



NEWS Euroconference

Edizione di mercoledì 26 Febbraio 2025

ENTI NON COMMERCIALI

Le imposte di bollo e di registro per gli enti sportivi dilettantistici: applicabilità e casistiche
di Gabriele Bacchiega

CASI OPERATIVI

Società non operative e blocco sull'Iva riportata
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

L'inclusione del quadro VP in dichiarazione Iva
di Laura Mazzola

RISCOSSIONE

Rateizzazione: cosa è cambiato dall'1.1.2025
di Angelo Ginex

IVA

Esportazioni "franco valuta": il fine giustifica la non imponibilità?
di Marco Peirolo

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Esiste ancora la priorità tra i regimi di conferimento di partecipazioni del Tuir?
di Ennio Vial



ENTI NON COMMERCIALI

Le imposte di bollo e di registro per gli enti sportivi dilettantistici: applicabilità e casistiche

di Gabriele Bacchiega



In un contesto di rivoluzione dell'imposta indiretta per antonomasia, ovvero l'Iva, che, con il protrarsi di una procedura di infrazione aperta contro l'Italia da parte della Commissione Europea ormai 15 anni fa e per effetto dell'entrata in vigore del D.L. 75/2023 (articolo 36-bis) in data 17 agosto 2023, sta portando a spostare determinate prestazioni di servizi connessi alla pratica sportiva e cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate da enti del mondo associazionistico in genere, da una logica di "esclusione" dall'Iva a quella di "esenzione" da Iva, non bisogna dimenticarsi delle altre imposte indirette presenti nell'ordinamento tributario, che colpiscono la produzione di documenti o la stipula di atti, ovvero le imposte di bollo e di registro.

Il contesto normativo

Quanto all'imposta di bollo, la norma di riferimento è il D.P.R. 642/1972, che consta di 42 articoli e di una Tariffa allegata nella quale si riscontrano gli atti, i documenti e i registri la cui formazione *"per iscritto"* dà il presupposto impositivo della sua debenza. In coda alla norma è presente una Tabella che contiene le stesse tipologie di documenti che, tuttavia, sono esenti dall'imposta *"in modo assoluto"*.

Per quanto riguarda l'imposta di registro, la disciplina generale è contenuta nel D.P.R. 131/1986 (Testo Unico dell'imposta di registro), che concerne sia gli atti soggetti a registrazione obbligatoria che quelli a registrazione volontaria, distinguendo gli atti soggetti a registrazione in termine fisso da quelli soggetti solo in caso d'uso. Vi è da ricordare che la disciplina dell'imposta che colpisce i trasferimenti immobiliari ha subito numerose modifiche in seguito all'entrata in vigore di norme sul federalismo fiscale, oltre alle varie Leggi di Stabilità/di Bilancio che si sono succedute negli anni.

Parlando di enti sportivi dilettantistici, e quindi Asd piuttosto che Ssd, serve inoltre confrontarsi con le specifiche previsioni normative di settore che introducono agevolazioni



sull'applicazione delle medesime imposte, ma che in alcune occasioni, tramite documenti di prassi territoriali, vengono messe in discussione.

L'imposta di bollo nello sport dilettantistico

Ricordiamo la pacifica esenzione dall'imposta di bollo sulle quote associative incassate dalle Asd, come previsto dall'articolo 7 dell'Allegato B, Tabella, D.P.R. 642/1972: *“il versamento di contributi o quote associative ad associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive.”*

Oltre a ciò, la L. 145/2018 (Legge di Bilancio per il 2019 in vigore dal 1° gennaio 2019), al comma 646, articolo 1, va a integrare la casistica di atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo *“in modo assoluto”* prevista in origine per le Onlus e, dal 2023, grazie al comma 6, articolo 90, L. 289/2002, per le Federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

L'attuale dettato normativo (Tabella – Allegato B, Decreto 642/1972) è il seguente:

“Art.27-bis.

1. *Atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) nonché dalle federazioni sportive, dagli enti di promozione sportiva e dalle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro riconosciuti dal CONI”.*

Va detto che il riferimento al Registro tenuto dal CONI, tuttora presente, deriva dalla previsione dell'articolo 7, D.L. 136/2004, il quale stabiliva che il CONI era: *“unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche”*.

Ma tale disposizione è stata abrogata dall'articolo 17, D.Lgs. 39/2021, che istituisce il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD) e che recita all'articolo 5, comma 2: *“L'iscrizione nel Registro certifica la natura dilettantistica di Società e Associazioni sportive, per tutti gli effetti che l'ordinamento riconnega a tale qualifica”*.

Il registro CONI per ora *“sopravvive”* per quanto riguarda l'ordinamento sportivo, ovvero l'iscrizione ai campionati, il ricorso alla giustizia federale, etc..

È, però, il certificato di iscrizione nel RASD che deve essere esibito per aver diritto all'esenzione dall'imposta di bollo, certificando la natura di Asd o Ssd a ogni effetto di legge, quindi anche ai fini delle agevolazioni sui tributi.



Ambito soggettivo dell'esenzione

Al di là del necessario coordinamento normativo appena citato e dovuto al mancato aggiornamento dell'articolo 27-bis della Tabella, i soggetti destinatari di tale norma agevolativa sono:

- Federazioni sportive;
- Enti di promozione sportiva;
- Asd;
- Ssd “*senza scopo di lucro*”.

La circolare n. 18/E/2018 ebbe modo di chiarire che il riferimento alle “*Federazioni sportive ed enti di promozione sportiva*” è applicabile sia alle Federazioni sportive nazionali sia alle Discipline sportive associate (e, quindi, relative a *sport* quali *bridge*, scacchi e dama, tamburello, turismo equestre, etc.).

Come già detto, è necessario il riconoscimento del CONI, ovvero l'avvenuta iscrizione al RASD.

Ambito oggettivo dell'esenzione

La norma parla di “*Atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti*”.

Quindi si possono certamente ricomprendere:

- atti costitutivi e statuti (e relative modifiche);
- quietanze di pagamento o di incasso;
- ricevute per pagamento di prestazioni sportive dilettantistiche;
- ricevute per indennità (circolare n. 18/E/2018);
- rimborsi spese analitici e forfettari (circolare n. 18/E/2018);
- estratti conto bancari (risposta a interpello n. 361/E/2019);
- altri documenti periodici trasmessi da intermediari finanziari;
- attestati di abilitazione mediante istanza per singolo soggetto o “*cumulativa*” (risposta a interpello n. 346/E/2023);
- certificati penali del casellario giudiziale, per i collaboratori che lavorano a contatto con i minori.

I casi di interpretazione difforme



Si sa, l’Agenzia delle entrate, quando trova un modo di intervenire con una interpretazione a proprio favore (e, quindi, per aumentare il gettito da entrate fiscali), vuoi per una forma equivoca della scrittura della norma, vuoi per riferimenti a documenti di prassi precedenti, lo fa. Spesso contro il brocardo *“Ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit”* e indipendentemente dalla tutela dell’affidamento e della buona fede del contribuente di cui all’articolo 10, comma 3, Statuto del contribuente (*“le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza...”*).

Tant’è, ecco una rassegna di casi controversi in materia, più o meno recenti, trattati in sede interpretativa.

Imposta di bollo su fatture e quietanze rilasciate da una Onlus (interpello n. 904-719/2006)

È un parere *“datato”*, che verte sull’ambito oggettivo dell’articolo 27-bis, Tabella, D.P.R. 642/1972, nello specifico dato in risposta a una fondazione Onlus, ma estendibile agli altri soggetti rientranti nel testo di norma (enti sportivi dilettantistici).

L’Agenzia delle entrate, nel rispondere in merito all’applicazione dell’imposta di bollo sulle fatture e quietanze di importo superiore a 77,47 euro rilasciate da una Onlus, va a negare l’esenzione e conseguentemente a ritenere che tali documenti siano soggetti all’imposta (ora di 2 euro). La giustificazione viene data ritenendo l’elencazione dei documenti citati nella norma *“tassativa”* e, quindi, non essendo le fatture e le quietanze espressamente menzionate, a contrario vanno assoggettate all’imposta. La quietanza (o ricevuta) apposta su documenti già assoggettati a imposta di bollo (o esenti), invece non viene colpita dall’imposta.

Commento: pare di assistere a una tesi che va oltre ciò che il dettato di legge intendeva certamente agevolare. Infatti, sostenere che le quietanze e le fatture non sono ricomprese tra i *“documenti”* genericamente citati dal testo, risulta penalizzante e ingiustificato. Tant’è vero che successive disposizioni normative analoghe (che poi tratteremo) sono scritte meglio e vanno a ricoprendere anche questi documenti. Prudenza vuole, tuttavia, che ci si adeguì alla interpretazione fornita.

Imposta di bollo su atto costitutivo di Asd (o Ssd)

È pacifico che una Asd o una Ssd di nuova costituzione non possono – ancora – trovarsi nella condizione di regolare iscrizione al RASD e quindi non integrerebbero la condizione di iscrizione al registro di legge che è condizione per usufruire dell’agevolazione.

Esiste un precedente *“storico”* (circolare n. 38/E/2011) che aveva introdotto un principio di *“sospensione d’imposta”* per le Odv, consentendo loro di beneficiare dell’esenzione già in fase di



registrazione dell'atto costitutivo, purché successivamente iscritte ai registri di legge. Tale interpretazione, però, non è stata estesa ad Asd o Ssd.

Sulla stessa linea si pone la DRE dell'Emilia-Romagna, che nella nota 25 giugno 2019 (in risposta a quesiti formulati dal *forum* del Terzo settore) afferma: *“Per quanto concerne il quesito inerente l'esonero dall'imposta di bollo per gli enti di nuova costituzione (per la registrazione dell'atto costitutivo e dello statuto), pur in mancanza di chiarimenti espressi da parte dell'Agenzia delle Entrate, si ritiene che l'agevolazione sia comunque spettante alla luce dei chiarimenti contenuti nella circolare 1.08.2011, n. 38/E in merito all'applicazione dell'esenzione dall'imposta di registro al momento della registrazione degli atti costitutivi delle Organizzazioni di Volontariato. Ai fini dell'esenzione vale la stessa procedura indicata nella citata circolare n. 38/2001. Le organizzazioni interessate potranno, quindi, fruire dell'esonero dall'imposta di bollo prima dell'iscrizione negli appositi registri (ODV/APS ovvero relativa sezione del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore) o del riconoscimento da parte del CONI, ma dovranno comunicare tempestivamente l'avvenuta iscrizione all'Ufficio Territoriale dell'Agenzia delle Entrate che ha provveduto alla registrazione dell'atto costitutivo. Gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, nel caso in cui non risulti tale iscrizione nei tempi utili per l'accertamento, procederanno al recupero delle imposte non pagate con applicazione dei relativi interessi e sanzioni”.*

Quest'ultima è una pronuncia territoriale, basata peraltro sulla buona fede e sulla tempestiva attivazione del sodalizio in merito all'iscrizione. Infatti, questa posizione favorevole per il contribuente non viene seguita ovunque, ad esempio, la DRE del Veneto continua a subordinare il beneficio fiscale all'avvenuta iscrizione dei registri, in sostanza negando l'esenzione in sede di prima registrazione dell'atto costitutivo.

Negare inizialmente l'esenzione, per consentirla solo dopo l'iscrizione ai registri appare in contrasto con la finalità agevolativa in discussione, creando un *“cortocircuito”* normativo. Tuttavia, non esiste un chiarimento centrale dall'Agenzia delle entrate, senza il quale le ragioni della DRE del Veneto non paiono completamente fuori luogo.

Le Ssd *“parzialmente” lucrative*

Come sopra evidenziato, rientrano nell'ambito soggettivo dell'esenzione dall'imposta di bollo le Ssd *“senza scopo di lucro”*.

Con la Riforma dello sport, D.Lgs. 36/2021, viene però prevista per le Ssd costituite nella forma di società di capitali o di cooperative la possibilità di inserire nei propri statuti una parziale distribuibilità degli utili prodotti, ai sensi dell'articolo 8, comma 3 (peraltro in alcuni casi maggiorata). Si ricorda che il concetto di *“assenza di scopo di lucro”* è legato proprio al divieto di distribuzione, diretta o indiretta, degli utili (e degli avanzi di gestione, fondi, riserve e simili) ai soci o associati.



Già in passato, su queste pagine, ci si interrogava sulla possibile perdita delle agevolazioni fiscali che implicava potenzialmente questa scelta statutaria.

Ed ecco che la DRE del Veneto, con la recentissima risposta all'interpello n. 907-742/2024 considera una Ssd (istante) esclusa dall'esenzione sull'imposta di bollo (nello specifico su una pratica mediante "Comunica") perché essa esercita attività "commerciale" e quindi potenzialmente non annoverabile tra gli enti "senza scopo di lucro".

È evidente la confusione che l'ufficio fa tra "ente non commerciale" ed "ente non a scopo di lucro", concetti con significati ben diversi e con implicazioni e requisiti distinti. Una Ssd è un ente per definizione "commerciale", ma che può benissimo essere senza scopo di lucro prevedendo nello statuto l'assoluto divieto di distribuzione di utili (e simili). Per fare un caso analogo, le cooperative sociali sono enti commerciali ma mai a scopo di lucro.

L'ufficio avrebbe fatto bene a concentrarsi sulle peculiari clausole statutarie della Ssd istante, che, nel caso avessero incluso la deroga al divieto di distribuzione degli utili di cui all'articolo 8, comma 2, D.Lgs. 36/2021, allora ciò avrebbe giustificato l'esclusione dall'esenzione, ma, in caso contrario, si ritiene che nulla osti alla fruizione dell'agevolazione sull'imposta di bollo (oltre che delle altre agevolazioni tributarie in genere).

L'imposta di bollo per gli enti sportivi Ets

Da alcuni anni, come noto, è in ballo una Riforma del Terzo settore che ha previsto la formulazione di un codice dedicato (D.Lgs. 117/2017, o "Codice del Terzo settore").

Come in parte anticipato nelle righe precedenti, un articolo in particolare del CTS, l'articolo 82, dispone delle agevolazioni in tema di imposte indirette e tributi locali.

In particolare, ai sensi del comma 5: "Gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti di cui al comma 1 sono esenti dall'imposta di bollo".

A ben guardare, questa formulazione è più ampia di quella contenuta nell'articolo 27-bis, Tabella, Allegato B, D.P.R. 642/1972. Infatti, comprende una categoria "residuale", ovvero "ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato", il che va a fugare ogni dubbio e ogni eventuale pretesa degli uffici finanziari giustificata dalla tassatività dell'elencazione, che con questa disposizione diventa "onnicomprensiva".

Ambito soggettivo dell'esenzione è il seguente (comma 1): "Le disposizioni del presente articolo si applicano agli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società".



Ciò significa che qualsiasi ente sportivo dilettantistico che entra nel mondo del Terzo settore, con contestuale iscrizione al Registro dedicato (Runts), può godere appieno dell'agevolazione in commento e per qualsivoglia documento (anche fatture e quietanze), senza tema di smentita.

La norma, peraltro, è già operativa dal 1° gennaio 2018, indipendentemente dall'autorizzazione della Commissione Europea sul regime fiscale contenuto nel CTS (in arrivo – forse – quest'anno).

Per esemplificare, una Asd che già poteva vantare la qualifica anche di Aps, dal 2018 già si poteva ritenere esente dall'imposta di bollo su qualsiasi documento, comprese fatture e quietanze, dal momento che sarebbe poi intervenuta, qualche anno dopo, la “*trasmigrazione*” automatica dai registri regionali delle Aps al Runts.

Quindi, si potrebbe concludere, dubbi definitivamente fugati? La risposta è: “*ni*”, dal momento che esiste un documento di prassi dell'Agenzia delle entrate, la risposta a interpello n. 67/E/2020, che, pur riferita all'articolo 27-bis, Tariffa può essere estesa anche all'articolo 82, comma 5, CTS, dal momento che quest'ultimo usa le stesse parole. In questo caso, concernente l'eventuale esenzione dall'imposta di bollo su una fattura emessa da un professionista in regime “*forfettario*” verso un ente sportivo dilettantistico riconosciuto, il diniego dell'ufficio deriva dall'interpretazione della locuzione “*richiesti da...*”, comune all'articolo 27-bis, Tariffa, come all'articolo 82, CTS. Pertanto, badate bene, l'emissione della fattura deriva da un obbligo di legge e non da una specifica “*richiesta*” del sodalizio, da cui il conseguente negare l'esenzione.

Questo orientamento di prassi non è giustificabile e sembra anche pretestuoso. Il sodalizio, nel richiedere la prestazione da parte del professionista, ne richiede implicitamente anche la relativa fatturazione, anche se il soggetto obbligato ad apporre la marca da bollo è il soggetto che emette la fattura. La *ratio* della disposizione agevolativa è quella di non gravare gli ETS dei costi riferiti al bollo in maniera generalizzata e non si leggono tra le righe possibilità di interpretazione differente.

Ammontare dell'imposta di bollo (quando è dovuta) e metodi di pagamento

Di seguito si rappresenta una tabella con gli importi dovuti a titolo di imposta di bollo per le varie casistiche che si possono presentare. Ovviamente gli importi sono dovuti nei pochi casi in cui non si possa configurare, come ampiamente trattato in precedenza, l'esenzione.

Casistiche



Atto/documento/istanza	Importo
Atto costitutivo e statuto	16 euro per ogni 100 righe (o 4 pagine)
Fatture emesse/ricevute	2 euro per importi senza Iva superiori a 77,47 euro
Quietanze emesse/ricevute	2 euro per importi senza Iva superiori a 77,47 euro
Altre ricevute e rimborsi spese	2 euro per importi senza Iva superiori a 77,47 euro
Registri contabili (libro giornale e inventari)	16 euro ogni 100 pagine (o frazione) (2×16 euro se non si paga la tassa di vidimazione forfettaria)
Estratti conto e di altri prodotti finanziari	100 euro annui
Contratti di affitto/locazione	16 euro per ogni 100 righe (o 4 pagine)
Pratiche telematiche con "Comunica"	65 euro (società di capitali)
Certificati penali/casellario giudiziale	16 euro + 3,92 euro
Contributo unificato per atti giudiziari	Da 43 euro a 1.686 euro a seconda del valore del processo

Quanto al versamento dell'imposta, limitandoci ai casi più frequenti, di seguito le modalità per effettuarlo.

Atto/documento/istanza	Modalità
Atto costitutivo e statuto	Contrassegno telematico (marca da bollo) sul documento o F24 (dal 2025)
Fatture emesse/ricevute	F24 con cadenza trimestrale o tramite portale "Fatture e corrispettivi" (da quando esiste la fattura elettronica)
Quietanze emesse/ricevute	Contrassegno (marca da bollo) sul documento
Altre ricevute e rimborsi spese	Contrassegno (marca da bollo) sul documento
Registri contabili (libro giornale e inventari)	F24 entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio
Estratti conto e di altri prodotti finanziari	Addebito diretto in banca
Contratti di affitto/locazione	Pagamento telematico alla chiusura del contratto
Pratiche telematiche con "Comunica"	Pagamento telematico alla chiusura della pratica

Esiste poi una modalità di assolvimento "virtuale", previa richiesta di autorizzazione all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente, che prevede pagamenti rateizzati in acconto e a saldo mediante modello F24. Tale procedura viene adottata dagli enti che si trovano a porre in essere quantità molto numerose di documenti e atti assoggettati a imposta.

Per chiudere con le sanzioni sul mancato o ritardato versamento dell'imposta, l'articolo 22, D.P.R. 642/1972 dispone che: "Sono obbligati in solido per il pagamento dell'imposta e delle eventuali sanzioni amministrative":

1) tutte le parti che sottoscrivono, ricevono, accettano o negoziano atti, documenti o registri non in regola con le disposizioni del presente decreto ovvero li enunciano o li allegano ad altri atti o documenti; ...".

Si tratta quindi di una solidarietà sul pagamento dell'imposta e sulle eventuali sanzioni:



quando una parte provvede a pagare, viene liberata anche l'altra.

Più oltre, l'articolo 25, D.P.R. 642/1972, precisa la misura delle sanzioni: *“Chi non corrisponde, in tutto o in parte, l'imposta di bollo dovuta sin dall'origine è soggetto, oltre al pagamento del tributo, ad una sanzione amministrativa pari all'ottanta per cento dell'imposta o della maggiore imposta.”*

Questa percentuale dell'80% è applicabile per le omissioni e violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, per effetto della revisione del sistema sanzionatorio tributario (D.Lgs. 87/2024).

Rimane ferma la possibilità di utilizzo del ravvedimento operoso per ridurre le sanzioni.

L'imposta di registro nello sport dilettantistico

L'imposta di registro è una imposta indiretta che ha quale presupposto il compimento di determinati atti giuridici, che sono assunti quale indice della capacità contributiva dei soggetti che li pongono in essere.

È disciplinata, come scritto in precedenza, dal *“Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro”*, D.P.R. 131/1986.

La registrazione assolve, inoltre a una funzione di natura probatoria: ovvero attesta l'esistenza degli atti e attribuisce a essi data certa di fronte ai terzi, ai sensi dell'articolo 2704, cod. civ..

Con la registrazione dell'atto, l'Amministrazione finanziaria acquisisce mediante l'Anagrafe tributaria informazioni sulla situazione economico-patrimoniale dei contribuenti, anche ai fini dell'accertamento di imposte diverse da quella di registro.

Nel corso degli anni sono emerse diverse difficoltà interpretative sull'applicazione concreta della norma, per cui l'Agenzia delle entrate ha provato a porre rimedio emanando una corposa circolare, la n. 18/E/2013, che fungesse da *“Guida operativa”* per le varie casistiche.

Nel mondo dello sport dilettantistico, gli atti che usualmente sono posti in essere per i quali serve, o è opportuna, la registrazione sono:

- atti costitutivi e statuti, e loro modifiche da operazioni di riorganizzazione;
- operazioni aventi a oggetto immobili;
- contratti con la P.A..



Gli atti costitutivi e statuti, le riorganizzazioni e gli adeguamenti statutari

L'articolo 90, comma 5, L. 289/2002, rubricava: *“Gli atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa”.*

Con l'entrata in vigore della Riforma dello sport (D.Lgs. 36/2021), il comma è stato abrogato e sostituito dall'articolo 12 che riporta il medesimo contenuto con l'integrazione delle Discipline sportive associate.

Peraltro, era prevista una causa di esenzione totale dall'imposta nel caso di modifica volta – esclusivamente – all'adeguamento dello Statuto alla norma di Riforma, purché avvenisse entro il 30 giugno 2024.

È importante sottolineare che l'agevolazione della misura fissa, che attualmente ammonta a 200 euro, riguarda specificamente gli atti direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica. Pertanto, per beneficiarne, le Asd e Ssd dovranno dimostrare il collegamento diretto degli atti in questione con l'attività sportiva svolta.

Con la sentenza della Cassazione n. 26878/2021, si dà il caso di una Asd (ente non lucrativo) che compie una operazione di trasformazione *“eterogenea”* consistente nel passaggio a Srl (Srl, senza qualifica di Ssd, quindi ente con fine di lucro).

Secondo i giudici di legittimità, l'agevolazione riferita alla tassazione in misura fissa ai fini del registro non è applicabile, atteso che era necessario che atti societari precedenti e a esso collegati fossero già stati assoggettati a imposta di registro proporzionale. Pertanto, l'imposta dovuta va calcolata in misura proporzionale (4% con l'apporto di fabbricati commerciali, da applicare sul valore dell'apporto al netto delle passività).

Atti costitutivi e modifiche statutarie per gli enti sportivi ETS

L'articolo 82, comma 3, CTS dispone agevolazioni in tema di registro per gli enti del Terzo settore, iscritti al relativo registro, incluse le cooperative sociali ed escluse solo le imprese sociali in forma di società: *“Agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore di cui al comma 1, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa. Le modifiche statutarie di cui al periodo precedente sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative”.*

Si tratta quindi di una disposizione con un perimetro oggettivo più ampio, contenendo espressamente tutte le operazioni di riorganizzazione che possono attuare gli enti, e che può



essere usufruita dai sodalizi sportivi che, svolgendo l'attività di interesse generale di cui alla lettera t), articolo 5, CTS *“organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche”*, hanno assunto la qualifica di enti del Terzo settore.

È, inoltre, un regime più ampio e privo di condizioni rispetto a quello previsto dalla L. 147/2013, al comma 737 dell'articolo 1, che prevede: *“Agli atti aventi ad oggetto trasferimenti gratuiti di beni di qualsiasi natura, effettuati nell'ambito di operazioni di riorganizzazione tra enti appartenenti per legge, regolamento o statuto alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale, si applicano, se dovute, le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna”*.

e che si applica agli enti non commerciali citati, appartenenti a una medesima struttura organizzativa e che, in assenza di tale norma, sarebbero stati colpiti da imposta di registro proporzionale per tali operazioni.

Altri atti: operazioni immobiliari, contratti con la P.A.

Passando a trattare gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili (compravendite) o atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari, per i sodalizi sportivi che non hanno qualifica di Ets non esistono agevolazioni e quindi per l'ente acquirente si applicano le aliquote specifiche dell'imposta di registro per il tipo di operazione effettuata.

Fabbricato	Cedente	Importo
A uso abitativo	Soggetto privato (senza partita Iva)	9% (minimo 1.000 euro)
A uso abitativo	Soggetto Iva (vendita esente Iva)	9% (minimo 1.000 euro)
A uso abitativo	Soggetto Iva (vendita con Iva)	Misura fissa 200 euro
Strumentale per natura e terreni edificabili	Soggetto privato (senza partita Iva)	9% (minimo 1.000 euro)
Strumentale per natura e terreni edificabili	Soggetto Iva	Misura fissa 200 euro

Per gli Ets, bisogna sempre confrontarsi con l'articolo 82, CTS, che al comma 4 recita: *“Le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore (...), a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso”*.

Al di là delle dichiarazioni da rendere in sede notarile, l'Agenzia delle entrate ha avuto modo



di chiarire (risposta a interpello n. 135/E/2024) che nel caso di clausole di “*patto di riservato dominio*” o “*con riserva di proprietà*”, secondo le quali l’immobile rimane di proprietà del venditore fino al pagamento dell’ultima rata del prezzo (pur essendo il compratore già “possessore” del bene), non vi è elemento di ostacolo sull’agevolazione dell’articolo 82, comma 4 e i 5, CTS, anni per l’impiego diretto decorrono dalla data di stipula dell’atto sottoposto “*a condizione sospensiva*”.

Il secondo periodo del comma 4 si preoccupa del recupero (sanzionato) dell’agevolazione nei casi di mancato rispetto dei requisiti: “*In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione del bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell’oggetto sociale, è dovuta l’imposta nella misura ordinaria, nonché la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell’imposta dovuta oltre agli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l’imposta avrebbe dovuto essere versata*”.

Se l’immobile è preso in locazione o uso gratuito, l’imposta di registro, normalmente ripartita in misura uguale tra locatore e locatario, è assolta in misura ordinaria, ovvero:

Fabbricato	Locatore	Importo
Strumentale per natura	Soggetto Iva (canone soggetto a Iva o esente)	1% sul canone annuo
Strumentale per natura	Altri casi	2% sul canone annuo
A uso abitativo	Imprese costruttrici o di ripristino (canone soggetto a Iva per opzione)	Misura fissa 67 euro
A uso abitativo	Qualsiasi	2% sul canone annuo
Altri immobili	Qualsiasi	2% sul canone annuo

L’imposta è da assolvere in misura fissa (200 euro) per i comodati d’uso gratuito su qualunque immobile.

L’unica agevolazione richiamabile è quella prevista dall’articolo 82, comma 3, secondo periodo, CTS, ovvero: “*Per tutti gli enti del Terzo settore, comprese le imprese sociali, l’imposta di registro si applica in misura fissa agli atti, ai contratti, alle convenzioni e a ogni altro documento relativo alle attività di interesse generale di cui all’articolo 5 svolte in base ad accreditamento, contratto o convenzione con le amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, con l’Unione europea, con amministrazioni pubbliche straniere o con altri organismi pubblici di diritto internazionale*”.

Di conseguenza, tutti gli atti e i contratti, compresi quelli di locazione di immobili, che vedono come partecipante un Ets nell’ambito di una convenzione o accreditamento con una P.A. (anche straniera), scontano l’imposta di registro in misura fissa di 200 euro.



Metodi di pagamento e accertamento

Tutti gli atti che prevedono l'intervento del notaio come pubblico ufficiale scontano l'imposta di registro a mezzo di procedura telematica (modello Unico informatico) posta in essere dallo stesso notaio che si fa anticipare la liquidità.

Se non si tratta di atto pubblico, le modalità di pagamento sono le seguenti.

Atto/documento/istanza	Modalità
Atto costitutivo e statuto	F24 con codice tributo 1550 entro 30 giorni dalla stipula
Contratti di affitto/locazione/comodato	Pagamento telematico alla chiusura del contratto

In caso di insufficiente od omesso versamento dell'imposta, la sanzione da corrispondere è commisurata al 120%, salvo un ritardo non superiore a 30 giorni, nel qual caso la sanzione si riduce al 45%. Si può ricorrere inoltre all'istituto del ravvedimento operoso, scontando i minori importi, recentemente rettificati dalla Riforma del sistema sanzionatorio.

Il termine per l'accertamento da parte degli uffici è schematizzato di seguito.

Atto	Termine
Richiesta dell'imposta da parte degli uffici per atti non registrati	5 anni dal giorno in cui avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione o si è verificato il fatto che legittima la registrazione d'ufficio
Invio avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta (immobili o aziende)	2 anni dalla registrazione o dal pagamento dell'imposta principale
Richiesta della maggiore imposta da parte degli uffici per atti registrati (non immobili o aziende)	3 anni dalla richiesta di registrazione o dalla data in cui è stata presentata la denuncia di eventi successivi o dalla data di registrazione dell'atto



CASI OPERATIVI

Società non operative e blocco sull'Iva riportata

di Euroconference Centro Studi Tributari

FiscoPratico

La piattaforma editoriale integrata con l'AI
per lo Studio del Commercialista

scopri di più >

Alfa Srl è società che svolge attività di locazione immobiliare: possiede 2 uffici, uno locato con applicazione dell'Iva, mentre l'altro è sfitto da gennaio 2021.

Dal 2023 la società risulta essere di comodo e lo sarebbe stato pure nel 2024; a seguito dell'approvazione del c.d. Decreto Correttivo Irpef/Ires che ha ridotto i coefficienti per il calcolo dell'operatività, i ricavi 2024 risultano essere sufficienti per raggiungere i livelli minimi di ricavi e uscire dalla non operatività.

Alfa Srl possiede un credito Iva che riporta da diversi anni, legato a spese sostenute per l'ammmodernamento dei fabbricati posseduti.

Tale credito pregresso rimane ancora vincolato visto che è sorto in anni nei quali la società era di comodo, oppure dal 2025 esso risulta utilizzabile in compensazione?

La compensazione sarà possibile solo dopo aver presentato la dichiarazione dei redditi nella quale la società diviene operativa?

[**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.



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

L'inclusione del quadro VP in dichiarazione Iva

di Laura Mazzola



La dichiarazione annuale Iva 2025, in relazione al periodo d'imposta 2024, deve essere presentata telematicamente entro il **30.4.2025**.

Ai fini della compilazione della dichiarazione occorre tenere presente che la **comunicazione della liquidazione Iva relativa al quarto trimestre (li.pe.)** può essere:

- trasmessa separatamente, entro il **28.2.2025**, con le regole ordinarie previste per i primi 3 trimestri 2024;
- inclusa nel modello di dichiarazione annuale Iva 2025 con la compilazione del quadro VP, purché tale dichiarazione sia **inviata entro il 28.2.2025**;
- corretta, integrata o inserita nel quadro VH della dichiarazione annuale Iva 2025.

I contribuenti che intendono **includere** nella dichiarazione annuale Iva anche la **liquidazione periodica relativa all'ultimo trimestre 2024** devono procedere all'inclusione e alla compilazione del quadro VP del **modello Iva 2025**.

Infatti, il **quadro VP** del modello di **dichiarazione annuale Iva 2025** è riservato ai contribuenti che intendono avvalersi della facoltà di comunicare con la dichiarazione i **dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche** relative al quarto trimestre, come previsto dall'[articolo 21-bis, D.L. 78/2010](#).

Ne discende che il **quadro VP non può essere incluso**, e quindi compilato, **qualora la dichiarazione** sia presentata successivamente al **termine del 28.2. 2025**.

Nell'ipotesi che il contribuente intenda **inviare, integrare o correggere i dati omessi, incompleti o errati in dichiarazione** occorre compilare alternativamente:

- il **quadro VP**, se la nuova **dichiarazione è una correttiva** nei termini inviata **entro il prossimo 28.2.2025**;
- il **quadro VH**, se la nuova dichiarazione è una correttiva nei termini o un'integrativa inviata **dall'1.3.2025**.



Il **quadro VP** presenta delle **variazioni**, rispetto a quello relativo alla dichiarazione annuale Iva 2024, al fine dell'introduzione di alcune novità:

- il **rigo VP7** è ora denominato **“Debito periodo precedente non superiore a 100 euro”**, per tenere conto dell'**innalzamento della soglia minima di versamento Iva**;
- il **rigo VP10** è ora denominato **“Versamenti auto F24 elementi identificativi”**, per tenere conto dell'estensione, per i **veicoli da San Marino e Città del Vaticano**, del **pagamento tramite F24 Elide**.

Si evidenzia che **per l'omesso, l'incompleta o l'infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva** è prevista la **sanzione fissa da 500 a 2.000 euro, ridotta della metà** nell'ipotesi in cui la trasmissione della comunicazione sia effettuata **entro i successivi 15 giorni** dalla scadenza, ovvero se, sempre **entro i successivi 15 giorni dalla scadenza**, sia effettuata la **trasmissione corretta dei dati**.



RISCOSSIONE

Rateizzazione: cosa è cambiato dall'1.1.2025

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Riforma delle sanzioni e strumenti per evitare il contenzioso e trattare con gli uffici

[Scopri di più](#)

Il **D.Lgs. 110/2024** ha introdotto **rilevanti modifiche** in materia di **rateizzazione**, tra cui quelle relative alle **condizioni di accesso** ai piani di dilazione e la progressiva estensione del **numero di rate** concedibili da parte dell'Agenzia delle entrate-Riscossione. È importante sottolineare che le **modifiche trovano applicazione** alle **richieste di rateizzazione** presentate a partire **dall'1.1.2025**.

Nello specifico, è necessario distinguere l'ipotesi in cui la richiesta di rateizzazione concerne **somme iscritte** a ruolo di **importo inferiore o pari a 120.000 euro** da quella in cui la dilazione di pagamento sia, invece, relativa a somme iscritte a ruolo di **importo “superiore” a 120.000 euro**.

Nel primo caso (quindi, per le somme iscritte a ruolo di importo **inferiore o pari a 120.000 euro**, comprese in ciascuna richiesta di dilazione), l'Agenzia delle entrate-Riscossione, su **“semplice richiesta”** del contribuente che dichiara di versare in una temporanea situazione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria, concede la dilazione di pagamento **fino a un massimo di 84 rate mensili (anche per tutto il 2026)**.

La riforma ha previsto, altresì, la progressiva **estensione del numero di rate concedibili, fino a un massimo di 96 rate mensili** per le richieste presentate negli anni 2027 e 2028, nonché **fino a 108 rate mensili** per le richieste presentate a decorrere **dall'1.1.2029**.

Sempre per le somme iscritte a ruolo di importo **inferiore o pari a 120.000 euro**, la novella ha previsto che l'Agenzia delle entrate-Riscossione, nella ipotesi in cui il contribuente **“documenti”** la temporanea situazione di **obiettiva difficoltà economico-finanziaria**, concede la rateizzazione delle somme iscritte a ruolo, comprese in ciascuna richiesta di dilazione, fino a un **massimo di 120 rate mensili**.

Nel secondo caso (quindi, per le somme iscritte a ruolo di importo **“superiore” a 120.000 euro**), su richiesta del contribuente che **“documenta”** la temporanea situazione di **obiettiva difficoltà economico-finanziaria**, l'Agenzia delle entrate-Riscossione concede la **dilazione di pagamento fino a un massimo di 120 rate mensili**, indipendentemente dalla **data di presentazione della**



richiesta.

A seconda della tipologia di **soggetto richiedente**, è poi prevista una diversa **documentazione** da presentare a corredo dell'istanza di rateizzazione.

Al fine di valutare la sussistenza di una temporanea situazione di **obiettiva difficoltà economico-finanziaria**, secondo quanto previsto dalla citata novella (**D.Lgs. 110/2024**), occorre avere riguardo:

- per le **persone fisiche** e i titolari di **ditte individuali** in regimi fiscali semplificati, all'**indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.)** del nucleo familiare del debitore e all'entità del debito da rateizzare e di quello **residuo eventualmente già in rateazione**;
- per i **soggetti diversi** da quelli non appena indicati, all'**indice di liquidità** e al rapporto tra il debito da rateizzare e quello residuo eventualmente già in rateazione e il **valore della produzione**;
- per i **condomini** all'**indice Beta**.

Con **decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 27.12.2024** sono state stabilite le modalità di **applicazione e documentazione dei parametri di valutazione** della sussistenza di una temporanea situazione di **obiettiva difficoltà economico-finanziaria**.

Tale decreto ha individuato, altresì, **particolari eventi** al ricorrere dei quali la temporanea situazione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria è considerata in ogni caso sussistente, nonché le specifiche **modalità di valutazione** della sussistenza della temporanea situazione di **obiettiva difficoltà economico-finanziaria** per i **soggetti diversi** dalle persone fisiche e dai titolari di ditte individuali in regimi fiscali semplificati, ai quali non è possibile applicare i relativi parametri sopra individuati.

A titolo esemplificativo, si rileva che il citato **D.M. 27.12.2024** ha previsto che, nel caso di soggetti colpiti da **eventi atmosferici, calamità naturali, incendi o altro evento eccezionale** che abbiano determinato l'inagibilità totale dell'**unico immobile, adibito ad uso abitativo** in cui risiedono i componenti del nucleo familiare o dell'**unico immobile adibito a studio professionale o sede dell'impresa**, in alternativa alla documentazione sopra citata, la sussistenza della temporanea situazione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria è valutata e documentata presentando la **certificazione dell'inagibilità totale dell'immobile** rilasciata dalla competente autorità comunale non oltre 6 mesi prima della presentazione della richiesta di rateizzazione.

Da ultimo, occorre evidenziare che i **nuovi modelli** per presentare le **richieste di rateizzazione** a partire dall'**1.1.2025** sono **reperibili sul sito istituzionale**.



IVA

Esportazioni “franco valuta”: il fine giustifica la non imponibilità?

di Marco Peirolo



Master di specializzazione

Bilancio di sostenibilità

Scopri di più

Il trattamento Iva delle **cessioni di beni in precedenza esportati al di fuori della UE soltanto ai fini doganali** è stato oggetto della [recente risposta ad interpello n. 34 del 14.2.2025](#).

Il punto è se la **cessione possa beneficiare del titolo di non imponibilità** dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972, in considerazione della **finalità dell'invio** dei beni in territorio estero, vale a dire la loro **vendita**.

Qualche spiraglio, al riguardo, era **leclito nutrirlo dopo che**, con la [risposta all'interpello n. 238/2020](#), l'Agenzia delle entrate aveva ritenuto **applicabile la non imponibilità** anche in relazione ai beni trasferiti in un magazzino di proprietà di terzi situato in uno Stato extra-UE, in attesa di essere venduti a **clienti non ancora individuati e che, quindi, non si erano impegnati al relativo acquisto**.

Tale circostanza deve essere opportunamente rimarcata, in quanto, prima della citata [risposta all'interpello n. 238/2020](#), la prassi amministrativa aveva costantemente chiarito che, come regola generale, la cessione di beni che si manifesta, con il passaggio di proprietà, in territorio extracomunitario, siccome **non soddisfa il presupposto territoriale** dell'[articolo 7-bis, D.P.R. 633/1972](#), è **esclusa da Iva**, senza possibilità di **beneficiare della non imponibilità** dell'[articolo 8, D.P.R. 633/1972](#).

Dunque, la cessione in territorio estero **non rileva** ai fini della **formazione del plafond** per l'acquisto di beni e servizi senza Iva e dell'**acquisizione dello status di esportatore abituale**.

In via di eccezione, la prassi amministrativa, avallata dalla giurisprudenza (Cassazione n. 5894/2013 e sentenza n. 23588/2012), ha ammesso il **beneficio della non imponibilità** esclusivamente nelle ipotesi in cui la cessione in territorio estero abbia per oggetto:

- **beni esportati in dipendenza** di un accordo di **call-off stock** ([risoluzione n. 28/E/2005](#)); oppure
- **beni vincolati**, sin dalla spedizione dall'Italia, all'**esclusivo trasferimento in proprietà** a favore dell'acquirente, che oltre ad essere già individuato si sia impegnato “ab origine”



all'acquisto secondo le tempistiche concordate ([risoluzione n. 94/E/2013](#)).

Nelle ipotesi indicate, l'operazione si qualifica, **unitariamente**, come una **cessione a titolo oneroso** secondo un procedimento che si perfezionerà **solo in un secondo momento**, cioè all'atto del prelievo delle merci dal deposito, giustificando l'applicazione del **regime di non imponibilità**.

Nel caso oggetto del nuovo intervento dell'Agenzia delle entrate, l'istante, che svolge **attività agricola e produce vini confezionati di pregio**, commercializzati direttamente anche all'estero, al fine di rendere più veloce ed economica l'esportazione dei propri vini verso gli Stati Uniti, vorrebbe effettuare **l'operazione con una fattura pro forma "in franco valuta" intestata all'importatore**, tramite cui la merce verrebbe sdoganata con una **bolla collettiva** e, solo in seguito, emettere, a nome dei singoli clienti, **le fatture non imponibili Iva ex [articolo 8, D.P.R. 633/1972](#)**.

Nell'attesa di essere vendute, le **bottiglie saranno stoccate presso un magazzino in Usa** riferibile all'importatore, sulla base di un contratto di logistica preventivamente **concluso tra le parti**.

L'istante ha chiesto conferma, anche ai fini doganali, della **possibilità di effettuare l'esportazione con fattura pro forma in regime "franco valuta" intestata all'esportatore**, tramite cui la merce verrebbe sdoganata con una **bolla collettiva**, emettendo solo in un secondo momento le **fatture a nome dei singoli clienti**, da inviare tramite Sistema di Interscambio in **regime di non imponibilità Iva**.

Nella fattispecie in esame, oltre a **non essere stato stipulato un accordo di call-off stock**, non risulta neppure esistente, in capo all'istante, l'obbligo di vendere i beni ai singoli clienti, con la conseguenza che l'eventuale cessione delle merci esportate durante la loro permanenza all'estero **non assume rilevanza ai fini Iva per difetto del requisito della territorialità**, non essendo **più i beni nel territorio dello Stato**, ex [articolo 7-bis, D.P.R. 633/1972](#).

In definitiva, l'operazione in esame non presenta i caratteri propri di una cessione all'esportazione, per cui, all'atto della cessione nei confronti dei clienti americani, l'istante è tenuto ad emettere **fattura non soggetta a Iva**, ai sensi dell'[articolo 21, comma 6-bis, lett. b\), D.P.R. 633/1972](#).

Il nuovo intervento dell'Agenzia è significativo, perché – come sopra anticipato – implica che gli operatori **non possono applicare il titolo di non imponibilità** ai beni ceduti in territorio estero soltanto in considerazione della **finalità dell'operazione** che ha avuto origine con l'esportazione doganale, volta alla **successiva vendita dei beni**.



OPERAZIONI STRAORDINARIE

Esiste ancora la priorità tra i regimi di conferimento di partecipazioni del Tuir?

di Ennio Vial

Master di specializzazione

Operazioni straordinarie

Focus con gli esperti del settore

Scopri di più

In vigore della **disciplina anteriore all'intervento** del **D.Lgs. 192/2024**, esisteva una **priorità tra i regimi di conferimento** di partecipazioni previsti dal testo unico.

Ad esempio, il [Principio di diritto n. 10/2020](#) aveva statuito che, sussistendo le condizioni, il **regime di realizzo controllato**, di cui all'[articolo 177, comma 2, Tuir](#), **prevale sul regime ordinario** di conferimento di cui all'[articolo 9, Tuir](#). Inoltre, la [Risposta ad interpello n. 552/2021](#) aveva avuto modo di chiarire che **il regime di conferimento a realizzo controllato**, ex [articolo 175, Tuir](#), **prevale**, a sua volta, **su quello del realizzo controllato** di cui all'[articolo 177, comma 2, Tuir](#). Invero, queste priorità, da un punto di vista pratico, non portavano a particolari conseguenze o disagi per gli operatori, in quanto la prevalenza dell'[articolo 177, comma 2, Tuir](#), rispetto all'[articolo 9, Tuir](#), è **sicuramente ben gradita da tutti coloro che**, dimenticandosi accidentalmente di indicare nell'atto di conferimento che lo stesso avviene in base all'[articolo 177, comma 2, Tuir](#), sono ora salvi, alla luce del [principio di diritto n. 10/2020](#) citato in precedenza.

Del resto, in questo caso, l'unica opportunità che mi viene preclusa è quella di **operare un conferimento con tassazione sul valore normale della plusvalenza** senza operare un corrispondente incremento del patrimonio netto nella società conferitaria. Si tratterebbe, invero, di una **casistica di scarso interesse** e inopportuna in quanto il conferente **sconterebbe tassazione sulla plusvalenza** e la conferitaria iscriverebbe, comunque, un **valore della partecipazione contenuto**.

Il [principio di diritto n. 10/2020](#), pertanto, determina, più che una limitazione, una **salvaguardia dal commettere un errore professionale**.

La seconda forma di prevalenza è quella legata all'[articolo 175, Tuir](#); anche il **conferimento operato** ai sensi di detta norma è un **conferimento a realizzo controllato**, ma ha un importante limite rappresentato dal fatto che **il conferente deve operare nella sfera di impresa commerciale**. Anche in questo caso, il contribuente non incontra particolari limitazioni perché, nonostante qualche leggera differenza, il **regime a realizzo controllato** dell'[articolo 175, Tuir](#),



opera sostanzialmente come quello dell'[articolo 177, comma 2, Tuir](#).

Inoltre, **l'ambito applicativo è spesso coincidente**. Nell'[articolo 175, Tuir](#), il conferimento riguarda **quote di controllo o di collegamento**; in modo similare, nell'[articolo 177, comma 2 e 2 bis, Tuir](#), si gestiscono rispettivamente i **conferimenti di quote** che garantiscono l'acquisizione o l'integrazione del controllo o di **quote qualificate**.

Eccezion fatta per il fatto che il “controllo” richiamato dall'[articolo 175, Tuir](#), è rappresentato da tutto l'articolo 2359, cod. civ., mentre il controllo di cui all'[articolo 177, comma 2, Tuir](#), è relativo solo al **controllo inteso come maggioranza dei voti esercitabili in assemblea**, possiamo notare come in molti casi le **due norme siano sovrapponibili e astrattamente ugualmente applicabili**.

Ebbene, giusti i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con la [Risposta ad Interpello n. 552/2021](#) l'[articolo 175, Tuir](#), **dovrà trovare prioritaria applicazione**.

Questo approccio dell'Amministrazione finanziaria è stato generalmente assecondato dai contribuenti, in quanto **non crea particolari disagi**, ma, invero, appare **privo di un supporto normativo** e ben potrebbe essere accettabile l'idea che il contribuente possa adottare la norma che preferisce, ovviamente **sussistendone le condizioni per l'applicazione**.

Ci si chiede se qualcosa **sia cambiato con la riforma**.

Ebbene, da una prima analisi, **partendo dal presupposto che il decreto non affronta in alcun modo il tema**, potremmo dire che la riforma non prende posizione né negando la tesi sostenuta dall'Agenzia nè assecondandola.

In effetti, uno spunto potrebbe giungere dall'[articolo 177, comma 2, Tuir](#), laddove si **gestisce il conferimento minusvalente**.

La riforma prevede che la minusvalenza può a certe condizioni essere anche dedotta. La norma prevede che, ovviamente, la deduzione non è ammessa quando la **corrispondente plusvalenza** avrebbe beneficiato della pex.

Ciò in quanto l'[articolo 101, Tuir](#), nega la **deducibilità della minusvalenza**, quando la corrispondente plusvalenza avrebbe **beneficiato della Pex al 95%**. Potremmo, quindi, dire che l'[articolo 177, comma 2, Tuir](#), può trovare **applicazione anche per le società di capitali** (altrimenti non si affronterebbe il tema della pex) e che quindi viene meno la **presunzione di prioritaria applicazione dell'[articolo 175](#)**.

Purtroppo, questo argomento **non è del tutto decisivo**. Se pensiamo al caso in cui due soci, società commerciali intendono conferire una **partecipazione del 30% ciascuno in una holding** che acquisirà, quindi, il 60%, letteralmente l'[articolo 177, comma 2, Tuir](#), **risulterebbe applicabile**.



Tuttavia, siccome si tratta di una **partecipazione di collegamento**, prevarrà l'[articolo 175, Tuir](#). Avremo, comunque, la **neutralità indotta**. Il fatto che il comma 2, dell'[articolo 177, Tuir](#), menzioni le plusvalenze ex [articolo 87, Tuir](#), non ci permette di dire serenamente che **nel nostro caso la norma** è opzionale a dispetto dell'[articolo 175, Tuir](#).

Ciò in quanto la previsione potrebbe essere confinata a casi in cui l'[articolo 175, Tuir](#), non può trovare applicazione come, ad esempio, **quando 4 soci società commerciali conferiscono il 15%**.

In attesa di eventuali chiarimenti, quanto meno per motivi prudenziali, **sarà opportuno rispettare la priorità dei regimi come delineata dall'Agenzia delle entrate**.