta comprensione di questa norma avere piena contezza delle peculiari norme che si applicano alle cooperative, ovvero gli articoli contenuti al Titolo VI, cod. civ., e le leggi speciali inerenti agli stessi soggetti, nonché capire come si coordinano con le norme sulle sportive.

Fonti normative e di dottrina

- articolo 8, D.Lgs. 36/2021 "*Riforma dello sport*";
- articolo 3, D.Lgs. 163/2022 "*Decreto correttivo*";
- Libro quinto, Titolo VI "*Delle società cooperative e delle mutue assicuratrici*", cod. civ., in particolare gli articoli 2511–2514; 2535; 2545-ter – 2545-sexies;
- articolo 7, L. 59/1992;

- articolo 148, Tuir;
- D.Lgs. 112/2017 c.d. Codice delle Imprese sociali.

Le cooperative sportive nella Riforma dello sport

Soggetti interessati

Come noto, il Decreto correttivo alla Riforma dello sport, 163/2002, recupera, tra le forme giuridiche che possono assumere i sodalizi sportivi dilettantistici, quella della società cooperative sportive dilettantistiche, che erano state immotivatamente espunte dal testo originario della Riforma.

Contemporaneamente, viene esclusa la possibilità che gli enti sportivi possano assumere la forma giuridica di società di persone (Snc o Sas).

Il che la dice lunga sulla considerazione di cui godono tali figure societarie nella mente del Legislatore.

La funzione sociale e legittimazione delle cooperative è introdotta già a livello della Costituzione, articolo 45: *“La Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata. La legge ne promuove e favorisce l’incremento con i mezzi più idonei e ne assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità”*.

Il Legislatore, in occasione della riforma organica del diritto societario (c.d. riforma “Vietti”) conclusa nel 2003 è intervenuto riscrivendo la sezione del codice civile dedicata alle cooperative (Titolo VI, Libro V) e quindi riformulandone il “modello”, dando centralità al concetto di “prevalenza” della mutualità, enunciato in termini di clausole statutarie da inserire obbligatoriamente nello statuto, oltre che di parametri numerici. Questi ultimi sono volti a dimostrare, o meno, che l’attività della cooperativa viene svolta “prevalentemente” (50% + 1) con i soci, rispetto all’attività svolta con soggetti diversi da essi, ovviamente tenendo conto delle differenti tipologie di scambio mutualistico che i soci realizzano con le varie tipologie di cooperative (di lavoro, di utenza, di servizi, agricole, etc.).

Le disposizioni per l’attuazione del codice civile e le disposizioni transitorie hanno disposto che l’applicazione delle “agevolazioni di carattere tributario”, siano esclusivamente riconosciute alle cooperative a mutualità prevalente, creando un sostanziale spartiacque tra le cooperative a mutualità prevalente e quelle a mutualità diversa (ovvero “non prevalente”).

Volendone riassumere le caratteristiche e le finalità, le cooperative:

- sono società a capitale variabile (il socio può entrarvi o uscirne senza che ciò costituisca variazione dell'atto costitutivo o dello statuto: c.d. principio della “*porta aperta*”);
- hanno scopo mutualistico (e quindi non propriamente lucrativo, bensì quello di creare vantaggio ai propri soci in termini di occasioni lavorative, prezzi inferiori rispetto al mercato, gruppi collettivi di acquisto, etc.);
- garantiscono il principio fondamentale della “*democraticità*” (come regola generale in assemblea ogni socio ha un voto, qualunque sia il valore della sua quota).

Le cooperative sportive dilettantistiche sono cooperative caratterizzate dalla tipologia dell'attività svolta, ovvero l'esercizio di attività sportive dilettantistiche, e possono configurarsi come:

- cooperative “*di utenza*”: i soci coincidono con i fruitori dell'attività sportiva;
- cooperative “*di lavoro*”: i soci sono lavoratori della cooperativa, insegnanti di educazione sportiva, diversi dai fruitori dell'attività;
- cooperative “*miste*”: ricorrono entrambe le casistiche sopra specificate.

Importante ricordare che nello statuto va ricompreso l'esercizio di attività didattica e che, nel caso l'attività sportiva sia volta alla gestione di servizi socio-sanitari ed educativi, la cooperativa può chiedere il riconoscimento di cooperativa “*sociale*” (di tipo “A”).

La normativa del codice civile: cooperativa a mutualità prevalente e cooperative “*diverse*”

Come già detto, Il concetto di “*mutualità*” (prevalente) è il cardine su cui si è basato il Legislatore della riforma del diritto societario.

Nel dettaglio, sussistono 2 requisiti, disciplinati dagli articoli 2512, 2513 e 2514, cod. civ., uno formale da attuare “*a monte*” e uno da verificare anno per anno sulle risultanze numeriche di bilancio.

Partendo dal requisito formale, come statuisce l'articolo 2514, cod. civ., affinché la cooperativa possa essere riconosciuta con mutualità prevalente, deve inserire nel proprio statuto delle clausole inderogabili, ovvero:

- “a) il divieto di distribuire i dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;*
- b) il divieto di remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi;*
- c) il divieto di distribuire le riserve fra i soci cooperatori;*

d) l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione."

Tali clausole disegnano quella che deve essere la natura della società cooperativa, ovvero un ente che non persegue lo scopo di lucro, bensì quello di attribuire vantaggi ai propri soci nel senso di condizioni più vantaggiose rispetto a quelle che otterrebbero dal mercato. Proprio per questo motivo il riparto degli utili patrimoniali, strumento tipico di attribuzione dei risultati ai soci della società lucrative, è ridotto fino a essere riconosciuto solo su un importo parametrato al capitale versato (e non sull'utile prodotto), con remunerazione legata al rendimento dei buoni postali pluriennali.

Passando al requisito "numerico", l'articolo 2512, cod. civ. dà una definizione di mutualità prevalente, diversa a seconda della tipologia di scambio mutualistico con i soci e quindi della tipologia di cooperativa, ovvero quelle che:

"1) svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi;

2) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci;

3) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci."

A seguire, l'articolo 2513, cod. civ. definisce i criteri della prevalenza, statuendo che:

"Gli amministratori e i sindaci documentano la condizione di prevalenza di cui al precedente articolo nella nota integrativa al bilancio, evidenziando contabilmente i seguenti parametri:

a) i ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci sono superiori al cinquanta per cento del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, punto A1;

b) il costo del lavoro dei soci è superiore al cinquanta per cento del totale del costo del lavoro di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B9 computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico;

c) il costo della produzione per servizi ricevuti dai soci ovvero per beni conferiti dai soci è rispettivamente superiore al cinquanta per cento del totale dei costi dei servizi di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B7, ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B6.

Quando si realizzano contestualmente più tipi di scambio mutualistico, la condizione di prevalenza

è documentata facendo riferimento alla media ponderata delle percentuali delle lettere precedenti.”

Per inciso, le cooperative sociali sono considerate a mutualità prevalente di diritto e quindi in ogni caso, sempre che rispettino la L. 381/1991.

La cooperativa nella normativa dello sport

Per costituire una cooperativa sportiva dilettantistica è necessario prevedere espressamente negli statuti sia i dettami dell'articolo 2514, cod. civ. (prima enunciati), sia le previsioni dell'articolo 7, D.Lgs. 36/2021, ovvero:

“a) la denominazione;

b) l'oggetto sociale con specifico riferimento all'esercizio in via stabile e principale dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica;

c) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;

d) l'assenza di fini di lucro ai sensi dell'articolo 8;

e) le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive che assumono la forma societaria per le quali si applicano le disposizioni del Codice civile;

f) l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;

g) le modalità di scioglimento dell'associazione;

h) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.”

La normativa del codice civile: l'istituto dei ristorni

Due sono gli articoli del Titolo VI, cod. civ. che menzionano i ristorni.

Il primo è l'articolo 2521, cod. civ., che, nello statuire gli elementi essenziali dell'atto costitutivo delle cooperative, al punto 8) cita: *“le regole per la ripartizione degli utili e i criteri per la ripartizione dei ristorni”*.

Il secondo, e ultimo, è l'articolo 2545-sexies, cod. civ., titolato proprio “Ristorni”, che si riporta:

“L'atto costitutivo determina i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici.

Le cooperative devono riportare separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche.

L'assemblea può deliberare la ripartizione dei ristorni a ciascun socio anche mediante aumento proporzionale delle rispettive quote o con l'emissione di nuove azioni, in deroga a quanto previsto dall'articolo 2525, ovvero mediante l'emissione di strumenti finanziari.”

Ciò che si nota è l'assenza di una puntuale definizione dell'istituto del ristorno, pur essendo un istituto peculiare nelle società cooperative.

Si tratta, infatti, dello strumento a disposizione di tali enti per poter restituire ai soci in termini “di cassa” il vantaggio mutualistico derivante dagli scambi effettuati con la cooperativa.

Pur avendo ampia autonomia statutaria in materia di criteri di ripartizione, è necessario rispettare il principio di parità di trattamento tra i soci (articolo 2516, cod. civ.) e la determinazione deve essere fatta in misura proporzionale alla quantità e alla qualità degli scambi mutualistici realizzati (articolo 2545-sexies, comma 1, cod. civ.).

Sul piano economico, la cooperativa, governata non dallo scopo di lucro, bensì dal perseguimento del principio mutualistico di generare dei vantaggi in capo ai propri soci, si trova alla fine dell'esercizio a calcolare quanto è stato ricavato in eccesso dagli scambi con i soci rispetto al necessario per il funzionamento dell'impresa e quindi a poter riconoscere un conguaglio mediante la restituzione (ovvero “ristorno”) agli stessi di una parte del prezzo da loro pagato per l'acquisto di beni o di servizi durante l'anno (cooperativa di consumo o utenza), oppure a riconoscere un'integrazione della retribuzione (cooperativa di lavoro).

Con questo procedimento, nel corso dell'esercizio la cooperativa può praticare valori “di mercato” agli scambi tra i soci, rinviando alla fine dell'anno a consuntivo il calcolo di quanto sia possibile restituire ai soci in aderenza al principio mutualistico (e quindi alla stessa ragione d'essere della cooperativa). Così facendo, si permette alla cooperativa una disponibilità iniziale di mezzi finanziari per dare attuazione, in un secondo momento, al riconoscimento dei vantaggi che il socio, giustamente, si attende.

I ristorni riguardano solo le eccedenze economiche dell'esercizio e non anche quelle degli esercizi precedenti. Se così non fosse, ci si troverebbe di fronte a una distribuzione di riserve accantonate in precedenza, contro l'esplicito divieto di legge.

La differenza tra i ristorni e i dividendi è evidente: questi ultimi (possibili, ma in misura molto limitata nelle coop) costituiscono la mera remunerazione del capitale versato e pertanto sono

erogati in proporzione allo stesso, mentre i primi rappresentano l'attribuzione ai soci del vantaggio mutualistico derivante dagli scambi intrattenuti con la cooperativa e pertanto sono calcolati ed erogati in funzione della quantità e qualità di tali scambi, a nulla valere il capitale sociale di competenza del singolo socio.

È solo l'avanzo di gestione generato dalle transazioni intercorse con i soci che può essere ristornato e che, pertanto, rappresenta sia il presupposto sia il limite massimo delle somme distribuibili a titolo di ristorno.

Esiste poi un ulteriore limite per le cooperative di lavoro, previsto dall'articolo 3, L. 142/2001, il quale al comma 2, statuisce: *“Trattamenti economici ulteriori possono essere deliberati (...) a titolo di ristorno, in misura non superiore al 30 per cento dei trattamenti retributivi complessivi (...)”*.

Questo limite, da verificare sulla singola posizione del socio lavoratore, va calcolato in maniera combinata con quanto sopra detto in termini generali di avanzo della gestione generata con i soci (ovvero, si prende il minore dei 2).

La base imponibile su cui calcolare il 30% è costituita dalla retribuzione percepita ai fini del Tfr, cioè quella individuata dai Ccnl, applicati al singolo socio.

Cooperative a mutualità prevalente: forme concesse di destinazione dell'avanzo di gestione ai soci

Pur essendo vietata, nelle cooperative a mutualità prevalente, la distribuzione di qualsivoglia riserva a vantaggio dei soci, si possono quindi riassumere le seguenti destinazioni di utili o avanzi di gestione a loro favore:

1. dividendi (riferiti a utili dell'esercizio) conteggiati sul capitale effettivamente versato in misura non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di 2 punti e mezzo (articolo 2514, cod. civ.);
2. ristorni (riferiti ad avanzi di gestione realizzati con i soci nell'esercizio) calcolati sulla base del singolo apporto mutualistico del socio (ovvero, la prestazione lavorativa svolta per le cooperative di lavoro o il servizio usufruito nelle cooperative di utenza), che possono essere erogati per cassa o destinati ad aumento gratuito del capitale sociale;
3. aumento gratuito (rivalutazione) del capitale sociale (riferito a utili dell'esercizio), concesso dall'articolo 7, L. 59/1992: in sintesi, gli utili di esercizio possono essere destinati (dall'assemblea dei soci) ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato, nei limiti dell'incremento dell'indice Istat riferito al periodo di produzione degli utili stessi.

Cooperative a mutualità prevalente: altre remunerazioni ai soci e rimborso del capitale versato

Altre forme di erogazione di somme di vario genere ai soci delle cooperative prevedono:

1. remunerazione degli strumenti finanziari sottoscritti dai soci: per le cooperative che applicano le norme delle Spa, l'atto costitutivo può prevedere l'emissione di tali strumenti (simili alle "obbligazioni" delle Spa), che consentono ai soci sottoscrittori una remunerazione privilegiata, ovvero fino all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di 4 punti e mezzo (2 punti percentuali in più rispetto al limite massimo previsto per i dividendi). Sia i dividendi sia i ristorni possono essere erogati, in alternativa alla monetizzazione diretta, mediante emissione di tali strumenti finanziari;
2. rimborso del capitale sociale versato: come previsto dall'articolo 2535, cod. civ., all'uscita del socio dalla cooperativa per le più svariate ragioni (recesso, esclusione, morte), egli (o i suoi eredi) ha diritto alla liquidazione della propria quota di capitale sociale versato, comprensiva dell'aumento gratuito o della rivalutazione in precedenza effettuati.

Cooperative "diverse": forme concesse di destinazione dell'avanzo di gestione ai soci, remunerazioni ai soci e rimborso del capitale versato

Le cooperative "diverse" da quelle a mutualità prevalente godono di maggiore libertà nella possibilità di destinare utili o avanzi di gestione ai propri soci. L'altro lato della medaglia è quello di subire una tassazione assai meno favorevole rispetto alle cooperative prevalenti, il che le fa avvicinare, dal punto di vista sia civilistico sia fiscale, a delle vere e proprie Srl.

Infatti, queste coop, dopo avere soddisfatto le destinazioni obbligatorie per legge, possono destinare gli utili dell'esercizio a riserve liberamente divisibili ai soci cooperatori, solo rispettando i limiti di tutela del patrimonio contro l'eccessivo indebitamento come disposti dall'articolo 2545-*quinquies*, cod. civ..

In tale norma viene precisato che è l'atto costitutivo a dover statuire le modalità e i limiti di ripartizione dei dividendi, purché, nel momento della loro erogazione, sia presente un rapporto di almeno ¼ tra patrimonio netto e complessivo indebitamento della cooperativa.

Tutte le altre tipologie e forme di distribuzione, remunerazione o rimborso già previste per le cooperative prevalenti sono allo stesso modo possibili per le cooperative diverse, ovvero: aumento gratuito o rivalutazione del capitale sociale versato; ristorni; rimborsi delle quote sociali; remunerazioni di strumenti finanziari sottoscritti.

Riforma dello sport: assenza dello scopo di lucro

Venendo al nocciolo della trattazione, assunto fondamentale dello sport dilettantistico è l'assenza dello scopo di lucro, il che non deve essere confuso con la non commercialità dell'ente: le società (di capitali) sportive dilettantistiche e le cooperative sportive sono enti per natura commerciali, ma non per questo lucrativi.

Divieto di distribuzione utili del comma 2, articolo 8, D.Lgs. 36/2021

L'articolo 8 del Decreto sulla Riforma dello sport dispone, ai primi 2 commi, la necessità che l'ente dilettantistico sia privo di scopo di lucro. Il che significa che qualsiasi utile o avanzo di gestione derivante dal bilancio o rendiconto sociale non possa essere distribuito, né direttamente, né indirettamente, ai propri soci, bensì destinato allo svolgimento delle attività sociali o comunque all'incremento del proprio patrimonio.

Dato per pacifico cosa si intende per distribuzione "*diretta*", quella "*indiretta*" si può verificare, come richiamato dal comma 2 con rinvio alla normativa del Terzo settore (nello specifico il D.Lgs. 112/2017), ad esempio in caso di:

- corresponsione a membri degli organi sociali di compensi non proporzionati all'attività svolta, o alle loro responsabilità;
- retribuzioni a dipendenti o compensi a lavoratori autonomi superiori del 40% rispetto a quelli previsti dai Ccnl;
- acquisto di beni o servizi per corrispettivi superiori al loro valore di mercato;
- cessioni di beni e prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato a soci, lavoratori o membri degli organi sociali o loro parenti;
- remunerazione di strumenti finanziari in misura superiore a 4 punti e mezzo percentuali rispetto all'indice di variazione Istat;
- remunerazione di prestiti superiori a 4 punti percentuali rispetto al tasso annuo di riferimento.

Già al comma 2, all'ultimo periodo, con ulteriore rimando al Codice delle imprese sociali, si chiarisce che la ripartizione ai soci di ristorni così come disposta dall'articolo 2545-*sexies*, cod. civ. non è considerata distribuzione di utili.

Ciò significa che le cooperative sportive dilettantistiche hanno la possibilità di riconoscere, nelle forme e nei limiti prima illustrati, ristorni ai propri soci senza che ciò integri una violazione all'assenza dello scopo di lucro. A maggior ragione, questo vale per le cooperative sportive che assumono la qualifica di cooperative sociali, grazie alla loro finalità socio-

sanitaria e/o educativa, e che pertanto assumono di diritto la ulteriore qualifica di imprese.

Assenza dello scopo di lucro: la deroga del comma 3, articolo 8, D.Lgs. 36/2021

Al comma 3, articolo 8, viene poi disposta una deroga al divieto alla distribuzione di utili.

I soggetti interessati sono gli enti dilettantistici che assumono la forma di:

- società sportiva dilettantistica;
- cooperativa sportiva dilettantistica “*diversa*”, ovvero a mutualità non prevalente (che, infatti, come già detto, ha una disciplina civile e fiscale simile a quella delle società di capitali).

Questi enti possono destinare una somma inferiore al 50% degli utili netti annuali a:

- aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato, nei limiti dell’incremento dell’indice Istat riferito al periodo di produzione degli utili stessi, oppure;
- distribuzione di dividendi ai soci in misura non superiore all’interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentato di 2 punti e mezzo, rispetto al capitale sociale versato.

Per le cooperative sportive “*diverse*” si tratta di un limite che coincide con quanto previsto dalla riformata normativa sull’impresa sociale e rappresenta un vincolo più stretto rispetto quanto disposto dal codice civile per le cooperative “*diverse*” in genere.

Di seguito si prova a simulare con uno schema le possibilità di destinazione concesse dalla norma, a partire da un utile realizzato nell’anno 2023 pari a 10.000 euro:

Cooperative “ <i>diverse</i> ” non sportive		Cooperative “ <i>diverse</i> ” sportive	
3% a fondi mutualistici (1)	300 euro	3% a fondi mutualistici (1)	300 euro
30% a riserva legale (2)	3.000 euro	30% a riserva legale (2)	3.000 euro
Ristorni ai soci (3): es.	1.000 euro	Ristorni ai soci (3): es.	1.000 euro
Copertura perdite pregresse: (4) es.	500 euro	Copertura perdite pregresse: (4) es.	500 euro
Ad aumento gratuito del capitale sociale versato (5): es.	500 euro	Ad aumento gratuito del Capitale sociale versato (5): es.	500 euro (6)
A riserva divisibile o dividendo ai soci (7): tutto il residuo	4.700 euro	A dividendo ai soci (8): es.	400 euro (6)
–	–	A riserva non divisibile (9): tutto il residuo	4.300 euro

(1) destinazione imposta dall’articolo 11, L. 59/1992;

- (2) destinazione imposta dall'articolo 2545-*quater*, cod. civ.;
- (3) in base agli scambi mutualistici individualmente effettuati e con il limite dell'avanzo di gestione realizzato con i soci;
- (4) destinazione in ogni caso prioritaria rispetto alla destinazione a favore dei soci;
- (5) nel limite del coefficiente di variazione, rispetto all'anno precedente, comunicato dall'Istat;
- (6) 2 importi da sommare per verificare il limite di (meno del) 50% dell'utile, ovvero massimo 4.999,99 euro;
- (7) purché indebitamento non superiore al limite articolo 2545-*quinquies*, cod. civ.;
- (8) nel limite dell'interesse B.P.T. + 2,5% sul capitale versato;
- (9) importo residuo dopo applicazione della deroga, in vigore della generale indisponibilità di utili e riserve di cui al comma 2, articolo 8.

Per completezza, come indicato dalla norma, l'importo destinato a dividendo a favore dei soci può essere, invece che erogato in denaro, destinato ad aumento gratuito del capitale sociale piuttosto che convertito in una emissione di strumenti finanziari.

Il Decreto correttivo, parallelamente all'inclusione degli enti sportivi dilettantistici cooperativi, ha disposto che la deroga sopra illustrata non si applica alle cooperative sportive a mutualità prevalente (ultimo periodo del comma 3). Questo fa sì che alle cooperative sportive a mutualità prevalente si applichi solo la propria peculiare norma civilistica di cui all'articolo 2514, cod. civ., che prevede la possibilità di distribuire dividendi entro il limite del tasso di interesse dei buoni postali fruttiferi aumentato di 2,5 punti rispetto al capitale effettivamente versato, senza che trovi applicazione il limite delle cooperative "diverse" del 50% degli utili prodotti.

Di seguito anche in questo caso, si schematizza la destinazione, obbligatoria o facoltativa, dell'utile di esercizio di 10.000 euro per una cooperativa sportiva a mutualità prevalente (valido per tutte le cooperative a mutualità prevalente in genere).

Cooperative sportive a mutualità prevalente	Importi
3% a fondi mutualistici (1)	300 euro
30% a riserva legale (2)	3.000 euro
Ristorni ai soci (3): es.	1.000 euro
Copertura perdite pregresse (4): es.	500 euro
Aumento gratuito del Capitale sociale versato (5): es.	500 euro
Dividendo ai soci (6): es.	100 euro
A riserva indivisibile (7) tutto il residuo	4.600 euro

- (1) destinazione imposta dall'articolo 11, L. 59/1992;
- (2) destinazione imposta dall'articolo 2545-*quater*, cod. civ.;
- (3) in base agli scambi mutualistici individualmente effettuati e con il limite dell'avanzo di gestione realizzato con i soci;
- (4) destinazione in ogni caso prioritaria rispetto alla destinazione a favore dei soci;
- (5) nel limite del coefficiente di variazione, rispetto all'anno precedente, comunicato dall'Istat;
- (6) nel limite dell'interesse buoni postali del Tesoro + 2,5% sul capitale versato;
- (7) come disposto dall'articolo 12, L. 904/1977, c.d. Legge Pandolfi.

Assenza dello scopo di lucro: la deroga del comma 4, articolo 8, D.Lgs. 36/2021

Gli stessi soggetti prima elencati, ovvero gli enti dilettantistici che assumono la forma di:

- società sportiva dilettantistica;
- cooperativa sportiva dilettantistica (sia a mutualità prevalente che “*diversa*”),

sono legittimati (comma 4, articolo 8) a rimborsare al socio il capitale effettivamente versato, eventualmente già rivalutato o aumentato, in occasione dell'uscita del socio dall'ente.

Viene per questi enti e data la loro natura giuridica, data prevalenza alle disposizioni del codice civile, che si applicano in deroga al divieto generalizzato per gli enti sportivi dilettantistici di rimborsare le somme versate, a titolo di quote associative, in occorrenza dello scioglimento individuale del rapporto.

Per le cooperative sportive il caso si può verificare certamente con maggiore frequenza rispetto alle Ssd, dato il principio della “*porta aperta*”.

Ne consegue che si applica l'articolo 2535, cod. civ., ovvero:

“La liquidazione della quota o il rimborso delle azioni ha luogo sulla base del bilancio dell'esercizio in cui si sono verificati il recesso, l'esclusione o la morte del socio.

La liquidazione della partecipazione sociale, eventualmente ridotta in proporzione alle perdite imputabili al capitale, avviene sulla base dei criteri stabiliti nell'atto costitutivo. (...)

Il pagamento deve essere fatto entro centottanta giorni dall'approvazione del bilancio. L'atto costitutivo può prevedere che, per la frazione della quota o le azioni assegnate al socio ai sensi degli articoli [2545 quinquies](#) e [2545 sexies](#), la liquidazione o il rimborso, unitamente agli interessi legali, possa essere corrisposto in più rate entro un termine massimo di cinque anni."

In buona sostanza, i punti su cui porre attenzione sono:

- la presenza di eventuali perdite pregresse o dell'esercizio in cui avviene il presupposto per il rimborso della quota sociale (recesso, esclusione o morte), che eventualmente azzerano le riserve presenti nel patrimonio netto della cooperativa e intaccano in parte il capitale sociale;
- i termini di pagamento, che scadono i 180 giorni successivi all'approvazione del bilancio relativo allo stesso esercizio oppure, per la parte di quota di capitale formata dall'attribuzione di dividendi o di ristorni, la possibilità di rateizzare in 5 anni con corresponsione di interessi di legge;
- gli eventuali tempi e modi più vincolanti disposti dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Per completezza, il diritto al rimborso della quota sociale da parte del socio uscito (o degli eredi), si prescrive in 5 anni dal momento della sua costituzione (articolo 2949, cod. civ.).

Ecco uno schema di quanto sopra rappresentato.

Cooperative sportive	Importi	Importi
Totale capitale sociale	50.000 euro	50.000 euro
Totale patrimonio netto anno 20xx	100.000 euro	30.000 euro
Di cui: perdite pregresse + perdite esercizio 20xx	0 euro	20.000 euro (-)
Quota capitale sociale socio recedente	1.000 euro	1.000 euro
– di cui: quota derivante da ristorni/dividendi	600 euro	600 euro
Quota rimborsabile	1.000 euro	600 euro (1)
– di cui: quota derivante da ristorni/dividendi	600 euro	360 euro (1)
Approvazione bilancio esercizio 20xx	30 aprile 20xx+1	30 aprile 20xx+1
Termine per il rimborso quota capitale sociale originario	27 ottobre 20xx+1	Uguale
Termine per il rimborso quota capitale sociale riferito a ristorni/dividendi	27 ottobre 20xx+5 (in più Uguale rate, con interessi legali)	

(1) ridotta in proporzione alle perdite imputabili al capitale.

Assenza dello scopo di lucro: misura ulteriore del comma 4-bis, articolo 8, D.Lgs. 36/2021

Ancora per gli enti sportivi dilettantistici che sono costituiti nella forma di società di capitali o

di società cooperativa (con l'esclusione ancora una volta di quelle a mutualità prevalente), il Decreto correttivo ha previsto l'aumento della quota di utili distribuibili fino all'80% (sembrerebbe anche pari all'80% e non inferiore alla percentuale), come forma di incoraggiamento degli investimenti nell'attività di avviamento e promozione dello sport e delle attività motorie, per tutti quegli enti che gestiscono piscine, palestre o impianti sportivi in qualità di proprietari, conduttori o concessionari, sottoponendo però tale misura all'approvazione della Commissione UE.

Le implicazioni fiscali: la possibile perdita delle agevolazioni

Le cooperative sportive (nonché le Ssd) dovranno valutare l'opportunità di inserire o meno in statuto la parziale distribuzione di utili prevista ai commi 3, 4 e 4-*bis*, articolo 8 del Decreto.

Nel caso in cui si decidesse di andare in questa direzione, potrebbero venire meno le agevolazioni fiscali espressamente previste per i sodalizi sportivi dilettantistici.

Il tema, a oggi, non è certo e necessita di interpretazioni ufficiali. Di seguito si prova comunque a riassumere.

Se la cooperativa sportiva decidesse di non assumere la qualifica di ente del Terzo settore e quindi di non iscriversi al relativo Registro (Runts), per beneficiare dell'agevolazione fiscale della “*de-commercializzazione*” dei corrispettivi specifici (quote di abbonamento, rette, etc.) incassati da soci e tesserati, ex articolo 148, comma 3, Tuir (imposte dirette) e articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972 (Decreto Iva), dovrà comunque prevedere statutariamente, e rispettare in concreto, le clausole previste dall'articolo 148, Tuir, tra le quali l'ineducibilità della quota, la non rimborsabilità della stessa e la non distribuibilità assoluta degli utili di esercizio.

Pertanto, i punti di maggior rilievo da indicare in statuto per le cooperative sportive appaiono:

- la possibilità di procedere alla parziale distribuzione di utili e avanzi di gestione annuali, secondo le condizioni e i limiti di cui all'articolo 8, comma 3, D.Lgs. 36/2021;
- la possibilità di rimborsare al socio il capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti di cui all'articolo 8, comma 3, D.Lgs. 36/2021.

La questione assume contorni poco rilevanti nelle cooperative a mutualità prevalente, dal momento che la tassazione diretta a esse applicabile gode delle peculiari agevolazioni settoriali che consentono di non considerare reddito imponibile buona parte dell'utile prodotto (riassumendo, il 60% per le cooperative di lavoro e il 35% per le cooperative di utenza), nonché dell'intera somma destinata a ritorno a favore dei soci.

A maggior ragione ciò vale per le cooperative “*sociali*” sportive, che entrano automaticamente

nel mondo del Terzo settore come imprese sociali di diritto e vengono tassate sulla base di un reddito imponibile formato da una minima parte dell'utile di esercizio (il 3%).

Potrebbe, invece, essere opportuno fare una valutazione di convenienza sulle cooperative sportive "*diverse*", le quali di norma usufruiscono della detassazione solo dell'ammontare di utile destinato alla riserva legale minima obbligatoria, ovvero il 30%, in ordine alle seguenti scelte:

- prevedere da statuto i soli limiti di cui all'articolo 8, comma 3, D.Lgs. 36/2021, il che farebbe assimilare ai fini fiscali la cooperativa sportiva "*diversa*" a una generica cooperativa "*diversa*";
- prevedere da statuto il divieto assoluto di distribuzione degli utili ex articolo 148, comma 8, Tuir, il che consentirebbe la detassazione degli introiti (ricavi) da attività sportive svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei soci, oltre alla generica detassazione del 30% dell'utile, nonché la possibilità per cooperative che rientrano nei limiti dell'opzione per il regime fiscale agevolato di cui alla L. 398/1991.

Ma si può procedere a questa valutazione solo quando verranno forniti gli opportuni chiarimenti ufficiali in merito.

SCHEMA DI SINTESI

Le cooperative sportive dilettantistiche sono state previste all'interno della Riforma dello sport dal Decreto correttivo 163/2022.

Per esse si applica la normativa del codice civile, che distingue le cooperative a mutualità prevalente da quelle "diverse".

L'articolo 8 del Decreto sulla Riforma dello sport introduce delle deroghe al divieto assoluto di distribuzione degli utili, riservato alle cooperative sportive "diverse" (oltre che alle Ssd), evidenziando inoltre che i ristorni cooperativi non configurano distribuzioni di utili.

Le cooperative sportive a mutualità prevalente sono escluse dalle deroghe e quindi applicano quanto previsto dal codice civile in tema di distribuzione degli utili, erogazione di ristorni, rimborso di quote di capitale sociale.

Serve fare attenzione alle implicazioni fiscali della previsione statutaria concessa alle cooperative sportive di parziale distribuibilità degli utili, onde evitare di perdere le peculiari agevolazioni riservate alle sportive (in assenza di chiarimenti ufficiali).

CASI OPERATIVI

Corretta ripartizione delle spese per interventi su parti comuni

di **Euroconference Centro Studi Tributarî**

Intervista al Presidente De Nuccio: lo sviluppo della professione tra sfide future e ruolo nella riforma fiscale

[Guarda il video >](#)

Nell'ambito dell'agevolazione prevista dall'articolo 119, D.L. 34/2020, c.d. *superbonus*, secondo la circolare n. 24/E/2020, capitolo 2, dell'Agenzia delle entrate, *"In caso di interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio, le relative spese possono essere considerate, ai fini del calcolo della detrazione, soltanto se riguardano un edificio residenziale considerato nella sua interezza. Qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50 per cento, è possibile ammettere alla detrazione anche il proprietario e il detentore di unità immobiliari non residenziali (ad esempio strumentale o merce) che sostengano le spese per le parti comuni. Se tale percentuale risulta inferiore, è comunque ammessa la detrazione per le spese realizzate sulle parti comuni da parte dei possessori o detentori di unità immobiliari destinate ad abitazione comprese nel medesimo edificio."*

Nel caso di super-condominio a prevalente destinazione non-residenziale, si chiede quale sia il corretto criterio di detrazione in capo ai singoli condòmini delle spese sostenute per interventi realizzati su parti comuni sia per il c.d. *super-Eco-Bonus* sia per il c.d. *super-Sisma-Bonus*.

Si precisa, ancorché non necessario, che entrambi gli interventi, Eco e Sisma, sono da considerare unitari sul singolo condominio e che non è possibile pertanto individuare porzioni dell'intervento imputabili a un singolo immobile facente parte del complesso. In altre parole, non è possibile migliorare la classe sismica o energetica di una singola unità immobiliare, senza interessare tutte le altre.

Si chiede pertanto, fra quelle seguenti, quale sia la soluzione corretta o se ne esista una migliore:

1. se le spese debbano essere ripartite fra tutti i condòmini sulla base delle tabelle condominiali e solo i detentori degli immobili residenziali possano accedere al c.d. *superbonus*, mentre i detentori degli immobili non residenziali rimarrebbero incisi della loro quota di spesa, senza poterla detrarre;
2. oppure se le spese possano essere detratte da tutti i condòmini (residenziali e non-residenziali), nei limiti però della somma dei massimali di spesa detraibili, considerando pertanto i massimali riferiti solamente alle unità immobiliari residenziali;

3. oppure se le spese possano essere imputate interamente ai condòmini detentori di unità immobiliari residenziali, con detrazione integrale delle spese da parte degli stessi, sempre nei limiti dei massimali.

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



FiscoPratico

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Fondo perduto e detrazione Irpef 90%: domande al via dal 2 ottobre

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali in tema di superbonus e detrazioni fiscali nell'edilizia

Scopri di più

Pubblicate le **istruzioni** ed il **modello** per richiedere il contributo a fondo perduto sugli **interventi edilizi detraibili al 90%**, in relazione alle spese **sostenute dall'1.1.2023 al 31.10.2023** su immobili adibiti a prima casa e sulle parti comuni condominiali. L'[articolo 9, comma 3, D.L. 176/2022](#), ha introdotto un **contributo a fondo perduto** destinato ai contribuenti persone fisiche che:

- si trovano nelle **condizioni reddituali** indicate all'[articolo 119, commi 8-bis e 8-bis 1, D.L. 34/2020](#) e;
- **hanno sostenuto nell'anno 2023** spese relative a **interventi edilizi detraibili dall'Irpef con percentuale del 90%**.

Trattasi, in sintesi, di un contributo destinato a coprire il **10% delle spese non agevolate**.

Con il **provvedimento n. 332648/2023**, l'Agenzia delle entrate ha definito le modalità per l'invio della domanda, da presentare **dal 2.10.2023 al 31.10.2023**, tramite una procedura web disponibile nell'area riservata del sito dell'Agenzia.

Il **contributo spetta** al richiedente persona fisica che **possiede tutti i seguenti requisiti**:

- ha un reddito di riferimento per l'anno di imposta 2022 non superiore a 15.000 euro;
- ha sostenuto, tra l'1.1.2023 e il 31.10.2023, spese relative agli **interventi edilizi** previsti all'[articolo 119, comma 8-bis](#), primo e terzo periodo, D.L. 34/2020, **detraibili dall'Irpef con percentuale del 90%**;
- gli interventi edilizi predetti **sono stati effettuati**:
 - **sull'unità immobiliare posseduta dal richiedente** alla data di inizio dei lavori, anche per quota, a titolo di proprietà o di diritto reale di godimento e **adibita ad abitazione principale** alla medesima data o, al più tardi, alla data di termine dei lavori;
 - sulle **parti comuni condominiali** dell'edificio di cui la predetta unità immobiliare fa parte.

Il contributo è determinato in relazione alle spese sostenute dal richiedente entro il **limite massimo di spesa agevolabile di 96.000 euro**. Tale limite è ridotto in misura proporzionale, qualora anche altri titolari di quote di diritto di proprietà (o di altro diritto reale di godimento) sull'unità immobiliare oggetto degli interventi, abbiano sostenuto quote della spesa agevolabile.

Il contributo richiesto è pari **al minore tra:**

- **l'importo della spesa agevolabile rimasta a carico del richiedente e;**
- **il 10% del limite massimo di spesa agevolabile sopra richiamato (96.000 euro).**

Al termine del periodo di presentazione, l'Agenzia delle entrate procede a **ripartire le risorse finanziarie** stabilite, sulla base degli importi dei contributi richiesti indicati nelle istanze validamente presentate.

Il contributo **non spetta** se le spese in oggetto sono state sostenute **nell'esercizio di attività di impresa, arte o professione**.

L'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto contiene le **seguenti informazioni:**

- il **codice fiscale del soggetto**, persona fisica, che richiede il contributo;
- il **codice fiscale del de cuius**, nel caso in cui il soggetto richiedente sia un **erede del soggetto che ha sostenuto la spesa agevolabile** e conservi la detenzione materiale e diretta dell'immobile per il quale richiede il contributo;
- le dichiarazioni – rese dal richiedente ai sensi dell'[articolo 47 D.P.R. 445/2000](#) – sul **possesso dei requisiti per l'ottenimento del contributo a fondo perduto**.

DICHIARAZIONE
SOSTITUTIVA
DI ATTO NOTORIO
AI SENSI
DELL'ART. 47
DEL DPR
N. 445/2000

Il sottoscritto richiedente/rappresentante del richiedente consapevole delle responsabilità, anche penali, derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi degli articoli 75 e 76 del DPR 28 dicembre 2000, n. 445

DICHIARA

☐ Nel caso di spese sostenute **dal richiedente:**

- di avere un reddito di riferimento per l'anno di imposta 2022 non superiore a euro 15.000, determinato come disposto all'art. 119, comma 8-bis 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, in relazione ai soggetti indicati nel quadro B - Sezione I
- di aver sostenuto, nel periodo dal 1° gennaio 2023 al 31 ottobre 2023, le spese detraibili con percentuale del 90% indicate nel quadro B - Sezione II, a fronte degli interventi edilizi previsti all'art. 119, comma 8-bis, periodi 1 e 3, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, effettuati sull'unità immobiliare indicata nel quadro A e/o sulle parti comuni condominiali gravanti sulla medesima unità immobiliare
- di essere titolare, almeno in quota, di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare indicata nel quadro A e che la medesima unità immobiliare è adibita a propria abitazione principale

Occorre compilare, inoltre, il **quadro A** per l'indicazione dei **dati catastali identificativi dell'unità immobiliare** adibita ad abitazione principale per la quale si richiede il contributo.

QUADRO A - DATI CATASTALI ABITAZIONE PRINCIPALE

Codice comune e Sezione amministrativa	Sez. urbana	Foglio	Particella	Subalterno
1	2	3	4 /	5

L'istanza contiene anche un **quadro B**, composto da **due sezioni**:

- la **Sezione I** per l'indicazione dei **codici fiscali dei componenti del nucleo familiare** del richiedente nell'anno 2022 previsti dall'[articolo 119, comma 8- bis 1, D.L. 34/2020](#), e dei rispettivi redditi complessivi **conseguiti nell'anno di imposta 2022**;
- la **Sezione II** per l'indicazione delle **spese sostenute**, nel periodo compreso tra **l'1.1.2023 e il 31.10.2023** dal richiedente (e dagli eventuali ulteriori soggetti possessori dell'unità immobiliare indicata nel quadro A) e **relative agli interventi edilizi** per i quali spetta la detrazione limitatamente al **90 % del loro ammontare**, al lordo dell'eventuale sconto in fattura applicato dal prestatore a fronte della cessione del credito d'imposta corrispondente alla detrazione, **con specifica della data del primo bonifico effettuato**.

QUADRO B

SEZIONE I Soggetti appartenenti al nucleo familiare	B1	Codice fiscale del richiedente/ de cuius	Reddito complessivo 2022 del richiedente/ de cuius
	1	2	,00
	B2	Codice fiscale del familiare	Tipo familiare
	1	2	3
			Reddito complessivo 2022 del familiare
			,00

Nell'istanza, inoltre, è presente un **quadro C** che riepiloga i dati indicati dal richiedente, necessari alla **determinazione del contributo**.

QUADRO C - RIEPILOGO DELLE SPESE AGEVOLABILI SOSTENUTE

Spesa agevolabile sostenuta nel periodo ammissibile	Spesa agevolabile sostenuta nel periodo ammissibile dal richiedente e/o dal de cuius	Spesa rimasta a carico del richiedente e/o del de cuius
1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	3 <input type="text" value="0,00"/>

Le spese in argomento, infine, andranno esposte nel **Modello Redditi PF** del contribuente tra gli **oneri detraibili del quadro RP** (salvo opzione per lo sconto in fattura). In particolare, con riferimento al **periodo d'imposta 2023** andranno esposti nei **righi da RP61 a RP64** gli interventi edilizi **previsti all'[articolo 119, comma 8-bis](#)**, primo e terzo periodo, D.L. 34/2020, **detraibili dall'Irpef nella misura del 90%**.

Sezione IV Spese per interventi finalizzati al risparmio energetico e superbonus	Tipo intervento	Anno	Periodo 2013	Casi particolari	Periodo 2008 rideterr. rate	110%	N. rata	Spesa totale	Maggiorazione sisma	Importo rata
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
RP61								0,00		0,00
RP62								0,00		0,00
RP63								0,00		0,00
RP64								0,00		0,00
RP65 TOTALE RATE			Rata 50%		Rata 55%		Rata 65%		Rata 70%	
			1	2	3	4	5	6	7	8
			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
			Rata 80%		Rata 85%		Rata 90%		Rata 110%	
			6	7	8	9	10	11	12	13
			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
RP66 TOTALE DETRAZIONE			Detrazione 50%		Detrazione 55%		Detrazione 65%		Detrazione 70%	
			1	2	3	4	5	6	7	8
			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
			Detrazione 80%		Detrazione 85%		Detrazione 90%		Detrazione 110%	
			6	7	8	9	10	11	12	13
			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

LA LENTE SULLA RIFORMA

Reddito d'impresa e derivazione rafforzata: novità della Legge delega

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



Due sono gli obiettivi principali in materia di **reddito d'impresa contenuti all'articolo 9, L. 111/2023** (c.d. Legge delega per la riforma fiscale) e di cui il legislatore delegato dovrà tener conto nella predisposizione dei decreti legislativi:

- **semplificazione e razionalizzazione del reddito d'impresa** e;
- rafforzamento del **processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici**.

In merito al primo obiettivo, fermi restando i principi di inerenza, neutralità fiscale delle operazioni straordinarie e il divieto di abuso del diritto, la legge delega stabilisce, in primo luogo, che deve essere **rafforzato il principio di derivazione rafforzata**. Attualmente, tale principio si applica ai soggetti Ires (diversi dalle microimprese di cui all'[articolo 2435-ter cod. civ.](#)) ed è contenuto nell'[articolo 83 Tuir](#), secondo cui nella determinazione del reddito d'impresa *“valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili”*.

Sono molte le **eccezioni già previste per l'applicazione di tale principio** (si pensi, ad esempio, ai componenti di reddito imputabili per cassa), ragion per cui la riforma fiscale dovrebbe prevedere un più **efficace riconoscimento delle valutazioni civilistiche** secondo i principi contabili, anche nella determinazione del reddito d'impresa.

Sempre nell'ambito della semplificazione razionalizzazione del reddito d'impresa, la legge delega prevede la **revisione delle differenze temporanee** che scaturiscono dalla **deroga alla competenza economica del bilancio** derivante da fenomeni valutativi, come accade per le opere ultrannuali o per gli ammortamenti. In relazione a questi ultimi, va segnalato che, in passato, vi sono già stati numerosi tentativi di “aggiornamento” dei coefficienti massimi previsti dal D.M. 31.12.1988, i quali spesso non consentono di allineare il processo di ammortamento fiscale con quello civilistico (collegato più correttamente alla vita utile). La riforma fiscale può, finalmente, essere **l'occasione per “rovesciare” il rapporto**, nel senso di attribuire valenza fiscale alla vita utile stabilita dagli amministratori, secondo corrette regole

di gestione.

Altro obiettivo nell'ambito della semplificazione è quello di **revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili**. Nell'attuale Tuir sono presenti numerose disposizioni che **limitano la deduzione** di alcune componenti reddituali **prevedendo criteri forfettari**. Questo è il caso, ad esempio:

- dell'**ammortamento dei mezzi di trasporto**, di cui all'[articolo 164 Tuir](#);
- delle **spese di rappresentanza**, di cui all'[articolo 108 Tuir](#).

È evidente che un sistema così impostato tende ad ampliare la differenza tra **valutazioni civilistiche e fiscali** delle componenti di reddito, con ripercussioni sulla necessità di apportare **variazioni in aumento** nella determinazione del reddito d'impresa. Se l'obiettivo è di eliminare le divergenze tra valutazioni civilistiche e fiscali, sarà conseguentemente **necessario rivedere in maniera radicale** tutte le disposizioni del Tuir che prevedono **variazioni tra le già menzionate valutazioni**.

Come anticipato in apertura, il secondo obiettivo che il legislatore delegato deve perseguire è quello di **rafforzare il processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici**. Ciò deve avvenire tramite:

- la semplificazione della **disciplina sul bilancio di esercizio** contenuta nel Codice Civile, con particolare riguardo alle **imprese minori**;
- la revisione della disciplina contenuta nel D.Lgs. 38/2005, relativo ai Principi Contabili Internazionali (IAS), prevedendo la possibilità, per i soggetti che applicano tali principi nella redazione del bilancio consolidato, di **applicarli anche al bilancio di esercizio**.

Sono previste, infine, modifiche alla **disciplina della scissione societaria parziale**, di cui all'[articolo 2506.1 cod. civ.](#), ed alla **liquidazione ordinaria delle imprese individuali** e delle società commerciali, stabilendo la **definitività dei periodi intermedi di liquidazione**.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le opportunità della stabile organizzazione estera

di **Ennio Vial**

Master di specializzazione

Investimenti esteri tra società e stabile organizzazione

Scopri di più

Il prossimo 22.11.2023 inizierà il percorso “*Investimenti esteri tra società e stabile organizzazione*”, nel contesto del quale verranno inquadrati i **vari aspetti connessi agli investimenti** esteri operati attraverso il veicolo societario, oppure con il veicolo della Stabile organizzazione. Appare interessante, dunque, tratteggiare i principali elementi di differenziazione tra i due istituti.

Diverse sono le ragioni che possono **indurre gli operatori ad aprire una Stabile organizzazione** in un Paese estero, in luogo di una società di diritto locale. Innanzitutto, poiché la stabile non rappresenta un'entità giuridicamente distinta rispetto alla casa madre italiana, la stessa **non è dotata di autonomi amministratori**. L'organo amministrativo della stabile è ovviamente lo stesso della società italiana. Tale circostanza, pertanto, porta a ritenere **estirpato alla radice il rischio di contestazioni di esterovestizione**.

L'assenza di una soggettività giuridica, tuttavia, non è scevra da conseguenze di varia natura. Innanzitutto, tale circostanza porta all'ovvia conseguenza che la **casa madre risponde dell'operatività della Stabile**. Il default di questa ultima, pertanto, potrebbe travolgere l'intera società italiana.

Un'ulteriore conseguenza, inoltre, è collegata al fatto che, con modalità variabili, la contabilità della stabile organizzazione deve **confluire in quella della casa madre**.

La confluenza della contabilità e, quindi, dei costi e ricavi, porta alla naturale conseguenza che il reddito della Stabile organizzazione deve essere **assoggettato a tassazione nel Paese della casa madre**. Al riguardo, le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia non aiutano, in quanto prevedono, conformemente al Modello Ocse, che vi sia, in relazione ai redditi prodotti dalla Stabile, una **tassazione concorrente tra i due Paesi**.

Di utilità, tuttavia, appare al riguardo l'[articolo 168-ter Tuir](#), che ha introdotto, nel nostro ordinamento, il cosiddetto regime di **branch exemption**. In particolare, il comma 1, del citato [articolo 168-ter](#), Tuir, stabilisce che: “*Un'impresa residente nel territorio dello Stato può optare per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a tutte le proprie stabili organizzazioni*

all'estero". Il regime di branch exemption ha, quindi, natura opzionale.

L'[articolo 168-ter Tuir](#) è stato introdotto dall'[articolo 14, D.Lgs. 147/2015](#), contenente disposizioni finalizzate a favorire la **crescita e l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia**, in applicazione delle raccomandazioni degli organismi internazionali e dell'UE.

Con provvedimento del 28.8.2017 sono state disposte, invece, **le modalità applicative del nuovo regime opzionale.**

Nel Paese estero, la Stabile organizzazione comporta, generalmente, **minori obblighi amministrativi rispetto ad una società di diritto locale.** Infatti, ferma restando la necessità (variabile da Paese a Paese) della tenuta della contabilità, la Stabile organizzazione **non è di solito obbligata a depositare il suo bilancio al registro imprese**, bensì il bilancio della casa madre.

Inoltre, l'apertura di una Stabile in diversi Paesi esteri risulta **un'operazione più snella rispetto alla costituzione della società.**

L'utilizzo di un veicolo societario, a differenza della Stabile, permette di creare una sostanziale distinzione tra la **realtà estera** dotata di una sua personalità giuridica e la **società italiana.**

La contabilità della società estera (e i relativi redditi) **non confluiranno automaticamente nella società italiana.** Va, tuttavia, rilevato che, se la stessa è collocata in un paradiso fiscale trova applicazione la **disciplina controller foreign companies** (cfc), di cui all'[articolo 167 Tuir](#) (e/o una tassazione onerosa dei dividendi da questa provenienti).

DIRITTO SOCIETARIO

Registro dei Titolari effettivi: 60 giorni di tempo per effettuare la comunicazione telematica

di **Andrea Onori**

Seminario di specializzazione

Registro dei titolari effettivi

Scopri di più

Con la pubblicazione in Gazzetta ufficiale n. 236 del 9.10.2023 del Decreto MIMIT 29.9.2023 (attestante l'operatività del sistema di comunicazione) inizia a decorre il **termine perentorio di 60 giorni** per effettuare le comunicazioni dei dati e delle informazioni di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 3 D.M. 55/2022. Poiché il termine di 60 giorni scade l'8.12.2023 che è un giorno festivo (che precede il sabato e la domenica), consegue che **entro il prossimo lunedì 11.12.2023**, le **imprese dotate di personalità giuridica**, le **persone giuridiche private**, nonché i **trust** (e gli istituti giuridici affini) dovranno provvedere ad **inviare i dati e le informazioni relative alla propria titolarità** effettiva esclusivamente in via telematica.

Il Registro dei Titolari effettivi – istituito presso il Registro delle Imprese di ciascuna Camera di Commercio territorialmente competente – è **formato da due Sezioni**:

- la **sezione autonoma**, dove confluiranno i dati e le informazioni dei **titolari effettivi**:
 1. delle imprese dotate di personalità giuridica (Società a responsabilità limitata, Società per Azioni, Società in accomandita per azioni, Società Cooperative);
 2. delle **persone giuridiche private** (associazioni e fondazioni iscritte nel registro delle persone giuridiche ex D.P.R. 361/2000);
- la **sezione speciale**, dove confluiranno i dati e le informazioni relative ai titolari effettivi di:
 1. **Trust produttivi** di effetti giuridici rilevanti a fini fiscali;
 2. istituti **giuridici affini al trust**, ovvero gli enti e gli istituti che, per assetto e funzioni, determinano effetti giuridici equivalenti a quelli dei trust espressi.

I soggetti **obbligati a tale comunicazione** sono:

1. **gli amministratori**, per le società dotate di personalità giuridica;
2. il fondatore o coloro cui è attribuita la rappresentanza e **l'amministrazione per le persone giuridiche private**;
3. il **fiduciario del trust** (o di istituti giuridici affini).

Tali soggetti dovranno provvedere a **sottoscrivere digitalmente in proprio** la comunicazione telematica.

Dovranno, inoltre, attestare che ***“i dati e le informazioni contenuti nella comunicazione della titolarità effettiva sono veritieri e corrispondenti a quanto personalmente accertato”*** (Tabella CTE, codici S (per gli amministratori/sindaci), U (fondatore/rappresentante e amministratore dell'ente) e Z (fiduciario di cui all'articolo 1, comma 2, lett. d), D.M 55/2022)).

Tali dichiarazioni sono rese ai sensi degli [articoli 46, 47 e 76 D.P.R. 445/2000](#).

Oltre ai dati e alle informazioni relative alle persone fisiche indicate come titolari effettivi (dati identificativi e cittadinanza), le imprese dotate di personalità giuridica dovranno indicare, ai sensi dell'articolo 4 D.M. 55/2022, i **criteri di individuazione della titolarità effettiva**, secondo quanto previsto dai commi 2, 3 e 5 dell'[articolo 20, D.Lgs. 231/2007](#). (Per il dettaglio delle informazioni si rinvia ad [un precedente contributo](#)).

Le **persone giuridiche private** dovranno comunicare, oltre ai dati identificativi e alla cittadinanza delle persone fisiche indicate come Titolari effettivi ai sensi dell'[articolo 20, comma 4, D.Lgs. 231/2007](#) (fondatori, ove in vita; dei beneficiari, quando individuati o facilmente individuabili; dei titolari di poteri di rappresentanza legale, direzione e amministrazione), anche gli altri dati indicati dall'articolo 4, comma 1, lett. C), D.M. 55/2022. (Per il dettaglio delle informazioni si rinvia ad [un precedente contributo](#)).

Ulteriormente **i trust e gli istituti giuridici** affini dovranno comunicare, oltre ai dati identificativi e la cittadinanza delle persone fisiche indicate come Titolari effettivi ai sensi dell'[articolo 22, comma 5, D.Lgs. 231/2007](#)), anche gli altri dati indicati dall'articolo 4, comma 1, lett. D), D.M. 55/2022. (Per il dettaglio delle informazioni si rinvia ad [un precedente contributo](#)).

Il termine perentorio dei 60 giorni vale per i **soggetti già esistenti al momento della pubblicazione** del Decreto ministeriale.

Per tutti i soggetti, la cui **costituzione sia successiva alla data di pubblicazione** del Decreto MIMIT, ovvero per tutti i soggetti (imprese dotate di personalità giuridica e per le persone giuridiche private) costituiti successivamente all'10.10.2023, la comunicazione telematica della propria titolarità effettiva **deve essere effettuata entro 30 giorni dalla iscrizione nei rispettivi registri**.

Trust e istituti giuridici affini devono provvedere alla comunicazione telematica **entro 30 giorni dalla loro costituzione**.

Pertanto, in questi ultimi casi, la comunicazione dovrà essere effettuata **ben prima del termine dell'11.12.2023**, previsto per i **soggetti già costituiti** alla data di entrata in vigore del Decreto MIMIT 29.9.2023.

Tali dati saranno, poi, **soggetti a comunicazioni di variazione** (entro 30 giorni dalla data dell'atto che determina la variazione) e a **conferma annuale** (entro 12 mesi dalla data della prima comunicazione o dall'ultima comunicazione di variazione o dall'ultima conferma).

L'invio delle comunicazioni (iscrizione, variazione e conferma dei dati e delle informazioni) saranno soggette ad un **pagamento di 30 euro** per diritti di segreteria di cui al Decreto MIMIT 20.4.2023.

La mancata effettuazione della comunicazione telematica da parte dei soggetti obbligati comporta l'irrogazione, da parte delle Camere di Commercio competenti, della **relativa sanzione amministrativa** che graverà **su ciascun amministratore**.