



NEWS

Euroconference

Edizione di martedì 19 Novembre 2024

CASI OPERATIVI

Conferimento di azienda con immobile rivalutato ma non affrancato

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

II° acconto per i soggetti Isa che hanno aderito al CPB

di Alessandro Bonuzzi

REDDITO IMPRESA E IRAP

La qualificazione delle spese di rappresentanza

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La riforma non corregge le incongruenze fiscali della trasformazione societaria

di Luciano Sorgato

IMPOSTE SUL REDDITO

Il regime fiscale dei premi nel mondo dello sport

di Alessandra Magliaro, Sandro Censi

IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 19 novembre 2024

di Euroconference Centro Studi Tributari

CASI OPERATIVI

Conferimento di azienda con immobile rivalutato ma non affrancatodi **Euroconference Centro Studi Tributari****SCOPRI LA SOLUZIONE EDITORIALE DI FISCOPRATICO!****CASI d'USO AI di EUROCONFERENCEinPRATICA****02 dicembre alle 11.00 - partecipa al webinar gratuito >>**

Il titolare di impresa individuale in contabilità ordinaria intende procedere al passaggio generazionale dell'azienda.

Fra attività del bilancio figurano immobili strumentali rivalutati nel bilancio al 31 dicembre 2020. Risulta pagata l'imposta del 3% sui beni rivalutati, non il 10% di affrancamento.

Fra le poste del netto figura la riserva di rivalutazione in sospensione d'imposta di 200.000 euro corrispondente all'incirca del capitale netto contabile.

Si chiede se la riserva di rivalutazione in sospensione di imposta (pagato solo il 3% e non il 10% di affrancamento) è da tassare in caso di conferimento o donazione dell'azienda a valori contabili.

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

**FiscoPratico**

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

II° acconto per i soggetti Isa che hanno aderito al CPB

di **Alessandro Bonuzzi**

Seminario di specializzazione

Riapertura del concordato preventivo e sanatoria anni pregressi

Novità e chiarimenti

Scopri di più

La disciplina del **concordato preventivo biennale** prevede che, a regime, l'**acconto** delle imposte sui redditi e dell'Irap, relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato, è determinato secondo le **regole ordinarie**, tenendo conto dei **redditi e del valore della produzione netta** concordati.

Ciò significa che l'acconto può essere calcolato sulla base del – più sicuro – **metodo storico**, oppure del **metodo previsionale**. In caso di adozione del **metodo storico**, l'acconto è pari al **100%** dell'imposta corrispondente al reddito o al valore della produzione netta concordati e deve essere versato, per quanto riguarda i soggetti Isa con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, in **2 tranches di pari importo**, con la **seconda rata** in scadenza il 30.11.

Entro il **2.12.2024** (il 30.11.2024 cade di sabato) devono versare, quindi, la seconda rata dell'acconto 2024, anche i contribuenti che **hanno aderito al concordato preventivo per il biennio 2024-2025**.

Peraltro, per il periodo d'imposta 2024, va osservata una **specificata modalità** di calcolo dell'acconto dovuto. Infatti, in caso di adozione del **metodo storico**, l'[articolo 20, comma 2, D.Lgs. 13/2024](#), prevede che per il **primo periodo d'imposta di adesione al concordato**:

- l'acconto Irpef o Ires determinato sulla base dell'imposta relativa al 2023 deve essere integrato di una **maggiorazione** pari al **10%** della **differenza** tra il **reddito concordato e quello d'impresa** o di lavoro autonomo 2023, rettificato sulla base degli [articoli 15 e 16 D.Lgs. 13/2024](#) (quindi senza considerare le componenti straordinarie di reddito, quali plus e minusvalenze, sopravvenienze, perdite su crediti, eccetera). Tale maggiorazione – che va determinata sulla differenza tra il **rigo P06 e P04** del quadro CPB-:
1. è dovuta anche nel caso in cui il contribuente **non deve effettuare versamenti** per il 2023;
 2. in presenza di un valore **negativo** a rigo P04, va calcolata sulla differenza tra rigo P06 e zero;

- l'acconto Irap determinato sulla base dell'imposta relativa al 2023 deve essere integrato di una **maggiorazione** pari al **3%** della **differenza** tra il valore della **produzione netta concordato** e quello **dichiarato per il 2023**, rettificato sulla base dell'[articolo 17, D.Lgs. 13/2024](#) (quindi senza considerare le componenti straordinarie rilevanti ai fini Irap). Dunque, la maggiorazione va calcolata sulla **differenza tra rigo P08 e rigo P05** del modulo CPB.

Invece, in caso di **opzione di calcolo dell'acconto Irpef**, Ires o Irap sulla base dell'imposta relativa al 2024 (quindi con applicazione del **metodo previsionale**), la **seconda rata dell'acconto 2024** deve essere calcolata quale differenza tra **l'acconto complessivamente dovuto** in base al reddito o al valore della produzione netta concordati e **quanto già versato** a titolo di **prima rata** dell'acconto 2024, calcolata in base alle **regole ordinarie**.

Sul punto, l'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 18/E/2024](#), ha avuto modo di chiarire che, in caso di applicazione del metodo previsionale, è necessario considerare le **aliquote ordinariamente previste** per la determinazione delle imposte in esame.

Sempre nella [circolare n. 18/E/2024](#), è stato, poi, precisato che:

1. la maggiorazione dell'acconto potrà essere **scomputata** dal saldo dell'imposta dovuta;
2. per i **soggetti trasparenti** ai sensi degli [articoli 5, 115 e 116, Tuir](#) (Snc, Sas, associazioni e studi professionali, Srl in regime di trasparenza), nonché per le **imprese familiari**, il versamento della maggiorazione dell'acconto Irpef prevista in caso di utilizzo del metodo storico va **effettuato dai soci, associati o collaboratori pro quota**.

Esempio

Una **Snc con 2 soci al 50%** e un voto Isa 2023 di 9,47 presenta un **quadro P** Isa come segue:

- P04 – **Reddito rilevante ai fini del CPB**: 176.146 euro;
- P05 – **Valore della produzione netta Irap** ai fini del CPB: 195.872 euro;
- P06 – **Reddito proposto** ai fini del CPB p.i. 2024: 188.818 euro;
- P08 – **Valore della produzione netta Irap** proposto ai fini del CPB p.i. 2024: 208.662 euro.

Sulla base di questi dati in sede di **seconda rata di acconto 2024** è dovuta:

- dalla **Snc una maggiorazione Irap** in misura pari a 383,70 euro;
- da ciascun socio una **maggiorazione Irpef e relative addizionali** in misura pari a 633,60 euro.

La qualificazione delle spese di rappresentanza

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî

Convegno di aggiornamento

Novità modello redditi società di capitali

Scopri di più

L'[articolo 108, comma 2, Tuir](#), e il D.M. 19.11.2008, disciplinano il **trattamento impositivo delle spese di rappresentanza**, precisando che le stesse sono **deducibili dal reddito d'impresa** nel periodo d'imposta di sostenimento, purché **ricorrano determinati requisiti di congruità ed inerenza**. Nel presente contributo si individuano i costi che devono essere **qualificati quali spese di rappresentanza**. Si tratta, in particolare, di spese che perseguono **finalità promozionali** (es. divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, sia di quelli potenziali) e di **pubbliche relazioni** (es. iniziative volte a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi).

Il D.M. 19.11.2008 elenca una serie di **costi qualificabili come spese di rappresentanza**:

- spese per **viaggi turistici** in occasione dei quali siano programmate e, in concreto, svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- spese per **feste, ricevimenti e altri eventi** di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;
- spese per **feste, ricevimenti e altri eventi** di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di **nuove sedi, uffici** o stabilimenti dell'impresa;
- spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui siano **esposti i beni e i servizi prodotti** dall'impresa;
- ogni altra spesa per beni e **servizi distribuiti o erogati gratuitamente**, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili, il cui sostenimento risponda ai **criteri di inerenza** prescritti dal medesimo D.M. 19.11.2008.

Il particolare regime impositivo previsto per le **spese di rappresentanza** opera anche nei confronti dei **costi di vitto ed alloggio** qualificabili come "*di rappresentanza*", già soggetti all'autonoma disciplina di cui all'[articolo 109, comma 5, ultimo periodo, Tuir](#), che ne prevede una **rilevanza fiscale nel limite del 75% del loro ammontare**, purché si tratti di spese inerenti ([circolare n. 53/E/2008](#)) e diverse da quelle indicate nel precedente [articolo 95, comma 3, Tuir](#).

Non costituiscono, invece, **spese di rappresentanza** le c.d. “spese di ospitalità”, vale a dire i costi di **viaggio, vitto e alloggio** sostenuti per ospitare clienti (anche potenziali) in occasione di:

- **mostre, fiere, esposizioni** ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa, ovvero;
- **visite a sedi, stabilimenti o unità produttive** dell'impresa.

Con riferimento alle suddette “**spese di ospitalità**” **sostenute a favore di clienti**, anche potenziali, l'Agenzia delle entrate ([circolare n. 34/E/2009](#)) ha precisato che:

- si considerano clienti, quei soggetti **attraverso i quali l'impresa consegue attualmente i propri ricavi**;
- sono da considerare **clienti potenziali**, invece, quei **soggetti che abbiano**, in qualche modo, già **manifestato o possono esprimere un interesse di natura commerciale** verso i beni ed i servizi dell'impresa, ovvero **siano i destinatari dell'attività caratteristica** esercitata dalla stessa.

Come osservato dalla norma di comportamento Aidc n. 177 del 4.3.2010, **non sono da ricomprendere dal novero delle spese di rappresentanza** anche le spese di viaggio, vitto ed alloggio sostenute, per finalità diverse dalla promozione e dalle pubbliche relazioni, a favore di soggetti diversi da **clienti effettivi o potenziali** (fornitori, agenti, rappresentanti ecc.).

Analogamente, **non costituiscono spese di rappresentanza** i seguenti **componenti negativi**:

- i **costi sostenuti dalle imprese**, la cui attività caratteristica consista nell'organizzazione di **manifestazioni fieristiche e altri eventi simili**, nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili;
- spese di viaggio, vitto e alloggio **sostenute direttamente dall'imprenditore individuale**, in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili, in cui siano esposti **beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica** della stessa;
- i **costi di pubblicità e propaganda** – disciplinati nel contesto dell'[articolo 108, comma 2, del Tuir](#) – la cui definizione viene, generalmente, ricondotta **all'attività preordinata alla diffusione del nome e dell'immagine dei prodotti** di una determinata azienda presso il pubblico per la pubblicità, e all'azione di divulgazione delle particolari caratteristiche e speciali qualità del bene o del servizio nell'ipotesi della propaganda;
- le **spese di sponsorizzazione** che siano riconducibili nell'ambito di quelle di pubblicità appena richiamate.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La riforma non corregge le incongruenze fiscali della trasformazione societaria

di **Luciano Sorgato**

 **BonelliErede**
with LOMBARDI

Master di specializzazione

**Capitali e operazioni straordinarie
per la crescita**

Scopri di più

Fiscalmente, la **trasformazione di una società di persone in società di capitali** (e di una società di capitali **in società di persone**) determina la modifica della tecnica impositiva della **trasparenza** (articolo 5, Tuir), con il **regime impositivo dell'Ires** (e viceversa). Tale mutamento di sistema di tassazione è alla base dell'obbligo legislativo di **frazionare l'unitario esercizio sociale in due diversi e autonomi periodi d'imposta** (quello che va dall'1.1 alla data di iscrizione nel Registro delle Imprese e quello successivo che riparte dall'iscrizione sino al 31.12). La trasformazione del modello societario comporta la **necessità di evitare che**, dall'intersezione dei due regimi fiscali (trasparenza ed Ires), non abbiano da derivare **salts o duplicazioni d'imposta**, entrambi distorsivi delle dinamiche legali dell'obbligazione tributaria.

A tale specifico scopo, l'[articolo 170, Tuir](#) – oltre a prevedere, al comma 2, l'applicazione del regime fiscale della trasparenza in raccordo con il periodo d'imposta che si esaurisce con la **data di effetto della trasformazione** (l'indicata iscrizione nel Registro delle Imprese) e del **regime Ires per il successivo periodo d'imposta** (l'ulteriore frazione dell'unitario esercizio sociale) – disciplina, al comma 3, **specifiche condizioni** di trasparenza contabile delle **riserve già tassate per trasparenza in capo ai soci della società di persone**, al fine di escludere la **sopravvenienza di altre forme di tassazione**. Analogamente provvede il comma 4, dell'[articolo 170, Tuir](#), per la **trasformazione da società di capitali in società di persone**, al fine di **salvaguardare la tassazione del dividendo** sulle riserve accantonate in **regime Ires**.

Con tale scritto, si vuole rappresentare come le citate prescrizioni **non siano sufficienti** a salvaguardare la necessaria linearità delle conseguenze fiscali, nel caso di **meccanismi di rateazione in corso di componenti positivi o negativi** o in caso di presenza di fondi tassati stanziati in bilancio ante trasformazione.

Volendo rappresentare un esempio di distorsione impositiva, per **agevolare la comprensione**, qualora nel caso di trasformazione da società di persone in società di capitali sia, ad esempio, in corso una **rateazione quinquennale per plusvalenze realizzate**, ai sensi dell'[articolo 86, comma 4, Tuir](#), a fronte dell'iniziale variazione in **diminuzione del reddito imponibile** relativo all'esercizio del loro realizzo, per le quote di plusvalenza da tassare dopo la trasformazione, le

relative **variazioni in aumento** scontreranno l'Ires.

Qualora a tale tassazione Ires non venisse ad aggiungersi la tassazione del relativo dividendo, si registrerebbe un **ammancio erariale rispetto all'ordinaria incidenza fiscale su un reddito imponibile**, legislativamente pensata per il regime Ires. Se si ipotizza un **utile civilistico di 300**, inclusivo di una **plusvalenza di 100**, che la società di persone decide di **rateizzare in 5 rate costanti**, apportando una **variazione in diminuzione** in sede di dichiarazione dei **redditi di 80 e tassando**, quindi, un **imponibile fiscale di 220**, a fronte dell'intero **utile di bilancio** stanziato a **patrimonio netto per 300**; qualora tale società si trasformasse in società di capitali, le **residue 4 quote della plusvalenza scontrerebbero la tassazione Ires**. Le riserve accantonate a patrimonio netto di 300, qualora venissero tutte iscritte in bilancio come **riserve ante trasformazione**, in quanto **temporalmente risalenti a prima della data di effetto della trasformazione**, genererebbero la rappresentata **distorsione dell'ordinario livello di imposizione fiscale**.

Le rate postergate alla trasformazione verrebbero, infatti, **assoggettate ad Ires mediante variazioni in aumento** nelle relative dichiarazioni dei redditi, a cui, però, **non corrisponderebbe alcuna formazione di utili tassabili come dividendo** al momento della distribuzione. In aderenza, quindi, al dato normativo che letteralmente riferisce **a riserve costituite prima della trasformazione con utili imputati ai soci**, le riserve di 300, dovrebbero venire **iscritte solo per 220 come riserve ante trasformazione**, in quanto solo per tale ammontare si raccordano **con utili imputati ai soci**, mentre per il **residuo ammontare di 80** dovrebbero venire iscritte come **ordinarie riserve da assoggettare alla tassazione fiscale del dividendo** al momento della distribuzione.

È vero che la sensazione che si ritrae dalla congiunta lettura dei commi 3 e 4 è che il Legislatore, anche per motivi di semplificazione, abbia inteso **assumere come unico spartiacque divisorio delle riserve la data di effetto della trasformazione**, senza transito di riserve da un regime fiscale all'altro. Tuttavia, in assenza di una individuazione delle riserve strettamente rispondente alla locuzione "con utili imputati ai soci", lo squilibrio impositivo appare inevitabile.

Nel caso fosse in essere, invece, un **meccanismo di rateazione** relativo al differimento per quote costanti dell'eccedenza, ex [articolo 102, comma 6, Tuir](#), l'effetto distorsivo verrebbe ad invertirsi, con una **sovrimposizione di conseguenze impositive a carico del contribuente**.

IMPOSTE SUL REDDITO

Il regime fiscale dei premi nel mondo dello sportdi **Alessandra Magliaro, Sandro Censi**

Seminario di specializzazione

Disciplina del lavoro e del volontariato nello sport e nel terzo settore

Scopri di più

La riforma dello Sport ha abrogato, tra l'altro, una parte della lettera m), del comma 1, dell'[articolo 67, Tuir](#). La normativa abrogata stabiliva che erano da considerarsi **redditi diversi**, se non costituivano **redditi di capitale**, ovvero se **non erano conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali** o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in **relazione alla qualità di lavoratore dipendente** *“le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ... nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalla società Sport e salute Spa, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto”*.

La modifica si è resa necessaria a seguito della nuova **bipartizione operata** tra coloro che **operano nel mondo dello sport**: non più, dunque, professionisti e dilettanti, ma **lavoratori sportivi e volontari**.

Per quanto concerne i lavoratori sportivi, ad essi **verranno applicate le normative tributarie relative alla determinazione del reddito prodotto** in relazione al contratto di lavoro sportivo sottoscritto. Si potranno, pertanto, avere **redditi da lavoro dipendente, redditi da lavoro autonomo, redditi per attività di collaborazione coordinata e continuativa e redditi per lavoro occasionale**.

Al contrario, i **volontari**, intesi come coloro che mettono a disposizione il proprio tempo e le loro capacità in modo personale spontaneo e gratuito, avranno diritto solo, a determinate condizioni, a un **rimborso delle spese sostenute**.

In questo nuovo panorama, molti commentatori si sono posti il problema del **trattamento tributario degli eventuali premi ai citati soggetti** (lavoratori sportivi o volontari).

A nostro parere, la **prima distinzione** da effettuare, che spesso viene invece tralasciata, è quella relativa alla **natura dei premi**.

Nell'ipotesi in cui il **premio** sia “**contrattualizzato**”, ovvero costituisca una **parte eventuale del compenso pattuito**, ad esempio, per il raggiungimento di **determinati obiettivi sportivi**, si ritiene che esso, essendo parte, seppure variabile, del corrispettivo contrattuale, debba **seguire le stesse norme utilizzate per l'imposizione dei corrispettivi** previsti nel contratto all'interno del quale è stato negoziato. È evidente che saranno esclusi, da questa ipotesi, i **volontari sportivi** che **non possono ricevere**, per espressa previsione normativa, un **compenso per la loro attività**.

Qualora, invece, il **premio**, pur se collegato ad uno specifico risultato raggiunto, sia del tutto **episodico, occasionale, estemporaneo**, legato al conseguimento di risultati ipotetici e non negoziati preventivamente, e quindi abbia, evidentemente, una **natura aleatoria e non corrispettiva**, esso non seguirà, fiscalmente, le sorti del **corrispettivo stabilito in contratto**.

Per questa ipotesi, è espressamente prevista una **normativa fiscale di favore** che prevede una **ritenuta alla fonte, a titolo d'imposta**, con rivalsa facoltativa nella **misura del 20%** ([articolo 30, D.P.R. 600/1973](#)).

La norma appena citata stabilisce, però, che tale forma di tassazione si applica solo se i citati premi “*assumono rilevanza reddituale ai sensi dell'articolo 6 del testo unico delle imposte sui redditi*”. Tale rilevanza reddituale è **riscontrabile nel disposto dell'articolo 67, comma 1, lettera d), Tuir**, ove si statuisce che costituiscono **redditi diversi** “... i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte ...”.

Proprio la citata **natura aleatoria e non corrispettiva** di tali premi è astrattamente compatibile con la **gratuità della prestazione volontaristica**, in quanto non rappresenta una forma di remunerazione commisurata all'attività prestata.

Non costituisce un ostacolo a tale interpretazione, neppure l'apparente limitazione contenuta nel comma 6 *quater*, dell'[articolo 36, D.Lgs. 36/2021](#), che, occupandosi esplicitamente del **regime fiscale dei premi**, sembrerebbe limitare la possibilità di ottenerli ai soli “**tesserati nell'area del dilettantismo**”. È possibile, infatti, che il volontario sportivo eserciti la sua attività **senza essere tesserato**. In tale ipotesi, restano applicabili, come detto, le norme generali sopra citate e cioè l'[articolo 67, Tuir](#) e l'[articolo 30, D.P.R. 600/1973](#).

Se, poi, il premio viene **erogato non per obiettivi raggiunti** ma “a titolo di partecipazioni o raduni”, lo stesso [articolo 36, D.Lgs. 36/2021](#), stabilisce che **esso deve essere inquadrato come premio**, ai sensi e per gli effetti dell'[articolo 30, comma 2, D.P.R. 600/1973](#).

Infine, se il **premio** verrà **corrisposto** non in un importo monetario, ma in **natura** occorrerà applicare l'[articolo 9, Tuir](#), che stabilisce un **preciso regime relativamente ai redditi erogati in natura**. Tale norma, al suo comma 2, stabilisce che “*per valore normale “...si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi*”.

IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 19 novembre 2024

di Euroconference Centro Studi Tributari

SCOPRI LA SOLUZIONE EDITORIALE DI FISCOPRATICO!

CASI d'USO AI di EUROCONFERENCEinPRATICA

02 dicembre alle 11.00 - partecipa al webinar gratuito >>



L'appuntamento quindicinale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una "prima" interpretazione delle "firme" di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una "bussola" fondamentale per l'aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l'intervento dei relatori i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico.

Guarda il video di Euroconference In Diretta, il servizio di aggiornamento settimanale con i professionisti del Comitato Scientifico di Centro Studi Tributari.