



Edizione di mercoledì 17 Aprile 2024

ENTI NON COMMERCIALI

Il diritto di voto dei minorenni: una questione ancora non risolta

di Arash Bahavar

CASI OPERATIVI

Interventi super eco-bonus e super sisma-bonus su immobili utilizzati da enti del Terzo settore

di Euroconference Centro Studi Tributarî

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Gli aspetti contabili della Global Minimum Tax: i recenti emendamenti al principio contabile OIC25

di Laura Magnani, Marta Rossi

LA LENTE SULLA RIFORMA

Il punto sui decreti attuativi della Legge Delega per la Riforma tributaria

di Luigi Ferrajoli

REDDITO IMPRESA E IRAP

Cause di disapplicazione parziali facoltative per le società non operative

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî

ACCERTAMENTO

Cessione totalitaria della partecipazione al capitale di società di persone o di capitali

di Angelo Ginex

Il diritto di voto dei minorenni: una questione ancora non risolta

di **Arash Bahavar**

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



Come ormai noto entro il 30 giugno 2024 scadrà per i sodalizi sportivi dilettantistici (Asd/Ssd) il termine per l'adeguamento degli statuti alle disposizioni previste dall'articolo 7 e ss., D.Lgs. 36/2021, adempimento originariamente con termine al 31 dicembre 2023.

Tali enti dovranno pertanto provvedere a modificare il proprio statuto sociale ai sensi di quanto disposto dal Decreto sopra citato, ove non vi abbiano già provveduto.

Il predetto articolo 7, D.Lgs. 36/2021, descrive il contenuto minimo dell'atto costitutivo e dello statuto dei sodalizi sportivi.

Secondo il nuovo disposto normativo tali enti si costituiscono con atto scritto, nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale.

Nello statuto, così come previsto al comma 1 del suddetto articolo, devono essere espressamente previsti:

- 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, D.Lgs. 36/2021;
- 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.

Ciò premesso, uno dei temi che sta accendendo maggiormente il dibattito per le Asd è un'estrinsecazione pratica di una casistica di cui al punto sub e), ovvero il riconoscimento (o meno) del diritto di voto ai minorenni negli enti su base associativa.

Capacità giuridica e di agire. I “grandi minori”

Ai fini della trattazione occorre partire da 2 nozioni base:

1. la capacità giuridica; e
2. la capacità di agire.

Per capacità giuridica si intende la suscettibilità del soggetto a essere titolare di diritti e di doveri riconosciuti dall'ordinamento giuridico ed è la condizione basilare di ciascuna persona fisica, che infatti ottiene tale peculiarità al momento della nascita (articolo 1, cod. civ.). È pertanto una caratterizzazione indispensabile per ciascun individuo e immanente dello stesso, al punto che l'articolo 22, Costituzione afferma che nessuno può esserne privato: solo la morte ne determina quindi il venire meno.

Diverso concetto è quello della capacità di agire, che attiene alla condizione di poter compiere atti giuridici e che viene riconosciuta al compimento della maggiore età a 18 anni (articolo 2, cod. civ.). In altri termini l'acquisto della capacità di agire si regge su un “meccanismo” presuntivo, che fa di un criterio temporale (il compimento del 18° anno di età) il momento a partire dal quale si determina il passaggio da una situazione di mera titolarità di diritti a una in cui gli stessi sono suscettibili di concreto esercizio^[1].

In realtà, già nello stesso codice civile: “*diverse sono le disposizioni che riconoscono al minore la capacità di compiere atti idonei ad incidere sulla sua sfera giuridica, sia pure al di fuori dell'area dei rapporti di natura più strettamente patrimoniale. Ove si allarghi, poi, l'orizzonte al resto della legislazione, ad esito di un processo che tendente a valorizzare l'autonomia del minore, si può senz'altro dire che la relativa incapacità si presenti come (almeno tendenzialmente) generale solo in capo patrimoniale, mentre in quello degli atti coinvolgenti la sua sfera esistenziale al minore stesso sia sempre più estremamente riconosciuto il potere di autodeterminarsi*”^[2].

In altri termini in una graduale evoluzione del diritto minorile si sta andando sempre più verso

la valorizzazione della c.d. “*capacità di discernimento*”, che si viene a formarsi al raggiungimento di età predeterminate che rientrano, a seconda dei casi, in una fascia di età che va dai 12 ai 18 anni (c.d. grandi minori).

La stessa Riforma dello sport dimostra quanto appena detto all’articolo 16, comma 2, D.Lgs. 36/2021 nella parte in cui prevede che: “*Il minore che abbia compiuto i 14 anni di età non può essere tesserato se non presta personalmente il proprio assenso*”.

Tale situazione, tuttavia, non fa venire meno:

1. che sia il Legislatore a prevedere ipotesi specifiche in cui è possibile l’intervento attivo del minore di età;
2. l’esigenza – desumibile dalla lettura dell’articolo 30, Costituzione – di tutelare il minore al di fuori dell’area riconosciuta all’autonomia, assistendolo nel progressivo sviluppo della propria personalità e assicurando adeguata protezione ai suoi interessi personali e patrimoniale.

Da ciò discende che, salvo le eccezioni previste dal Legislatore, “*il minore non può compiere da solo alcun atto di natura personale*”^[3] dovendo questi essere assistito dai propri genitori (a seconda dei casi congiuntamente o disgiuntamente), che esercitano su di lui la responsabilità genitoriale. Detta responsabilità è una situazione giuridica complessa, costituita sia da obblighi sia da poteri e diritti verso un determinato soggetto, il minore appunto, che devono essere esercitati nel suo interesse e riguardano sia la sfera personale sia la sfera patrimoniale.

È doveroso precisare che se i genitori sono deceduti o per qualunque altra causa (ad esempio, pronuncia di decadenza dalla responsabilità genitoriale) non possono esercitare la responsabilità genitoriale, si apre la situazione giuridica della tutela, che ha la funzione di garantire al minore, attraverso l’intervento di altro soggetto e sotto il controllo di organi giudiziali sulla relativa attività, la cura dei suoi interessi personali e patrimoniali.

Il rapporto che intercorre tra il minorenne e l’associazione

A questo punto della trattazione occorre passare al rapporto che intercorre tra il minorenne e il sodalizio sportivo.

I minori possono essere senza alcun dubbio soci dell’associazione; questo è un loro diritto garantito, come per tutte le persone fisiche, dalla Costituzione agli all’articolo 2, che prevede il riconoscimento dei “*diritti inviolabili dell’uomo*” anche “*nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità*”, nonché all’articolo 18, Costituzione, secondo cui “*tutti i cittadini hanno diritto di associarsi liberamente, senza autorizzazione, per fini che non sono vietati ai singoli dalla legge penale*”.

Per quanto qui interessa: *“il minore conclude il contratto associativo a mezzo del genitore; si tratta di attività di ordinaria amministrazione che può essere svolta disgiuntamente dai genitori esercenti la responsabilità genitoriale”*[\[4\]](#).

Una volta riconosciuto il diritto del minore di associarsi, e quindi di far parte di una associazione, egli *“acquista lo status di associato (pertanto del loro numero se ne dovrà tenere conto nella determinazione dei quorum costitutivi e deliberativi della assemblea) che gli attribuisce i diritti collegati; fra questi il diritto di partecipare all’assemblea, il diritto di voto oltre al diritto di fruire delle attività e delle iniziative sportive”*[\[5\]](#).

Con particolare riferimento al diritto di voto occorre evidenziare che questo si caratterizza per essere il più rilevante strumento di partecipazione alla vita del sodalizio, atteso che, esercitandolo, il socio non si limita a esprimere una propria valutazione priva di rilevanza generale, ma contribuisce alla formazione di una decisione di gruppo o alla costituzione di organi dello stesso.

Da ciò consegue che *“il voto, che pur resta un diritto soggettivo del cittadino (rectius: del socio), assume una rilevanza funzionale”*[\[6\]](#).

Il diritto di voto dei minorenni

A questo punto occorre domandarsi se il riferimento alla maggiore età per l’esercizio del diritto di voto presente in diversi statuti delle Asd possa considerarsi in contrasto con i principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati.

Al riguardo la giurisprudenza ha affermato che tutti i soci hanno uguali diritti anche in termini di partecipazione al voto e, nel caso di minori, tale diritto deve essere esercitato da chi ne ha la responsabilità genitoriale (ex articolo 320, cod. civ.)[\[7\]](#).

Successivamente questa posizione è stata ripresa dal Ministero del lavoro con 2 note ministeriali, la n. 1309/2019 e la successiva n. 18244/2021. Nella prima viene asserita la necessità di non inibire l’accesso ai minorenni in quanto sarebbe contrario al principio della parità dei diritti dei soci escluderli dall’elettorato attivo, poiché *“il relativo esercizio deve ritenersi attribuito ex lege per i soci minori agli esercenti la responsabilità genitoriale sugli stessi”*.

Medesima posizione è stata confermata con la successiva nota del 2021 ove si ribadisce che *“l’esclusione dal diritto di partecipare alle deliberazioni comuni, anche per il tramite dei soggetti investiti della potestà genitoriale, significherebbe ledere immediatamente il loro “status” di socio”*.

Alla luce di ciò la privazione del diritto di voto ai minorenni *“potrebbe portare a escludere la presenza di “democraticità”. Ne potrebbe derivare, quindi, che uno statuto di Asd che non preveda il diritto di voto ai minorenni sia considerato non conforme ai fini dei requisiti per il riconoscimento sportivo dell’ente con perdita del diritto di applicare le connesse agevolazioni fiscali”*[\[8\]](#).

Si rileva, pertanto, che la previsione statutaria che escluda espressamente il minore dall'esercizio del diritto di voto debba ritenersi in contrasto con i suddetti principi, poiché *“il genitore esercente la responsabilità sul figlio minore associato non è titolare di usufrutto legale sulla quota associativa o comunque sui diritti associativi che appartengono al minore. Ne discende che, in seno all'associazione, il genitore adempie ad una funzione sostituiva del minore agendo quale rappresentante del figlio e non in nome proprio, compiendo atti negoziali validi ed efficaci nei confronti del minore”*[\[9\]](#).

Analogamente al contratto associativo e al tesseramento, anche tale atto è da considerarsi come atto di ordinaria amministrazione e pertanto può essere compiuto disgiuntamente da ciascun genitore.

Ciò detto occorre soffermarsi su 2 ulteriori aspetti.

Il primo è che in nessun caso può considerarsi in contrasto con i suddetti principi la mera previsione a livello statutario della maggiore età ai fini dell'esercizio del diritto di voto. In tal caso tale riferimento deve essere inteso non tanto come limite, bensì come un requisito minimo *“che, per un verso, non esclude l'adozione di altre soluzioni e, per l'altro, intende unicamente dire che per votare è necessaria la maggiore età”*[\[10\]](#).

Altro aspetto da considerare, richiamando quanto detto in precedenza circa la capacità di discernimento, è che non potrebbe ritenersi corretto giungere alla conclusione che vi sia un'apertura verso il riconoscimento del minore a concorrere alla formazione della volontà dell'associazione votando personalmente in assemblea, atteso che nulla è previsto a livello normativo.

Il particolare caso dell'elettorato passivo

Strettamente correlato all'esercizio del diritto di voto è il diritto a essere votati a membri delle cariche sociali.

Diverse, in tal caso, sono le questioni che attengono al ruolo del minore, soprattutto con riferimento all'organo amministrativo. In esso, infatti, possono essere assunte obbligazioni che potrebbero, in ipotesi nemmeno troppo remote, ledere il patrimonio del minore, specialmente qualora l'associazione risultasse non riconosciuta e quindi dovesse rispondere dei debiti chi agisce in nome e per conto di questa; la vicenda potrebbe farsi ancora più complicata in caso di intervenuta separazione tra i coniugi.

Altro aspetto da considerare è che il minore, salvo nei casi espressamente previsti, è incapace legalmente di porre in essere atti e negozi di gestione con la diretta conseguenza che i contratti posti in essere dal minore, in quanto privo di capacità legale, sono annullabili ex articolo 1425, comma 1, cod. civ..

Ciò premesso non dovrebbe ritenersi in contrasto con il principio di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati la preclusione del minore all'elettorato passivo.

Quanto detto trova conferma nella recente circolare n. 18244/2021 che – seppur con riferimento agli ETS, ma il cui principio può essere traslato anche sulle Asd “*il principio di uguaglianza deve essere temperato, secondo criteri di ragionevolezza, con il possesso dei requisiti che consentano al candidato di svolgere l’incarico per il quale viene eletto. Tali requisiti sono in primis quelli legati alla piena capacità di agire: se da un lato non è ragionevole privare il minorenni legittimamente ammesso nella base associativa del diritto di prendere parte alle decisioni sociali (prevedendo che il voto possa essere esercitato dal titolare della potestà genitoriale), dall’altro è comprensibile che un socio non possa assumere incarichi associativi comportanti specifiche responsabilità se non è pienamente e legalmente titolato ad assumerle*”.

Da ciò discende che non deve ritenersi in contrasto con il suddetto principio la preclusione dell'elettorato passivo del minore.

A questo punto occorre domandarsi se sia possibile prevedere, analogamente all’esercizio del diritto di voto, che sia il genitore a rappresentare il figlio in seno agli organi collegiali. In questo caso “*non appare comunque possibile che la partecipazione all’organo direttivo possa avvenire attraverso uno dei genitori in quanto diritto personalissimo dell’eletto*”^[11].

^[1] Si aggiunga inoltre che la possibilità di agire “*non è per tutti; infatti, può essere limitata al ricorrere di determinate circostanze o condizioni. Può non essere ancora ottenuta, come nel caso dei soggetti minorenni, che infatti necessitano dell’assistenza di un soggetto capace di agire che eserciti la responsabilità genitoriale o la tutela, che possa in concreto cioè, tra le altre incombenze, amministrarne i beni e rappresentarli nel compimento dei negozi giuridici. Può anche essere persa, specialmente mediante l’interdizione e l’inabilitazione*” (si deve notare che con questi istituti vige, in aggiunta, la causa di ineleggibilità e di decadenza, per la quale non può mai essere assunta la carica di amministratore ex art. 2382 c.c.) in “*La partecipazione di minorenni alla vita associativa di un’a.s.d.*” in www.fisconoprofit.it.

^[2] F. Bocchini, E. Quadri, “*Diritto Privato*”, Giappichelli, 2022, pag. 243.

^[3] P. Stanzione, “*Manuale di Diritto Privato*”, Giappichelli, 2017, pag. 74.

^[4] G. Martinelli, “*Il diritto di voto dei minorenni negli enti associativi*”, in Ec news.

^[5] *Ibidem*.

^[6] F. Cuocolo, “*Lezioni di diritto pubblico*”, Milano, 2006, pag. 224.

^[7] Cassazione n. 23228/2017.



^[8] G. Martinelli, L. Caramaschi, [“Il voto ai minorenni”](#), Associazioni e sport n. 3/2022, pag. 2.

^[9] G. Martinelli, *“Il diritto di voto dei minorenni negli enti associativi”*, in Ec news.

^[10] Collegio di garanzia dello sport, parere n. 2/2023.

^[11] G. Martinelli, *“Il diritto di voto ai minorenni”*, in Ec news.

Si segnala che l'articolo è tratto da “[Associazioni e sport](#)”.

CASI OPERATIVI

Interventi super eco-bonus e super sisma-bonus su immobili utilizzati da enti del Terzo settore

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA ALLA RIFORMA FISCALE

Servizio editoriale mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti

[scopri l'offerta valida fino al 31 marzo! >](#)



Applicabilità dell'articolo 119, comma 10-bis, D.L. 34/2020 su interventi c.d. *super eco-bonus* e *super sisma-bonus* su immobili di proprietà in utilizzo a enti del Terzo settore.

L'articolo 119, comma 10-bis, D.L. 34/2020 indica che *“Il limite di spesa ammesso alle detrazioni di cui al presente articolo, previsto per le singole unità immobiliari, è moltiplicato per il rapporto tra la superficie complessiva dell'immobile oggetto degli interventi di incremento dell'efficienza energetica, di miglioramento o di adeguamento antisismico previsti ai commi 1, 2, 3, 3-bis, 4, 4-bis, 5, 6, 7 e 8, e la superficie media di una unità abitativa immobiliare, come ricavabile dal Rapporto Immobiliare pubblicato dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 120-sexiesdecies del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385”*. Come deve essere valutata la superficie complessiva dell'immobile, in particolare, la superficie complessiva è da considerare netta o lorda? Vanno ricompresi anche locali di servizio, scale, sottotetti riscaldati e/o non riscaldati? Il parametro è calcolato in modo diverso nel caso di interventi sisma e/o eco-bonus (ad esempio calcolando anche i locali non riscaldati quali interrati, locali tecnici etc. nel caso di sisma-bonus e/o solo quelli riscaldati nel caso di c.d. eco-bonus).

Tenuto conto del fatto che è stato chiarito che le agevolazioni c.d. eco-bonus trovano applicazione esclusivamente per i volumi riscaldati *ante-operam*, per gli interventi in c.d. sisma-bonus è stato chiarito se vale lo stesso criterio, oppure le agevolazioni collegate al c.d. sisma bonus possono essere applicate anche alla porzione di aumento volumetrico? Sia in caso negativo che in caso affermativo il volume da considerare prima dell'inizio dei lavori per gli interventi di riqualificazione energetica e/o di miglioramento sismico è lo stesso parametro oppure devono essere utilizzati parametri di calcolo diversi?

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 3/E/2023 ha previsto che siano oggetto di agevolazione le strutture oggetto dell'attività istituzionale dell'ente (*“l'immobile, sul quale tali interventi verranno realizzati, debba essere già utilizzato per l'esercizio delle attività di servizi socio-sanitari e assistenziali”*). Qualora il fabbricato agevolato alla data dell'inizio dell'intervento non è utilizzato dall'ente, ma ci si trovi in una delle seguenti situazioni

a) l'immobile sia regolarmente accatastato nelle categorie previste dalla norma e utilizzabile a fini istituzionali ma di fatto non utilizzato / in disuso;

b) l'immobile sia dismesso e fatiscente e accatastato in categoria F2

si richiede se nel caso a) l'immobile, ancorché non utilizzato dall'ente, è comunque potenzialmente oggetto delle agevolazioni previste per le Onlus, e se nel caso b), pur non rientrando negli accatastamenti oggetto della norma agevolata, può essere prevista la moltiplicazione dei massimali, oppure l'applicabilità si limita ad agevolare gli eventuali interventi calcolando i massimali secondo la regola ordinaria del superbonus ovvero in base al numero delle unità regolarmente accatastate?

Infine, l'iscrizione al Runtts assicura all'ente iscritto di poter essere destinatario dell'agevolazione, oppure tale iscrizione è sufficiente a dimostrare l'esistenza del requisito soggettivo per fruire dell'agevolazione prevista dal comma 10-*bis*?

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



FiscoPratico

Gli aspetti contabili della Global Minimum Tax: i recenti emendamenti al principio contabile OIC25

di Laura Magnani, Marta Rossi

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

Scopri di più

Il **D.Lgs. 209/2023**, attuativo della L. 111/2023 (c.d. legge delega di riforma fiscale), in tema di rapporti internazionali, recepisce formalmente, nel Titolo II, le disposizioni della **Direttiva 2022/UE/2523** la quale, in linea con il “*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*” (OCSE) introduce un livello di **imposizione minima** globale dei **gruppi multinazionali o nazionali** (c.d. “**Global Minimum Tax**”).

In linea di massima, la **Global Minimum Tax** si applica alle **imprese localizzate in Italia** che fanno parte di un **gruppo multinazionale o nazionale** con **ricavi annui pari o superiori a 750.000.000 euro**, risultanti nel bilancio consolidato della controllante capogruppo, in almeno **due dei quattro esercizi immediatamente precedenti a quello considerato**.

L'obiettivo è quello di assicurare che tali gruppi scontino un **livello impositivo minimo** in relazione ai redditi prodotti **in ogni Paese** in cui operano, garantendo che l'**aliquota di imposta effettiva** (*Effective Tax rate – ETR*) sia **almeno il 15%**, attraverso l'introduzione di regole condivise sull'applicazione di un'**imposizione integrativa** (c.d. *Top-Up Tax*), ove l'imposizione effettiva risulti inferiore a tale livello.

L'[articolo 9, D.Lgs. 209/2023](#), prevede che l'**imposizione integrativa in Italia** debba avvenire attraverso **tre distinte forme** di prelievo:

1. **imposta minima integrativa**, dovuta dalle società **controllanti localizzate in Italia** di gruppi multinazionali o nazionali, in relazione alle imprese facenti parte del gruppo soggette ad una tassazione inferiore al 15% (tenuto conto dell'applicazione di un'imposta minima nazionale) nel Paese in cui sono localizzate (approccio “**dall'alto verso il basso**”, che assegna la priorità nell'applicazione dell'imposta minima integrativa all'impresa collocata in posizione più alta nella catena partecipativa);
2. **imposta minima suppletiva**, dovuta da **una o più imprese di un gruppo** multinazionale localizzate in Italia in relazione alle imprese facenti parte del gruppo soggette ad una bassa imposizione, quando **non è stata applicata**, in tutto o in parte, **l'imposta minima integrativa** equivalente in altri Paesi;

3. **imposta minima nazionale** (*Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax – QDMTT*), dovuta in relazione alle **imprese di un gruppo** multinazionale o nazionale soggette ad una **bassa imposizione** localizzate in Italia.

L'[articolo 60, D.Lgs. 209/2023](#), prevede che le disposizioni sull'imposta minima integrativa e sull'imposta minima nazionale si applicano **già agli esercizi che decorrono dal 31.12.2023** (quindi quello in corso, il 2024, per i soggetti solari); mentre **l'imposta minima suppletiva**, salvo specifiche eccezioni, si applica a partire dagli esercizi che **decorrono dal 31.12.2024**.

Oltre all'onere di conteggiare l'imposizione integrativa, esercizio di **non facile applicazione**, le imprese del gruppo saranno gravate di un **ulteriore adempimento**. L'[articolo 51, D.Lgs. 209/2023](#), prevede, infatti, che debba essere inviata all'Agenzia delle entrate, **entro il quindicesimo mese successivo** all'ultimo giorno dell'esercizio con riferimento a cui si riferisce, la c.d. "**Comunicazione rilevante**", in cui dovranno essere indicati:

- i **dati identificativi** delle imprese;
- la descrizione della **struttura societaria**;
- le **informazioni necessarie per calcolare l'aliquota** di imposizione effettiva;
- **l'importo e l'allocazione dell'imposizione integrativa** e;
- l'eventuale **elenco delle scelte** previste dal Decreto revocate o esercitate.

Alla data in cui si scrive, si è ancora in attesa della **pubblicazione di un Decreto del MEF** che dovrà stabilire **modalità, elementi e condizioni** per la predisposizione e la trasmissione della predetta Comunicazione.

A fronte di una novità di tale portata, nell'ultimo anno è sorta la necessità di disciplinare anche i **profili contabili** della **Global Minimum Tax**. L'OIC, pertanto, al termine della fase di consultazione avviata a settembre 2023, ha pubblicato, in data 18.3.2024, i **testi definitivi** degli **emendamenti** ad alcuni principi contabili nazionali, tra cui quelli relativi all'**OIC 25**, che ha lo scopo di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle **imposte sul reddito**, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Allineandosi con quanto fatto a livello internazionale dallo IASB, nell'OIC 25 è stata introdotta una **disposizione temporanea** in base alla quale le disposizioni derivanti dal c.d. **Secondo Pilastro** (*Pillar Two*) dell'OCSE, recepite dalla UE, **non rilevano ai fini della fiscalità differita**.

Invece, con riferimento alla **fiscalità corrente**, le imposte derivanti dall'applicazione del modello del Secondo Pilastro OCSE devono essere **distintamente indicate** nella **voce 20 sub e) di Conto Economico**, rubricata "**imposte correnti Secondo Pilastro**".

Per i soggetti destinatari di tale disciplina, l'OIC chiarisce che in **Nota Integrativa** è necessario indicare:

- quanta **parte delle imposte** sul reddito derivanti dall'applicazione del Secondo Pilastro

OCSE **insiste sui redditi propri** e quanta su redditi di altre società appartenenti al medesimo gruppo; e

- nei bilanci chiusi successivamente all'entrata in vigore della legislazione sulla *Global Minimum Tax*, ma prima della data di efficacia dell'imposizione derivante dall'applicazione di tale normativa, dunque **già nei bilanci degli esercizi in corso al 31.12.2023**, le **informazioni circa l'inclusione della Società** nell'ambito di applicazione del **modello del Secondo Pilastro** OCSE e una descrizione dello **stato di avanzamento del processo di implementazione** del modello.

Gli emendamenti all'OIC 25 **si applicano immediatamente** dopo la loro pubblicazione. Questo significa che gli eventuali effetti che ne derivano sono rilevati in bilancio retroattivamente, secondo l'OIC 29.

LA LENTE SULLA RIFORMA

Il punto sui decreti attuativi della Legge Delega per la Riforma tributaria

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

Delega fiscale: il decreto legislativo di riforma delle sanzioni amministrative e penali in ambito tributario

Scopri di più

L'iter della **Riforma tributaria** prevista dalla **Legge Delega per la Riforma tributaria** (L. 111/2023) ha trovato, allo stato, **attuazione** con l'approvazione dei seguenti **decreti delegati**:

1. attuazione primo modulo riforma **Irpef** e altre misure in tema di **imposte sui redditi** (**D.Lgs. 216/2023**);
2. attuazione della riforma fiscale in materia di **fiscalità internazionale** (**D.Lgs. 209/2023**);
3. modifiche allo **Statuto dei diritti del contribuente** (**D.Lgs. 219/2023**);
4. razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di **adempimenti tributari** (**D.Lgs. 1/2024**);
5. disposizioni in materia di **accertamento tributario** e di **concordato preventivo biennale** (**D.Lgs. 13/2024**);
6. potenziamento del regime di **adempimento collaborativo** (**D.Lgs. 221/2023**);
7. revisione disciplina del **contenzioso tributario** (**D.Lgs. 220/2023**);
8. disposizioni in materia di riordino del **settore dei giochi**, a partire da quelli a distanza (schema approvato in via definitiva);
9. revisione del **sistema sanzionatorio tributario**, approvato in esame preliminare, lo scorso 21.2.2024;
10. revisione della **disciplina doganale** e del **sistema sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette** sulla produzione e sui consumi (decreto legislativo approvato in esame preliminare il 26.3.2024);
11. disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della **riscossione**, approvato in esame preliminare in data 11.3.2024.

Tra le modifiche definitivamente approvate vi è il **D.Lgs. 13/2024** con le nuove **regole dell'accertamento tributario e la disciplina del concordato preventivo biennale**. Il testo è entrato in vigore lo scorso 22.2.2024, ma **le norme sulla riforma dell'accertamento con contraddittorio preventivo avranno piena attuazione dal prossimo 30.4.2024**, mentre quelle relative al **concordato** si applicano a decorrere dal **periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023**.

Tra le **novità**, viene **modificato quanto previsto dal D.Lgs. 218/1997**, relativo alle disposizioni in materia di **accertamento con adesione** e di **conciliazione giudiziale, estendendo la disciplina dell'adesione**, oltre che all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva, **anche agli atti di recupero**. Una novità da evidenziare è che lo **schema di atto**, comunicato al contribuente per il **contraddittorio preventivo**, reca oltre all'**invito alla formulazione di osservazioni**, anche quello alla **presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione**, in luogo delle osservazioni. L'**invito** alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione è **contenuto nell'avviso di accertamento o di rettifica, ovvero nell'atto di recupero non soggetto all'obbligo di contraddittorio preventivo**. Inoltre, l'ufficio, **nei casi in cui debba procedere a contraddittorio, contestualmente** alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero, ovvero su **istanza** del contribuente, nei casi di accertamento con adesione o di conciliazione giudiziale, **deve comunicare al contribuente un invito a comparire**. Viene **abrogata** la norma che prevedeva la possibilità di notificare direttamente l'avviso senza il precedente invito.

Con il **D.Lgs. 220/2023, entrato in vigore lo scorso 4.1.2024**, poi, è stata attuata la **riforma del processo tributario**. Con questo decreto legislativo sono state modificate, tra l'altro, le disposizioni relative alle **spese di giudizio** prevedendo la **compensazione** delle stesse, oltre che in caso di **soccombenza reciproca** e quando ricorrono **gravi ed eccezionali ragioni**, anche nel caso in cui la parte è risultata vittoriosa sulla base di **documenti decisivi** che la stessa ha **prodotto solo nel corso del giudizio**. Inoltre, solo per le controversie in cui il contribuente è **costituito in giudizio personalmente**, si ammette la possibilità di utilizzare anche la **modalità di notifica e di deposito cartaceo** degli atti. È stato inserito il **rifiuto espresso dell'istanza di autotutela tra gli atti impugnabili**. Si prevede che, alla parte che lo abbia richiesto, sia garantito il **diritto di discutere da remoto** anche in caso di discussione in presenza e si chiarisce che, nel caso in cui una parte chieda di **discutere in presenza**, il giudice e il personale amministrativo **partecipano sempre in presenza**. Viene prevista la possibilità di redazione della **sentenza in forma semplificata**, prevedendo che il giudice, nei casi di **manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso**, decida, con **motivazione recante un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo o a un precedente conforme**. Infine, è stata introdotta la possibilità di **impugnazione della ordinanza cautelare** emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado.

Tra i provvedimenti di riforma definitivamente approvati deve essere evidenziato anche il **D.Lgs. 219/2023, entrato in vigore lo scorso 18.1.2024**, che contiene le **modifiche allo Statuto del contribuente** (L. 212/2000). Tra le modifiche apportate allo Statuto del contribuente va evidenziato che:

- si valorizza la vocazione delle disposizioni dello Statuto del contribuente quali **norme di diretta attuazione dei principi** costituzionali, di quelli dell'ordinamento dell'Unione Europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo;
- per gli **atti di accertamento adottati all'esito del contraddittorio con il contribuente**, si prevede l'**obbligo di una motivazione rafforzata rispetto alle deduzioni non accolte**;
- si rivede il **regime temporale del contraddittorio preventivo**, escludendo la possibilità

di prorogare il termine ordinario di 60 giorni;

- si introduce nello Statuto del contribuente la **disciplina in tema di nullità**, estendendo la stessa anche ai casi di **difetto assoluto di attribuzione e di violazione e/o elusione del giudicato**;
- si amplia la casistica delle **ipotesi di autotutela obbligatoria** ad altre fattispecie, quali la **mancata considerazione di pagamenti** d'imposta regolarmente eseguiti, la **mancanza di documentazione successivamente sanata** non oltre i termini di decadenza e l'**errore sul presupposto dell'imposta** e si innalza a **un anno** il limite temporale per procedere all'**autotutela dopo la definitività dell'atto**;
- si riqualificano come **annullabili** gli atti dell'Amministrazione finanziaria adottati **in difformità dal contenuto della risposta**, espressa o tacita, **precedentemente resa a un'istanza di interpello**.

Cause di disapplicazione parziali facoltative per le società non operative

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle società di capitali

Scopri di più

Le cause di **disapplicazione parziale delle società non operative**, previste nel provvedimento direttoriale n. 23681/2008, sono facoltative e **possono non essere utilizzate qualora non convenienti** per il **test di operatività delle società di comodo**. Anche per il periodo d'imposta 2023 si pone la questione del superamento del **test di operatività** di cui al comma 1, dell'[articolo 30, L. 724/1994](#), soprattutto per quelle **società "statiche"** (immobiliari di gestione e *holding*) che hanno **volumi di ricavi effettivi dipendenti da alcuni asset** presenti nell'attivo del bilancio. Le cause che consentono di evitare il test di operatività sono di due tipi:

- le **cause di esclusione**, previste nello stesso [articolo 30, L. 724/1994](#);
- le **cause di disapplicazione**, introdotte con il provvedimento direttoriale n. 23681/2008.

In entrambi i casi, ossia al ricorrere di una delle cause di esclusione o di disapplicazione, la società può **evitare di compilare i righi del modello Redditi dedicati al test di operatività**, indicando la causa di esclusione o disapplicazione nell'apposito rigo (ad esempio RS116 del modello Redditi SC).

Tuttavia, mentre le cause di esclusione previste nell'[articolo 30, L. 724/1994](#), sono "totali", non tutte quelle previste nel citato Provvedimento n. 23681/2008 hanno lo stesso effetto, in quanto **alcune di esse sono "parziali"**, vale a dire consentono di escludere dal test di operatività alcuni beni presenti nell'attivo del bilancio. In particolare, si segnalano **due ipotesi interessanti**:

- per le **società immobiliari** che locano immobili ad enti pubblici o con canone vincolato ex L. 431/1998, è **possibile escludere tali beni dal test di operatività**;
- per le **società "holding"** che detengono partecipazioni immobilizzate in altre società, è possibile **non tener conto nel test di operatività del valore delle partecipazioni detenute in società non di comodo**, ovvero in società escluse dalla disciplina.

L'esclusione dal test di operatività dei citati beni consente alla **società di uscire dalla disciplina delle società di comodo** in tutti quei casi in cui i beni in questione **non abbiano prodotto ricavi**

nel periodo d'imposta (si pensi alla mancata distribuzione dei dividendi alla holding), ovvero abbiano **realizzato ricavi "calmierati" e non variabili** (come nel caso di immobili locati ad enti pubblici).

Tuttavia, come precisato nello stesso Provvedimento direttoriale n. 23681/2008, a fronte dell'esclusione dal test di operatività del valore dei predetti beni, il contribuente **non può tener conto degli eventuali ricavi iscritti nel conto economico** derivanti dagli stessi asset nell'eseguire il **confronto tra ricavi minimi presunti e ricavi effettivi**. Ciò sta a significare che **non sempre la causa di esclusione parziale comporta dei vantaggi** a favore della società.

Può, infatti, accadere che in un esercizio le società partecipate (non di comodo) abbiano **distribuito dei dividendi** alla società capogruppo in misura sufficiente **per superare la percentuale del 2% del valore delle partecipazioni** (potenzialmente escluse dal test), e che **l'importo ricevuto sia anche sufficiente a coprire i ricavi minimi presunti** relativi agli altri beni dell'attivo (ad esempio quando l'importo dei dividendi erogati è significativo).

In tale ipotesi pare, quindi, **preferibile rinunciare alla causa di disapplicazione parziale** contenuta nel Provvedimento direttoriale ed **eseguire il test di operatività** nei modi ordinari, ossia **non escludendo alcun bene** dell'attivo, né i ricavi correlati iscritti nel conto economico. La conferma che si tratti di cause disapplicative facoltative si ricava dalla lettura del Provvedimento stesso, nella parte in cui prevede che **i soggetti "possono disapplicare la disciplina sulle società di comodo"**, con la conseguenza che **non sussiste alcun obbligo in tal senso**.

ACCERTAMENTO

Cessione totalitaria della partecipazione al capitale di società di persone o di capitali

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Aspetti fiscali nella valutazione d'azienda

Scopri di più

Nell'ultimo decennio è sovente accaduto che l'Agenzia delle entrate abbia riqualficato la **cessione totalitaria di partecipazioni sociali in cessione d'azienda**, andando così a recuperare la relativa **imposta proporzionale di registro**, sulla base della considerazione per la quale tale operazione, coinvolgendo l'intero capitale di una società, sarebbe espressione della **medesima capacità contributiva** della cessione d'azienda.

La riqualficazione ha trovato fondamento nell'[articolo 20, D.P.R. 131/1986](#), secondo cui, nella versione anteriforma 2018, *“l'imposta di registro è applicata secondo la **intrinseca natura** e gli **effetti giuridici** degli **atti** presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”*.

Il legislatore, mediante una modifica legislativa ([articolo 1, comma 87, L. 205/2017](#)) avente **efficacia retroattiva** (Cassazione n. 158/2020 e Cassazione n. 39/2021), ha superato tale interpretazione, prevedendo che **gli atti, ai fini dell'imposta di registro, possano essere riqualficati solo in presenza di elementi intrinseci agli atti stessi, prescindendo in ogni caso da elementi extra-testuali o da altri atti ad esso collegati**.

L'Amministrazione finanziaria ha continuato a **riqualificare cessioni totalitarie di partecipazioni sociali in cessioni d'azienda** sulla base dell'**uguaglianza** sul **piano sostanziale** delle due operazioni, sostenendo che la **cessione dell'intero capitale sociale** avrebbe gli **effetti sostanziali** di una **cessione d'azienda**, e come tale dovrebbe essere **tassata** ai fini dell'**imposta di registro**.

Di recente, tale **interpretazione** è stata **contestata** (ancora una volta) dalla **Corte di Cassazione** con tre sentenze pubblicate nel mese di marzo 2024, nelle quali il giudice di legittimità ha dettato altrettanti **principi di diritto**, riassumibili nell'affermazione che una **cessione totalitaria di partecipazioni non può essere riqualficata in cessione di azienda, essendo le due casistiche completamente diverse** tanto sul piano civilistico quanto sul piano fiscale **e che l'imposta di registro si applica sempre in misura fissa**.

In particolare, con **sentenza n. 7470/2024**, la suprema Corte, nell'affermare che la **cessione totalitaria di partecipazioni** è regolata da una **normativa codicistica diversa** da quella prevista per la **cessione d'azienda**, sia per quanto concerne la **continuazione dell'attività imprenditoriale**, sia in riferimento al **regime di responsabilità per i debiti dell'azienda stessa**, ha ribadito che **non è possibile per l'Amministrazione finanziaria riqualificare la cessione totalitaria di partecipazioni come cessione d'azienda, in assenza di "elementi intrinseci" dell'atto soggetto a registrazione, da cui si evinca una diversa volontà delle parti.**

Il suddetto principio è stato ribadito anche con **sentenza n. 7495/2024**, ove la Cassazione ha statuito che: *"Anche in caso di **cessione totalitaria** della partecipazione al capitale di una società di persone o di capitali, **l'imposta di registro** deve essere sempre liquidata **in misura fissa**, ai sensi dell'art. 11 della tariffa, parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, essendo preclusa all'Amministrazione Finanziaria – **in assenza di elementi extra-testuali o atti collegati** – la **riqualificazione** della fattispecie nei termini di **cessione indiretta di azienda**, in forza dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, restando estraneo a tale contratto, in coerenza con la sua intrinseca natura ed i suoi effetti giuridici, il trasferimento dell'azienda appartenente alla società di persone o di capitali".*

Detto in altri termini, la posizione dei giudici di vertice è nel senso che **l'imposta di registro** (in ossequio a quanto previsto dall'[articolo 20, D.P.R. 131/1986](#)) debba essere **applicata** secondo la **natura intrinseca** e gli **effetti giuridici dell'atto soggetto a registrazione**, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, basandosi sugli elementi desumibili dall'atto stesso e **prescindendo da quelli extra-testuali e da quelli ad esso collegati.**

Pertanto, la **cessione totalitaria di partecipazioni** al capitale di una società di capitali o di persone contenuta in un solo atto sottoposto a registrazione deve scontare **l'imposta di registro in misura fissa** (prevista per l'appunto nei casi di **cessioni di quote sociali**, e non l'imposta proporzionale come in caso di cessione d'azienda) e, inoltre, l'eventuale **riqualificazione** deve basarsi su **elementi intrinseci** alla operazione medesima.

Infine, con **sentenza n. 7613/2024** la suprema Corte, nel ribadire il suddetto principio, ha ulteriormente precisato che, **ai fini dell'imposta di registro, non è possibile riqualificare la cessione totalitaria di quote sociali in cessione indiretta d'azienda, anche nel caso in cui nell'atto portato alla registrazione siano previste, a latere del prezzo, una "clausola di indemnity"** (garanzia assicurativa mediante il versamento di un'indennità che compensi l'eventuale plusvalenza o minusvalenza) o una **"clausola di price adjustment"** (modifica del prezzo pattuito), in seguito al verificarsi di **eventi che incidano** in più o in meno sul valore del **patrimonio netto** della società sulla base del quale è stato determinato il **corrispettivo originario** delle **partecipazioni oggetto di cessione.**

In definitiva, secondo la Cassazione, **tali clausole non modificano l'oggetto del contratto, non potendosi considerare, tali pattuizioni, come "elementi interni" all'atto, idonee a legittimare la riconfigurazione dello stesso come cessione d'azienda** e, conseguentemente, determinare l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, anziché fissa.

