



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 15 Novembre 2023

ENTI NON COMMERCIALI

Riforma dello sport: i modelli organizzativi per la prevenzione e il contrasto di abusi, discriminazioni e violenze

di Gianluca Mulè, Ginevra Gagliardi

CASI OPERATIVI

Requisiti per la fruibilità del regime pex

di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Quadro RQ del Modello Redditi: la rivalutazione delle partecipazioni

di Luigi Ferrajoli

LA LENTE SULLA RIFORMA

Concordato preventivo biennale: nuova opportunità per i titolari di reddito di lavoro autonomo

di Arianna Semeraro

DIRITTO SOCIETARIO

Obblighi di bilancio per le società in liquidazione

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

AGEVOLAZIONI

Legge di bilancio 2024: prime considerazioni sulla regolarizzazione del magazzino

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365



ENTI NON COMMERCIALI

Riforma dello sport: i modelli organizzativi per la prevenzione e il contrasto di abusi, discriminazioni e violenze

di Gianluca Mulè, Ginevra Gagliardi

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 Privilège ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora



La Riforma dello sport e i “modelli organizzativi”

L'articolo 16, D.Lgs. 39/2021 (c.d. “*Decreto dello sport*”) ha inteso promuovere un più elevato livello di sensibilità e impegno ai fini della valorizzazione della parità di genere tra uomo e donna nel contesto di lavoro e della tutela dei minori, nonché del contrasto a ogni forma di violenza di genere o per ragioni di etnia, religione, convinzioni personali, disabilità, età od orientamento sessuale e, in genere, a ogni forma di discriminazione.

La prima fase ha visto l'intervento di Federazioni sportive, Discipline sportive associate, enti di promozione sportiva e associazioni benemerite (di seguito, congiuntamente “*enti di affiliazione*”), chiamati a emanare, entro il mese di agosto 2023, apposite “*linee guida*” in materia di contrasto alla discriminazione e alla violenza. Nella seconda fase, viceversa, sono chiamate a intervenire tutte le società sportive e le associazioni sportive, sia professionistiche sia dilettantistiche (di seguito, “*affiliati*”), in relazione alle quali è stato introdotto l’obbligo di dotarsi di “*modelli organizzativi*” e “*codici di condotta*” a tutela dei minori e per la prevenzione delle molestie, della violenza di genere e di ogni altra condizione di discriminazione prevista dal D.Lgs. 198/2006 o per ragioni di etnia, religione, convinzioni personali, disabilità, età od orientamento sessuale.

In particolare, è previsto che ciascun affiliato debba adottare un proprio “*modello organizzativo*” e il connesso “*codice di condotta*”, tenuto conto degli indirizzi forniti dalle linee guida emanate dal proprio ente di affiliazione di riferimento, e in ogni caso entro 12 mesi dall’emanazione di queste ultime. L’articolo 16, D.Lgs. 39/2021 chiarisce, al comma 4, che laddove l’affiliato già disponga di un modello organizzativo ai sensi del D.Lgs. 231/2001 (il c.d. “*Modello 231*”) dovrà integrarne il contenuto con riguardo ai fini di tutela dei minori e di prevenzione delle discriminazioni nel contesto sportivo.

Il riferimento al “*codice di condotta*” non pone particolari questioni sul piano interpretativo, intendendo il Legislatore fare riferimento al documento, da lungo tempo diffuso in numerosi enti e società, che – seppur sotto varie denominazioni (ad esempio, codice di comportamento,



codice etico, politica, etc.) e con differenti gradienti di dettaglio – intende definire e sancire i valori etici e le regole comportamentali da osservare in relazione a tutte o alcune delle attività svolte in seno a un’organizzazione.

Il “*modello organizzativo*” è, viceversa, uno strumento affermatosi più di recente nel nostro ordinamento, in coincidenza con l’introduzione del D.Lgs. 231/2001 in materia di responsabilità amministrativa delle società e degli enti, e in seguito recepito anche dall’ordinamento sportivo^[1]. La nozione di modello organizzativo cui fa riferimento la Riforma dello sport (nel proseguito, “*modello di prevenzione sportiva*”) può intendersi riferita all’insieme delle misure e delle iniziative che una società o un’associazione sportiva deve adottare e attuare al fine di:

1. valorizzare la parità di genere tra uomo e donna nel contesto di lavoro;
2. tutelare la posizione dei minori;
3. contrastare ogni forma di violenza di genere e discriminazione per ragioni di etnia, religione, convinzioni personali, disabilità, età o orientamento sessuale.

La delibera n. 255/2023 della giunta nazionale del CONI

Con delibera n. 255/2023, la giunta nazionale del CONI ha istituito l’osservatorio permanente per le politiche di *safeguarding* (di seguito, “*osservatorio*”), cui è affidato il compito di curare la redazione dei principi fondamentali e delle raccomandazioni per l’implementazione delle successive fasi di spettanza – per quanto di rispettiva competenza – degli enti di affiliazione e degli affiliati.

In ossequio a quanto previsto dal comma 5, articolo 16, D.Lgs. 39/2021, inoltre, la giunta nazionale ha approvato il “*modello di regolamento*”, che costituisce il principale riferimento per gli enti di affiliazione ai fini della predisposizione dei regolamenti interni che definiscono le procedure sanzionatorie a carico degli affiliati che risultino inadempienti agli obblighi di legge. Si prevede anche la possibilità che l’ente di affiliazione valuti l’effettiva adozione dei modelli di prevenzione sportiva e del codice di condotta quale requisito per l’affiliazione.

I principi fondamentali del CONI

In attuazione dei compiti assegnati, l’osservatorio ha emanato i “*Principi fondamentali per la prevenzione e il contrasto dei fenomeni di abuso, violenza e discriminazione*”, ai quali devono conformarsi sia gli enti di affiliazione nell’ambito della redazione delle linee guida, sia gli affiliati in fase di progettazione dei modelli di prevenzione sportiva.

I principi fondamentali, oltre a fornire una definizione delle differenti condotte che



costituiscono “*comportamenti lesivi*”^[2], declinano gli obiettivi delle linee guida, da emanarsi a cura degli enti di affiliazione, nonché i contenuti minimi dei modelli di prevenzione sportiva e dei codici di condotta degli affiliati.

Il responsabile federale per le politiche di *safeguarding*

Il *safeguarding officer* è un organo da istituirsì in seno ai singoli enti di affiliazione^[3]. Alla luce del combinato disposto della delibera del CONI n. 255/2023 e del modello di regolamento, il *safeguarding officer* deve essere nominato dal consiglio federale dell’ente di affiliazione, potendosi optare tra una composizione monosoggettiva o plurisoggettiva di almeno 3 membri, individuati tra soggetti dotati di appositi requisiti di professionalità e competenza^[4].

Al *safeguarding officer* sono assegnati, innanzitutto, compiti di vigilanza e controllo nei confronti degli affiliati, dovendo, in linea generale, vigilare sull’adozione e l’aggiornamento, da parte degli affiliati, dei modelli di prevenzione sportiva, segnalando eventuali inadempienze e violazioni agli organi competenti. Vi sono, tuttavia, anche funzioni di carattere operativo-preventivo, dovendo il *safeguarding officer* adottare “*le opportune iniziative per prevenire e contrastare ogni forma di abuso, violenza e discriminazione*” (cfr., articolo 4, modello di regolamento).

Nel novero delle altre funzioni assegnate a tale organo rientrano inoltre:

- la vigilanza sulla nomina, da parte degli affiliati, del “*Responsabile contro abusi violenze e discriminazioni*”, cui assegnare il compito di prevenire le predette condotte;
- l’invio all’osservatorio di relazioni semestrali sulle politiche di *safeguarding* adottate dall’ente di affiliazione;
- riscontrare eventuali richieste di informazioni o documenti che dovesse ricevere dall’osservatorio.

Le linee guida degli enti di affiliazione

Ai sensi dell’articolo 16, D.Lgs. 39/2021, entro il 31 agosto 2023 gli enti di affiliazione avevano l’obbligo di emanare proprie linee guida, in conformità con le indicazioni fornite dal CONI e segnatamente contenute nei principi fondamentali dell’osservatorio, per la costruzione dei modelli di prevenzione sportiva da adottarsi a cura degli affiliati.

Gli enti di affiliazione che hanno dato seguito alle prescrizioni del Legislatore, deliberando, entro il termine indicato o, comunque, nelle successive settimane, l’adozione di proprie linee guida sono stati, in effetti, numerosi^[5]. Nella medesima occasione, molti enti di affiliazione hanno altresì contestualmente adottato i propri “*regolamenti*”, aventi l’obiettivo di definire gli



strumenti da implementare per garantire l'effettiva osservanza degli obblighi da parte degli affiliati.

Per la verità, dall'esame delle linee guida finora emanate e variamente denominate^[6] è emerso che gli enti di affiliazione hanno ritenuto di non procedere all'elaborazione di regole e previsioni più articolate di quelle già enucleate dal CONI, bensì di riproporre, in molti casi anche pedissequamente, quanto riportato nei principi fondamentali elaborati dall'osservatorio e nel modello di regolamento approvato dal CONI contestualmente alla Delibera n. 255/2023.

In linea generale, la struttura delle linee guida degli enti di affiliazione include pertanto:

- a) la definizione delle condotte di abuso, violenza e discriminazione da prevenire;
- b) l'indicazione dei diritti dei tesserati;
- c) l'identificazione degli obblighi degli affiliati;
- d) i contenuti minimi dei modelli di prevenzione sportiva;
- e) l'indicazione della necessità di identificare, in seno ai modelli di prevenzione sportiva, adeguate misure e presidi di prevenzione e gestione dei rischi;
- f) l'indicazione della necessità di identificare, in seno ai modelli di prevenzione sportiva, adeguate misure di contrasto dei comportamenti lesivi e di gestione delle segnalazioni;
- g) l'indicazione degli obblighi informativi da prevedere nell'ambito dei modelli di prevenzione sportiva;
- h) i contenuti minimi dei codici di condotta, anche sul piano dei doveri e degli obblighi dei tesserati, dei dirigenti sportivi e tecnici, degli atleti.

Alcuni enti di affiliazione hanno integrato il documento anche con le previsioni riguardanti l'istituzione, i compiti e le responsabilità del *safeguarding officer* (ad esempio, FIG, OPES Aps, FIDS, etc.) o addirittura allegando un *draft* di modello di prevenzione sportiva da personalizzare a cura dei singoli affiliati (ad esempio, FIRAF^[7]). Quest'ultima soluzione suscita, in verità, alcune perplessità poiché potrebbe ritenersi non pienamente allineata con quanto previsto dall'articolo 4, comma 3, principi fondamentali dell'osservatorio, a mente del quale i modelli di prevenzione sportiva “*tengono conto delle caratteristiche dell'affiliata e delle persone tesserate*”.

I modelli di prevenzione sportiva



Ai sensi dell'articolo 16, D.Lgs. 39/2021, gli affiliati sono tenuti a dotarsi di un proprio modello di prevenzione sportiva entro 12 mesi dall'emanazione delle linee guida dell'ente cui sono associati e in conformità con le relative prescrizioni[\[8\]](#). Ove già adottato il modello 231, esso dovrà essere opportunamente integrato.

L'osservatorio è intervenuto nella declinazione del “*contenuto minimo*” dei modelli di prevenzione sportiva, individuando 3 macro-ambiti da considerare ai fini della relativa progettazione:

1. individuazione delle modalità di prevenzione e gestione del rischio in relazione alle condotte da prevenire;
2. progettazione e attuazione di protocolli di contenimento del rischio stesso e di gestione delle segnalazioni;
3. definizione di un sistema di flussi informativi[\[9\]](#).

Sono, poi, individuati, seppure con terminologia non sempre coerente:

- a) le misure, le iniziative e i presidi di prevenzione e controllo dei rischi, con valenza carattere generale e trasversale all'organizzazione dei singoli affiliati, da implementare (cfr., articolo 5 rubricato “*Contenuto minimo dei Modelli Organizzativi e di Controllo*”)[\[10\]](#);
- b) le misure, le iniziative e i presidi di prevenzione e controllo dei rischi, concernenti specifici ambiti, da implementare (cfr., articolo 6 rubricato “*Prevenzione e gestione dei rischi*”)[\[11\]](#);
- c) gli elementi caratterizzanti un adeguato sistema di gestione delle segnalazioni di condotte indebite (cfr., articolo 7 rubricato “*Contrasto dei comportamenti lesivi e gestione delle segnalazioni*”)[\[12\]](#);
- d) gli obblighi e le prescrizioni da contemplare in seno ai modelli di prevenzione sportiva, inclusi quelli di natura informativa (cfr., articoli 8-9 rubricati “*Obblighi informativi e altre misure*” e “*Obblighi ulteriori*”)[\[13\]](#).

I modelli dovranno poi essere aggiornati con cadenza quadriennale e comunque qualora vi siano modifiche o integrazioni delle linee guida di riferimento nonché, come previsto dai principi fondamentali, qualora vi sia una raccomandazione in tal senso del *safeguarding officer*.

La metodologia per la progettazione dei modelli di prevenzione sportiva

Al netto delle disposizioni legislative e di quelle emanate dall'osservatorio e dagli enti di affiliazione mediante le linee guida, non vi sono, allo stato, specifiche previsioni riguardanti la metodologia da seguire nella costruzione dei modelli di prevenzione sportiva. Alcune indicazioni possono tuttavia ricavarsi, *per relationem*, dalle norme riguardanti i contenuti



minimi dei modelli, segnatamente quelle che fanno riferimento alla necessità di prevedere “*misure di prevenzione e gestione del rischio*”, “*misure di contrasto*” dei comportamenti lesivi, etc.; per poter soddisfare tali requisiti, non può prescindersi da una preliminare attività di *risk assessment* volta all’identificazione e analisi dei rischi, nonché dalla valutazione ed eventuale adeguamento del sistema di controllo interno dell’affiliato.

Nel proseguito si tenta di delineare una possibile metodologia di costruzione dei modelli di prevenzione sportiva, richiamando anche le prassi operative consolidate negli altri ambiti di utilizzo dei modelli organizzativi, segnatamente quello della responsabilità degli enti ai sensi del D.Lgs. 231/2001.

Lo schema che si propone si articola in 3 fasi:

1. la conoscenza del contesto organizzativo;
2. la fase di *risk assessment*, ossia di identificazione e analisi dei rischi nonché di costruzione del sistema di controllo interno;
3. la redazione documentale del modello e la sua adozione.

Fase 1: la conoscenza del contesto

Per la corretta identificazione dei rischi e delle conseguenti misure di controllo, è imprescindibile approfondire la conoscenza dell’organizzazione e dell’operatività dell’affiliato, esaminandone il contesto sportivo e geografico in cui opera, approfondendo i rischi connessi al livello agonistico (professionistico o dilettantistico) della disciplina sportiva praticata, acquisendo informazioni sulla storia dell’affiliato anche in relazione a eventuali pregresse criticità inerenti a comportamenti lesivi passati, etc..

Le principali attività di questa prima fase consistono:

- a) nella raccolta dei documenti e delle informazioni (che saranno oggetto di valutazione e analisi nella successiva fase 2, cfr. *infra*) utili a conoscere e comprendere l’affiliato nella sua struttura e nella sua operatività;

Per una preliminare e generale comprensione, si suggerisce l’acquisizione dei seguenti documenti:

- atto costitutivo; statuto; visura camerale; organigramma (utili per conoscere nel complesso la realtà aziendale e le attività svolte);
- il codice etico e/o di condotta (ove presente);
- le procedure e/o prassi interne (in particolar modo, ogni linea guida/procedura/policy/istruzione che disciplini la partecipazione alle attività sportive, la gestione dei rapporti con i dipendenti/tesserati/atleti, soprattutto se minori; il



processo di selezione e assunzione del personale che entra in contatto con i tesserati, soprattutto se minori, etc.);

- il contratto collettivo applicabile ai lavoratori, nonché il regolamento dell'ente di affiliazione di appartenenza (per comprendere le procedure e i meccanismi sanzionatori applicabili nei confronti dei lavoratori e dei tesserati);
- un elenco dei casi di coinvolgimento dell'affiliato o dei suoi tesserati nei comportamenti lesivi che il modello di prevenzione sportiva intende prevenire.

b) nell'avvio di un'indagine più approfondita della realtà aziendale, che potrà esplicarsi attraverso:

- la conduzione di interviste con i principali referenti interni (ad esempio, il responsabile risorse umane, il responsabile dell'attività sportiva, il responsabile del settore giovanile, etc.), anche per meglio comprendere il contenuto della documentazione acquisita;
- l'accesso presso la sede dell'affiliato, funzionale per avere percezione diretta dell'organizzazione e delle modalità di effettivo svolgimento delle attività ma anche di eventuali rischi presenti o anche solo potenziali (ad esempio, i rapporti tra allenatori e tesserati o tra tesserati, la complessiva sensibilità dei tesserati rispetto ai temi della non discriminazione e della prevenzione degli abusi, etc.);
- l'acquisizione di ogni notizia o informazione utile, anche non proveniente dall'affiliato, eventualmente reperita in rete o mediante altri canali, in quanto di pubblico dominio (ad esempio, notizie di riscontrate violenze e/o abusi commessi in seno all'organizzazione dell'affiliato);

c) nella identificazione delle misure di prevenzione e contrasto eventualmente già presenti (ad esempio, codice etico o di condotta, iniziative di formazione, misure sanzionatorie o disciplinari applicate, esistenza di un canale diretto e riservato per l'inoltro di segnalazioni, etc.).

Si suggerisce di individuare un metodo idoneo per la conduzione delle interviste, quale:

- formalizzazione dei risultati in un documento nel quale siano riportate le domande poste e le risposte fornite;
- condivisione con gli intervistati all'esito della verbalizzazione, per il riscontro che quanto formalizzato corrisponda effettivamente alle informazioni fornite;
- acquisizione dei documenti citati in occasione delle interviste, per una completezza del dato informativo.

Fase 2: il risk assessment



La seconda fase, c.d. di *risk assessment*, si articola in 3 sottofasi:

1. il c.d. *risk mapping*, ossia l'identificazione delle “*attività a rischio*”, degli ambiti di attività dell'affiliato in cui sussiste un rischio di commissione di condotte di abuso, violenza o discriminazione;
2. la c.d. *risk analysis*, ossia l'analisi dei rischi mediante identificazione delle principali possibili modalità attuative dei comportamenti lesivi nell'ambito delle attività a rischio;
3. la c.d. *gap analysis*, consistente nell'individuazione delle eventuali lacune del sistema di controllo interno e nella conseguente individuazione delle azioni di miglioramento da implementare per soddisfare l'esigenza di prevenire e contrastare le condotte di abuso, violenza e discriminazione considerate dal Legislatore.

In definitiva, l'obiettivo dell'attività di *risk assessment* è di individuare e comprendere i rischi presenti in seno all'affiliato e comprendere in che misura i presidi di controllo esistenti siano in grado di presidiare adeguatamente le attività a rischio, proponendo gli interventi eventualmente necessari od opportuni per promuovere la costruzione di un modello di prevenzione sportiva coerente con le prescrizioni normative.

In questa prospettiva, potrebbero risultare esposti a rischio di comportamenti lesivi, tra gli altri e a titolo meramente esemplificativo, i seguenti ambiti:

- la selezione degli operatori sportivi;
- la gestione delle attività sportive degli atleti minori di età;
- le attività di comunicazione dell'affiliato;
- i metodi di allenamento e di gestione delle prestazioni dei tesserati;
- le sponsorizzazioni e le attività di *marketing* e pubblicitarie;
- la gestione degli accessi presso i locali dell'affiliato;
- i rapporti con i media;
- la gestione degli eventi sportivi.

Quanto ai presidi di controllo, potrebbero essere considerati – sempre a titolo esemplificativo – i seguenti presidi e misure di prevenzione e controllo:

- a) *policy/procedure/istruzioni* scritte che regolamentino le modalità di svolgimento di una determinata attività (ad esempio, l'accesso ai locali dell'affiliato);
- b) chiara attribuzione di compiti e responsabilità (ad esempio, nomina del responsabile contro abusi, violenze e discriminazioni e suoi rapporti con il *safeguarding officer* di riferimento; individuazione degli accompagnatori degli atleti minori di età; etc.);
- c) iniziative di comunicazione (ad esempio, pubblicazione del modello di prevenzione sportiva e del codice di condotta presso i locali dell'affiliato e sul relativo sito *internet*; informativa anche per i neo-tesserati sull'esistenza del modello e del *safeguarding officer*; informativa sui



canali di segnalazione di eventuali comportamenti lesivi; etc.);

d) iniziative di formazione (ad esempio, sessioni di *training* dei tesserati sul modello di prevenzione sportiva e sul codice di condotta; incontri con psicologi dello sport; iniziative e discussioni in materia di parità di genere, tolleranza e inclusione; etc.);

e) istituzione di un “*desk*” che fornisca assistenza psicologica ai tesserati;

f) istituzione di un canale di segnalazione, che assicuri la riservatezza dell’identità del segnalante e la tutela verso eventuali comportamenti ritorsivi o discriminatori;

g) un sistema sanzionatorio, effettivamente funzionante, che consenta di sanzionare eventuali comportamenti lesivi o comunque le violazioni del modello di prevenzione sportiva e/o del codice di condotta.

Fase 3: la redazione documentale del modello di prevenzione sportiva

Una volta esaurita l’attività di *risk assessment* e portato a completamento l’*iter* di implementazione delle azioni di miglioramento identificate, potrà procedersi alla redazione documentale del modello di prevenzione sportiva. L’obiettivo di quest’attività sarà quello di predisporre un documento che illustri quanto meno:

- i principali riferimenti normativi;
- la natura e le finalità del modello di prevenzione sportiva;
- la metodologia adottata per la progettazione del modello di prevenzione sportiva;
- le attività a rischio e le relative misure di prevenzione e controllo.

È opportuno che nel modello di prevenzione sportiva sia riservato apposito approfondimento alla figura del responsabile contro abusi, violenze e discriminazioni nominato dall’affiliato ai sensi della Delibera CONI n. 255/2023, illustrandone requisiti, compiti, poteri, responsabilità.

Analogamente a quanto previsto in altri ambiti dell’ordinamento, il modello di prevenzione sportiva dovrà essere oggetto di formale adozione da parte dell’organo dirigente.

I codici di condotta

Quanto ai contenuti del codice di condotta, l’osservatorio ha declinato i principi da considerare indefettibili, tra cui si segnalano, tra gli altri:

- lealtà, probità e correttezza;



- educazione, formazione e svolgimento di una pratica sportiva sana;
- dignità, uguaglianza, equità, rispetto e, in generale, la promozione di un ambiente sano, sicuro e inclusivo;
- valorizzazione delle diversità;
- promozione del pieno sviluppo e del benessere dell'atleta;
- prevenzione di ogni forma di abuso, violenza e discriminazione.

L'affiliato deve aspirare, quale obiettivo principale, alla rimozione di ogni ostacolo che impedisca la promozione del benessere dell'atleta o che ne impedisca la partecipazione alle attività per ragioni genere, etnia, convinzioni personali, disabilità, religione, etc.. A tal fine, sarà certamente utile programmare idonee e periodiche iniziative di formazione sui principi del codice di condotta.

I codici di condotta dovranno, altresì, prevedere:

- le condotte rilevanti, le tutele e le sanzioni in caso di violazione (inclusa la sospensione cautelare dalle attività sportive);
- procedure di selezione degli operatori sportivi, per garantire l'idoneità e la competenza a operare nell'ambito di attività giovanili;
- le verifiche da svolgersi, non solo all'assunzione ma anche in costanza di rapporto, nei confronti degli operatori sportivi;
- disposizioni in materia di incompatibilità, segregazione delle funzioni e disciplina sui conflitti di interessi;
- disposizioni che assicurino la riservatezza di ogni documento e/o informazione ricevuta.

I codici di condotta devono, inoltre, prevedere il dovere, in capo a tutti i soggetti, di segnalare senza indugio al responsabile contro abusi, violenze e discriminazioni situazioni, anche potenziali, che possano esporre sé o altri a pericolo o pregiudizio.

Profili sanzionatori

La mancata adozione dei modelli di prevenzione sportiva o la mancata integrazione dei modelli 231 (ove adottati) da parte degli affiliati comporta l'applicazione di apposite sanzioni da parte degli enti di affiliazione secondo le prescrizioni dei propri Regolamenti, all'uopo integrati sulla scorta di quanto previsto dal modello di regolamento deliberato dalla Giunta nazionale del CONI il 25 luglio 2023 (cfr. *supra* § 4).

Nondimeno, come già anticipato, l'ente di affiliazione potrà valutare l'effettiva adozione del modello di prevenzione sportiva da parte dell'ente sportivo quale condizione per l'affiliazione. Tra le altre, hanno disposto in tal senso la Fisi, la Fig e la Fibs.



SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 16, D.Lgs. 39/2021 (c.d. "Decreto dello Sport") ha inteso promuovere un più elevato livello di sensibilità e impegno ai fini sia della valorizzazione della parità di genere tra uomo e donna nel contesto di lavoro sia della tutela dei minori, nonché del contrasto a ogni forma di violenza di genere o per ragioni di etnia, religione, convinzioni personali, disabilità, età o orientamento sessuale e, in genere, a ogni forma di discriminazione.

L'osservatorio del CONI ha emanato i "*Principi fondamentali per la prevenzione e il contrasto dei fenomeni di abuso, violenza e discriminazione*", ai quali devono conformarsi sia gli enti di affiliazione (Federazioni sportive, discipline sportive associate, etc.) nell'ambito della redazione delle linee guida, sia gli affiliati (società e associazioni sportive professionistiche e dilettantistiche) in fase di progettazione di appositi modelli organizzativi volti a prevenire i comportamenti lesivi.



CASI OPERATIVI

Requisiti per la fruibilità del regime pex

di Euroconference Centro Studi Tributari



The banner features the Euroconference logo on the left, followed by the text "La professionalità va riconosciuta". In the center, it says "100 BEST IN CLASS" above "2024 Edition". On the right, there is a circular portrait of a man and a woman standing together.

La società Alfa srl – *holding* – possiede – da più di 20 anni – una partecipazione, classificata nel proprio bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie – pari al 50 % del capitale sociale della Spa X – società commerciale- italiana – avente per oggetto produzione e vendita impianti e filtri per il condizionamento dell’aria.

Soci di Alfa Srl sono persone fisiche per il 91% e, per il 9%, la società Beta Srl, società avente per oggetto l’assunzione di rappresentanze nel campo della refrigerazione e condizionamento dell’aria.

Beta srl – società italiana – detiene, altresì, nel proprio patrimonio – da più di 3 anni – classificata tra le “immobilizzazioni finanziare” la partecipazione nella holding – società Alfa Srl di cui sopra.

Tutti i soci della *holding* Alfa Srl hanno venduto le loro partecipazioni, previo affrancamento.

Beta Srl – anch’essa venditrice socia di Alfa Srl – ha ceduto la propria partecipazione.

Beta Srl, che detiene la partecipazione da più di 3 anni, nella *holding* – che a sua volta possedeva la partecipazione nella Spa X – commerciale – e che ha ceduto la propria partecipazione, può accedere al regime *pex*, e tassare quindi su un imponibile del 5% la plusvalenza realizzata?

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



FiscoPratico



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Quadro RQ del Modello Redditi: la rivalutazione delle partecipazioni

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

Conferimento di partecipazioni

Scopri di più

L'[articolo 10, L. 342/2000](#), ha introdotto la possibilità per i soggetti percettori di reddito di impresa di rivalutare:

- i beni materiali e immateriali, ad eccezione di quelli alla cui produzione (o al cui scambio) sia diretta l'attività d'impresa, nonché;
- le partecipazioni detenute in società controllate o collegate, ai sensi dell'[articolo 2359 cod. civ.](#), costituenti immobilizzazioni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31.12.1999.

Tale previsione normativa è stata, da ultimo, emendata ad opera dell'[articolo 1, commi da 696 a 704, L. 160/2019](#), che ha introdotto la proroga della disposizione normativa alle risultanze emergenti al 31.12.2018, nonché alcune modifiche alla disciplina in esame.

La normativa di riferimento è stata, successivamente, ulteriormente modificata dall'[articolo 12-ter, D.L. 23/2020](#), con l'introduzione della possibilità per il contribuente di fruire/avvalersi della rivalutazione nel bilancio (o rendiconto) dell'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2019, 31.12.2020 o al 31.12.2021.

Per poter fruire degli effetti della rivalutazione, il contribuente è chiamato a versare un'imposta sostitutiva, a fronte della compilazione di un'apposita sezione del quadro RQ della dichiarazione dei redditi.

Il bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2022 risulta, quindi, essere l'ultimo bilancio in cui sia possibile fruire, allo stato attuale, degli effetti della rivalutazione come disciplinata dalla richiamata L. 160/2019. Ne discende, pertanto, che i percettori di reddito d'impresa con esercizio solare, che abbiano fruito della rivalutazione nell'esercizio chiuso al 31.12.2022, dovranno presentare il Modello Redditi 2023 con l'apposita compilazione del quadro RQ, per la liquidazione dell'imposta sostitutiva dovuta a seguito della rivalutazione e, nel caso, dell'imposta dovuta per l'eventuale affrancamento della relativa riserva di rivalutazione.



Appare, infine, utile rammentare che **la rivalutazione in oggetto si discosta da quella introdotta dall'[articolo 110, D.L. 104/2020](#)**, i cui termini di fruizione risultano oramai decorsi.

Possono fruire della rivalutazione dei **beni d'impresa e delle partecipazioni detenute in società controllate o collegate**, ai sensi dell'articolo 2359 cod. civ., i **soggetti di cui all'[articolo 73, comma 1, lett. a\) e b\), Tuir](#)**, ovverosia:

- le **società per azioni e in accomandita per azioni**;
- le **società a responsabilità limitata**;
- le **società cooperative**;
- le **società di mutua assicurazione**;
- le **società europee** di cui al Regolamento CE 2157/2001;
- le **società cooperative europee** di cui al Regolamento CE 1435/2003;
- gli **enti pubblici e privati diversi dalle società**;
- i **trust** che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di **attività commerciali residenti** nel territorio dello Stato che non adottano i principi contabili internazionali.

A seguito di quanto previsto dall'[articolo 15, L. 342/2000](#), possono, inoltre, fruire della rivalutazione in oggetto anche:

- le **imprese individuali**;
- le **società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate**;
- gli **enti pubblici e privati diversi dalle società**;
- i **trust** che **non** hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di **attività commerciale**;
- gli **organismi di investimento collettivo** residenti nel territorio dello Stato;
- le **società, gli enti di ogni tipo, compresi i trust** (con o senza personalità giuridica) **non residenti** nel territorio dello Stato;
- le **persone fisiche non residenti esercenti attività commerciale** nel territorio dello Stato mediante **stabili organizzazioni**.

Facendo riferimento alla disposizione normativa di cui all'[articolo 1, commi da 696 a 704, L. 160/2019](#), come integrata dall'[articolo 12-ter, D.L. 23/2020](#), si ritiene utile richiamare gli **aspetti principali** che sottendono questa particolare ipotesi di **rivalutazione dei beni e delle partecipazioni da parte dei soggetti percettori del reddito d'impresa**. A norma dell'[articolo 12-ter, D.L. 23/2020](#), la rivalutazione dei beni in discorso:

- può essere **effettuata nel bilancio o rendiconto dell'esercizio in corso al 31.12.2020, 31.12.2021 o 31.12.2022**, facendo riferimento alla **situazione emergente dall'esercizio in corso al 31.12.2018**;
- deve **riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea** e;
- deve essere **annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa**, ove presente.

I **valori iscritti non possono**, tuttavia, in nessun caso **eccedere i valori effettivamente**



attribuibili ai beni con riferimento alla loro consistenza, capacità produttiva o l'effettiva possibilità di utilizzazione economica da parte dell'impresa, o i valori correnti e le quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri.

Al fine di ottenere il **riconoscimento fiscale dei maggiori valori** è richiesto il **versamento di un'imposta sostitutiva del 12% per i beni ammortizzabili e del 10% per i beni non ammortizzabili** (tra cui le partecipazioni), da liquidarsi in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi. Tale imposta può essere versata in **unica soluzione**, ovvero in **misura rateale**.

Il **numero di rate massimo** concedibile, tuttavia, risulta **variare in funzione dell'entità dell'imposta sostitutiva complessivamente dovuta** e, pertanto, per importi complessivi:

- **inferiori a euro 3.000.000**, si può fruire di un massimo di **tre rate annuali di pari importo** con scadenza entro il termine ordinario per il versamento del saldo delle imposte dei redditi a partire dalla scadenza relativa al periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita.
- **superiori a euro 3.000.000**, si può fruire di **sei rate** con il seguente **piano di pagamento**:
 - la **prima rata**, entro il termine ordinario per il versamento del saldo delle imposte dei redditi relative al periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita;
 - la **seconda rata**, entro il termine di versamento del secondo acconto del periodo d'imposta successivo;
 - le **successive 4 rate**, con scadenza, rispettivamente, entro il termine previsto per il pagamento del saldo e del secondo acconto per i periodi d'imposta successivi.

Il **saldo attivo della rivalutazione** deve essere **imputato al capitale**, ovvero accantonato in una specifica riserva in sospensione di imposta. La stessa, tuttavia, può essere **affrancata** in tutto od in parte a fronte del **versamento**, secondo le medesime modalità precedentemente evidenziate, di un'**ulteriore imposta sostitutiva del 10% dell'importo che si intende affrancare**, sempre da liquidarsi nella dichiarazione dei redditi.

Il **riconoscimento fiscale** dei maggiori valori derivanti dalla rivalutazione **non è immediato**, ma risulta **differito al terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita**.

Al fine di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori derivanti dalla rivalutazione e, nel caso, l'affrancamento della relativa riserva di rivalutazione, il contribuente è chiamato a **liquidare le relative imposte sostitutive nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale ha effettuato la richiamata rivalutazione**. A tal fine, è chiamato a compilare le **sezioni XXIII-A e XXIII-C del quadro RQ**, presenti in tutte le tipologie del **Modello redditi** (PF, SP, SC, ENC).



In merito al **perfezionamento della rivalutazione** si ritiene, infine, utile rammentare quanto esposto dall'**Agenzia delle entrate**, nel contesto della [**circolare n. 14/E/2017**](#), in riferimento alle precedenti leggi di rivalutazione, a sua volta richiamata anche dalla [**circolare n. 6/E/2022**](#), in relazione alla rivalutazione introdotta dall'[**articolo 110, D.L. 104/2020**](#), secondo cui “*Coerentemente con quanto precisato nella circolare n. 13/E del 2014 e circolare n. 11/E del 2009 nonché nella risoluzione n. 362/E del 2008 con riferimento alle precedenti leggi di rivalutazione, si evidenzia che l'esercizio dell'opzione per la rivalutazione dei beni d'impresa è senz'altro perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva. Pertanto, l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento della rivalutazione. In tal caso, l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo ai sensi degli artt. 10 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, fermo restando la possibilità per il contribuente di avvalersi delle disposizioni contenute nell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997 (cosiddetto 'ravvedimento operoso')*”.



LA LENTE SULLA RIFORMA

Concordato preventivo biennale: nuova opportunità per i titolari di reddito di lavoro autonomo

di Arianna Semeraro

Convegno di aggiornamento

Reddito di lavoro autonomo: focus operativi e novità della Legge Delega

Scopri di più

È in arrivo il **concordato preventivo biennale** che consentirà, anche ai contribuenti titolari di reddito di lavoro autonomo, **di accordarsi** preventivamente e per due anni sui propri redditi **con il fisco**.

Dalla lettura dell'articolo 15 dello schema di Decreto Delegato (approvato lo scorso 3.11.2023 dal Consiglio dei ministri), si comprende come l'Agenzia delle entrate formulerà una **proposta finalizzata a determinare un reddito di lavoro autonomo** sulla base del quale, per **due periodi di imposta**, il contribuente **sarà tenuto a versare Irpef e Irap**, indipendentemente dall'effettivo raggiungimento (o del superamento) del **reddito stabilito**.

In altre parole, per imprenditori di minori dimensioni e lavoratori autonomi viene contemplata la possibilità di aderire al “preventivo biennale”, quale strumento che consente di **definire anticipatamente**, per due periodi d'imposta, il **contenuto sostanziale dell'obbligazione tributaria**.

In particolare, le linee guida fissate dalla L. 111/2023 prevendono, quali tratti principali dell'istituto in rassegna:

- l'impegno del contribuente ad **accettare e a rispettare la proposta per la definizione biennale** della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap formulata dall'Agenzia delle entrate, anche utilizzando le **banche dati e le nuove tecnologie** a sua disposizione;
- **l'irrilevanza**, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, nonché dei contributi previdenziali obbligatori, di **eventuali maggiori o minori redditi imponibili** (rispetto a quelli oggetto del concordato), **fermi restando gli obblighi contabili e dichiarativi**;
- la decadenza dal concordato biennale nel caso in cui, a seguito di accertamento, risulta che il **contribuente non ha correttamente documentato**, negli anni oggetto del concordato stesso (o in quelli precedenti), **ricavi o compensi per un importo superiore al 30 % dei ricavi dichiarati**, ovvero risultano commesse altre **violazioni di non lieve entità**, di cui al comma 2, dell'articolo 22, dello schema di Decreto Delegato.



Possono accedere al concordato biennale, i **contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni**, ai quali si rendono applicabili gli **indici sintetici di affidabilità** e che, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta:

- ottengono un **punteggio di affidabilità fiscale pari almeno a 8** sulla base dei dati comunicati;
- **non hanno debiti tributari** ovvero, nel rispetto dei termini previsti dai commi 3 e 4 dell'articolo 9, dello schema di Decreto Delegato, hanno **estinto quelli** che tra essi sono **d'importo complessivamente pari o superiori a 5.000 euro per tributi** amministrati dall'Agenzia delle entrate, compresi interessi e sanzioni, ovvero **per contributi previdenziali** definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione. **Non concorrono al citato limite i debiti oggetto di provvedimenti di sospensione o di rateazione** sino a decadenza dei relativi benefici, secondo le specifiche disposizioni applicabili.

Da una prima lettura, la **norma non appare essere convincente**, poiché si denota una scarsa partecipazione del contribuente alla fase di attuazione del tributo, la cui formulazione pare assumere la forma di una **proposta quasi unilaterale e vincolante dell'Amministrazione finanziaria**. I contribuenti saranno liberi se accettare la proposta e, se la scelta dovesse essere in questo senso, i contribuenti **sarebbero obbligati a versare le imposte e l'Irap sugli imponibili concordati**. Ciò anche laddove il reddito effettivo dovesse risultare inferiore rispetto ai contenuti della proposta accettata.

Come detto, **la proposta** – che riguarderà sia le **imposte sui redditi**, ma anche il valore della produzione ai fini Irap – **non pare poter essere accettata parzialmente dal contribuente**. Il problema si porrà soprattutto per gli esercenti attività di impresa. In questo caso, le due basi imponibili (ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Irap) possono essere in molti casi **estremamente diverse** e, quindi, l'imprenditore potrebbe **trovare più conveniente accettare solo una parte della proposta**. Tale possibilità è, tuttavia, preclusa, stante il tenore letterale dell'articolo 9, comma 3 dello schema di Decreto Delegato, che prevede letteralmente che “*il contribuente può aderire alla proposta di concordato*”. **Non è ammessa**, quindi, **la possibilità di aderirvi ai fini Irpef, ovvero ai soli fini Irap**.

La norma continua a non convincere a pieno posto che, oltre alle problematiche sopra sottolineate, da una prima lettura si denota una **carenza di evidenziati e specifici profili di vantaggio** (o esimenti di natura sanzionatoria) **nei confronti di coloro i quali decideranno di aderirvi**. Da ciò ci si chiede quale potrebbe essere effettivamente il grado di *appeal* che la norma genererà e, in ultima analisi, che **impatto avrà sul raggiungimento degli obiettivi a cui la stessa è tesa**.

Non bisogna dimenticare, difatti, che il Legislatore ha inteso introdurre tale possibilità al solo scopo di **razionalizzare gli obblighi dichiarativi e perseguire una riduzione del fenomeno dell'evasione** attraverso misure che favoriscono l'adempimento spontaneo del contribuente. L'obiettivo da raggiungere è volto all'instaurazione di un **rapporto di fiducia tra**



amministrazione e contribuente che miri ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti. Rapporto quest'ultimo che, sulla base della struttura della misura in esame, **non appare essere pienamente paritario**, stante **l'unilateralità della proposta** e la **scarsa partecipazione del contribuente** alla determinazione del contenuto della stessa.



DIRITTO SOCIETARIO

Obblighi di bilancio per le società in liquidazione

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Liquidazione delle società e cessazione dell'attività

Scopri di più

Nelle operazioni di **liquidazione di società di capitali**, il documento Oic 5 prevede l'obbligo di predisporre **numerosi documenti contabili**, alcuni dei quali sono previsti nella fase di pre-liquidazione (a carico degli amministratori) ed **altri da produrre nella fase di liquidazione** vera e propria.

È opportuno preliminarmente ricordare che **il procedimento di liquidazione è obbligatorio** per le società di capitali, a differenza di quanto previsto per le società personali.

Le disposizioni civilistiche che disciplinano la liquidazione delle società di capitali ([articolo 2484](#) e seguenti cod. civ.) **distinguono due momenti**:

- il primo, collegato all'effetto della **causa di scioglimento**, coincidente con l'iscrizione presso il registro delle imprese della **presa d'atto da parte degli amministratori** (ipotesi da 1 a 5 del citato [articolo 2484, cod. civ.](#));
- il secondo, riferito al **momento di inizio della liquidazione**, che coincide con **l'iscrizione presso il registro imprese della nomina dei liquidatori**.

In relazione al primo dei due momenti (quello collegato alla causa di scioglimento), è opportuno osservare che, se la liquidazione è **deliberata volontariamente dai soci**, ai sensi dell'[articolo 2484, n. 6, cod. civ.](#), si realizza una **coincidenza temporale tra i due momenti**, poiché è la stessa assemblea che, accertando la causa di liquidazione, **contestualmente nomina i liquidatori**.

I primi obblighi contabili ricadono, come anticipato, sugli amministratori, i quali **devono redigere due documenti**:

- una **situazione dei conti**, che si concretizza in una situazione contabile analitica (relativa sia ai conti patrimoniali che economici), **redatta alla data in cui si verifica l'effetto della causa di scioglimento**;
- un **rendiconto della gestione fino alla data in cui inizia la liquidazione** (giorno antecedente alla data di iscrizione presso il registro imprese della delibera di nomina



dei liquidatori).

Tale ultimo documento è un **vero e proprio bilancio infrannuale**, composto da Stato patrimoniale, Conto economico e Nota integrativa. In ogni caso, entrambi i documenti:

- **non sono approvati** dall'assemblea dei soci e;
- **devono essere redatti anche se gli amministratori assumono l'incarico di liquidatori.**

Per quanto riguarda, invece, gli adempimenti da attuare durante il periodo di liquidazione, il documento Oic 5 prevede i **seguenti obblighi in capo ai liquidatori**:

- **redazione dell'inventario iniziale di liquidazione**, composto solamente dallo Stato patrimoniale, in cui i liquidatori:
 - **accertano l'esistenza delle attività e delle passività**, nonché del patrimonio netto esistente all'inizio della liquidazione;
 - **operano le rettifiche di liquidazione e stanziano il fondo per oneri e spese di liquidazione**. Il documento in questione **non deve essere approvato dall'assemblea** in quanto svolge una funzione interna di presa in carico dei beni da parte dei liquidatori;
- nel **primo bilancio chiuso successivamente all'inizio della liquidazione** (quello riferito al 31 dicembre del primo anno di liquidazione), composto da Stato patrimoniale, Conto economico e Nota integrativa, i liquidatori devono riportare anche **l'inventario di liquidazione**. Con l'approvazione di tale bilancio, i soci implicitamente approvano anche l'inventario di liquidazione;
- predisposizione dei **bilanci di esercizio degli esercizi** compresi nel periodo di liquidazione con gli schemi tradizionali e comprensivi della Nota integrativa e delle relazioni al bilancio (dei liquidatori e dell'organo di controllo se esistente);
- **redazione del bilancio finale di liquidazione** e del piano di riparto, con deposito per l'iscrizione presso il registro delle imprese, **affinché lo stesso possa essere approvato**.

In relazione all'approvazione del **bilancio finale di liquidazione**, la stessa può avvenire con due modalità:

- con il **decorso di 90 giorni**, al termine del quale il "silenzio" dei soci implica **l'approvazione dello stesso e del piano di riparto**;
- con **verbale assembleare da cui risulti**, tuttavia, il **consenso unanime di tutti soci** per l'approvazione dello stesso.

A differenza dei bilanci ordinari, il **bilancio finale di liquidazione** deve, infatti, **essere approvato all'unanimità** da parte di tutti i soci con una delle modalità poc'anzi descritte.



AGEVOLAZIONI

Legge di bilancio 2024: prime considerazioni sulla regolarizzazione del magazzino

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Master Breve **365 giorni di formazione
in abbonamento**

NUOVA EDIZIONE
2023/2024

Scopri le novità della nuova edizione >

Tra le norme inserite nella Legge di Bilancio 2024 (attualmente in discussione presso i due rami del Parlamento) spicca quella dedicata alla **regolarizzazione del magazzino**. Si tratta di una delle poche disposizioni che hanno un **impatto significativo sul reddito d'impresa** e che probabilmente concentrerà l'attenzione degli operatori, almeno per **eseguire qualche valutazione di convenienza**.

La previsione normativa è contenuta nell'articolo 20, D.D.L. Bilancio 2024, ed il testo richiama (quasi integralmente) una precedente disposizione, vale a dire l'[articolo 7](#), commi da 9 a 14, L. 488/1999; quindi, a distanza di più di venti anni, **viene riproposta una regolarizzazione del magazzino**, per la quale può essere utile riproporre i chiarimenti di prassi resi con la [circolare n. 115/E/2000](#).

Anzitutto isoliamo l'ambito soggettivo: la disposizione è rivolta alle **imprese diverse da quelle che adottano i principi contabili internazionali**; quindi, parliamo di un ampio spettro soggettivo che comprende le **imprese individuali** (in qualunque regime contabile), le **società di persone**, nonché le **società di capitali Oic adopter senza limiti dimensionali**. Peraltro, rispetto all'analogia disposizione del 1999, lo scenario attuale delle imprese comprende anche quelle che **adottano il regime forfettario e quello semplificato**, soggetti per i quali le giacenze di magazzino non assumono un rilievo diretto nella determinazione del reddito imponibile. Ciò pone una delicata problematica attinente alla **valutazione di convenienza** che, per i soggetti che determinano forfetariamente il reddito, dovrà essere effettuata valutando, in modo concreto, quali prospettive vi possano essere, affinché essi migrino verso il regime ordinario, ma sul punto torneremo in futuro **con un ulteriore intervento**.

L'oggetto della norma prevista dal D.D.L. Bilancio 2024 è rappresentato **dall'adeguamento dalle giacenze iniziali all'1.1.2023**, le quali potranno essere rettificate sia in **aumento che in diminuzione**. Il riferimento alla [circolare n. 115/E/2000](#), ci permette di ritenere che, a fronte di uguale testo normativo, anche per l'attuale norma di adeguamento valga l'interpretazione fornita all'epoca sull'esclusione (dalla procedura di regolarizzazione) **delle rimanenze di opere**



e servizi in corso di esecuzione, cioè le giacenze di cui all'[articolo 93 Tuir](#). In effetti, l'articolo 20, comma 2, D.D.L. Bilancio 2024, non richiama espressamente la citata disposizione del Tuir, né fa alcun riferimento a giacenze “di beni”, ma allo stesso modo si era pronunciato il citato [articolo 7, L. 488/1999](#), e la stessa Agenzia delle entrate aveva **limitato la regolarizzazione alle sole giacenze fisiche**.

Ancora, ai sensi del comma 2, dell'articolo 20, D.D.L. Bilancio 2024, **la regolarizzazione va distinta tra incremento di giacenze e diminuzione delle stesse** alla data dell'1.1.2023. Più delicato è certamente l'intervento di **riduzione delle giacenze**, poiché il legislatore presuppone che la differenza tra inventario contabile e giacenze reali sia rappresentata da **merce ceduta in modo irregolare**. Al riguardo, va segnalato che, nella prassi operativa, **non è infrequente che la differenza tra giacenze contabili (più elevate) e giacenze reali (meno elevate) non derivi da merce ceduta in modo irregolare**, bensì dal proposito di occultare perdite, quindi, **una scelta certamente illegittima**, ma sul piano civilistico e su quello non fiscale. In tali fattispecie, la regolarizzazione del magazzino **non porterebbe alcun vantaggio**, anzi genererebbe debiti di imposta per **cessioni non avvenute** e metterebbe in evidenza una **valutazione scorretta del magazzino ai fini del bilancio**, con possibili **azioni di responsabilità** attivabili dai soci **nei confronti dell'organo amministrativo**.

Ma tornando, invece, all'adeguamento in riduzione del magazzino, motivato da cessioni occultate nel passato, va segnalato che la **riduzione può avvenire sia per modifica del valore**, sia per modifica della **quantità delle merci**. Sul punto, sempre in presenza di identico testo normativo, è stata chiara la richiamata [circolare n. 115/E/2000](#), nella parte in cui ha affermato che: *“È possibile, quindi, eliminare le quantità fisiche dei beni risultanti dalla contabilità in misura superiore a quelle effettive ovvero ridurre i costi unitari di valutazione dei beni effettivamente esistenti in magazzino in quanto superiori a quelli effettivi”*. Diversa è l'ipotesi contraria, ovvero l'incremento del magazzino, nel qual caso l'unica operazione possibile è **l'aumento delle quantità**. L'ipotesi illecita sottostante a quest'ultima regolarizzazione è che sia stata **omessa la contabilizzazione di acquisti** che, quindi, **non sono confluiti nelle giacenze contabili**. Ciò spiega il motivo per cui, in questo secondo caso, **l'imposta sostitutiva richiesta non riguardi l'Iva**, ma solo Ires/Irpef e Irap. In realtà, nella prassi operativa, la circostanza che il magazzino effettivo **sia più elevato di quello contabile è dovuto dalla scelta** (illecita) di **occultare parte dell'imponibile**, fingendo di aver ceduto merci con un **margine di guadagno meno elevato rispetto a quello effettivo**.

L'operazione di regolarizzazione, nella passata edizione, si perfezionava con il pagamento della imposta sostitutiva, come aveva affermato la citata [circolare n. 115/E/2000](#) (paragrafo 5): *“L'adeguamento si perfeziona con il versamento delle imposte dovute entro i termini...”*, mentre la norma attuale si differenzia, laddove l'articolo 20, comma 5, D.D.L. Bilancio 2024, statuisce che l'adeguamento deve essere richiesto nella **dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2023**. Questa previsione si allinea con le recenti disposizioni normative in materia (es. **rivalutazione dei beni di impresa** e **assegnazione agevolata**) che contengono una facoltà, a cui il contribuente può aderire previo versamento di imposta sostitutiva. In tali casi, si è sempre assegnato, al passaggio nel modello Redditi, **valore costitutivo della scelta eseguita**, al



punto che un eventuale omissione di versamento della imposta sostitutiva (che nel passato avrebbe comportato il non perfezionamento dell'adeguamento del magazzino), ora comporta solo che **l'imposta non versata venga iscritta a ruolo**, ferma restando la validità della regolarizzazione. Il debito per imposta sostitutiva **è rateizzato in due scadenze**:

- la prima, contestuale al versamento del **saldo delle imposte sul reddito** relativo al **periodo d'imposta 2023**;
- la seconda, **entro il termine del versamento dell'acconto** (seconda rata) delle imposte sul reddito relative al periodo d'imposta 2024, quindi verosimilmente, **entro il 30.11.2024**.

L'imposta sostitutiva, sia la quota riferibile all'Iva, sia quella riferibile all'Ires/Irap, è indeducibile e l'effetto della regolarizzazione è diretto alle giacenze iniziali del **periodo d'imposta in corso al 30.9.2023**, il che permette di dire, semplificando, che **la regolarizzazione ha come oggetto le rimanenze iniziali dell'esercizio 2023**.