



Milano, 09 Aprile 2024

PUBBLICATE LE FAQ SUL LAVORO SPORTIVO PREDISPOSTE DAL DIPARTIMENTO PER LO SPORT

Il Dipartimento per lo Sport ha pubblicato, in data 19 marzo 2024, le ultime FAQ in materia di lavoro sportivo, che sono consultabili al seguente link: [FAQ](#)

NELLA RELAZIONE AL BILANCIO PERDITE SENZA PIU' DEROGHE

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha pubblicato la versione aggiornata dei modelli di relazione sul bilancio del Collegio Sindacale non incaricato della revisione legale e la relazione unitaria di controllo societario del Collegio Sindacale incaricato della revisione legale dei conti, relative ai bilanci chiusi al 31 dicembre 2023.

Le deroghe confermate

I modelli tengono ancora conto delle deroghe straordinarie relative alla sospensione degli ammortamenti della possibilità di non svalutare i titoli di debito e partecipativi iscritti nell'attivo circolante.

Le perdite rilevanti

Non è stata invece più riproposta la norma che ha consentito di sospendere gli adempimenti civilistici in caso di perdite rilevanti.

L'attività di vigilanza qui assume una particolare importanza

Pur trattandosi di aggiornamenti delle versioni pubblicate lo scorso anno, è doveroso segnalare alcune delle poche modifiche apportate dalle commissioni. È altrettanto importante ricordare che i modelli di relazione rappresentano un utile supporto per il lavoro svolto dall'Organo di controllo sia nella sua composizione collegiale sia in quella monocratica – il “Sindaco unico” – nominato nelle Srl.

I contenuti dei modelli non si discostano dalle precedenti versioni e, come nel passato, nei casi in cui il Collegio Sindacale eserciti anche la revisione legale si privilegia e si suggerisce la redazione di una relazione unitaria che esponga in modo coordinato e sistematico le risultanze dell'attività di vigilanza e di revisione.

In considerazione delle misure straordinarie che, quale retaggio della pandemia, impattano anche quest'anno sulla redazione del bilancio dell'esercizio, i modelli tengono conto delle **deroghe straordinarie relative alla sospensione degli ammortamenti (estesa all'esercizio 2023 dall'articolo 3, comma 8, del DL 198/2022, “Milleproroghe”)** e della **possibilità di non svalutare i titoli di debito e partecipativi iscritti nell'attivo circolante (prorogata all'esercizio 2023 dal DM 14 settembre 2023)**. Invece **non è stata più riproposta la norma che ha consentito di sospendere gli adempimenti civilistici in caso di perdite rilevanti**. Proprio l'attività di vigilanza su tale aspetto assume una particolare importanza. Ebbene nel caso in cui la società abbia nel passato deliberato di fruire della sospensione prevista dall'articolo 6 dl 23/2020, il Collegio verificherà che il prospetto riportato nella nota integrativa 2023 fornisca, in base all'articolo 6, distinta evidenza delle perdite rilevanti emerse nel corso dell'esercizio 2020 e/ o nel corso dell'esercizio 2021 e/o nel corso dell'esercizio 2022, con specificazione della loro origine e del loro ammontare, nonché delle movimentazioni, intervenute nel corso dell'esercizio o degli esercizi, a seconda che si tratti di perdita relativa all'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, o di perdita relativa all'esercizio in



corso al 31 dicembre 2021, o di perdita relativa all'esercizio in corso al 31 dicembre 2022 o di perdite relative a ciascuno dei tre esercizi.

La relazione sviluppa inoltre le ipotesi in cui il Collegio abbia effettuato o sia stato destinatario delle segnalazioni previste nel Codice della crisi. Si è presa in considerazione, ad esempio, l'ipotesi in cui i Sindaci abbiano effettuato segnalazioni all'Organo di amministrazione (ex articolo 25-octies), e all'esito della stessa, l'Organo di amministrazione, dopo aver fornito al Collegio un'adeguata risposta, abbia presentato istanza per la composizione negoziata.

Anche a questi aspetti è dedicato il paragrafo 1 (Segnalazione all'Organo di amministrazione ex articolo 25-octies) della relazione in cui tutta l'attività svolta dai Sindaci nel corso dell'esercizio trova la sua sintesi annuale per i soci.

LAVORATORI SPORTIVI: CONTRIBUTI ANCHE OLTRE IL MASSIMALE

Con la Circolare 50/2024 l'Inps ha fornito ulteriori indicazioni sugli aspetti operativi legati al trattamento pensionistico dei lavoratori sportivi.

Questi ultimi, ove siano inquadrati con rapporto di lavoro subordinato con gli enti sportivi, a prescindere dal settore professionistico o dilettantistico in cui prestano l'attività, sono iscritti al Fondo pensione dei lavoratori sportivi. Nello stesso senso, in assenza di disposizioni speciali, la Riforma dello Sport ha previsto il rinvio alla disciplina vigente a tutela delle assicurazioni "minori" (malattia, infortunio, gravidanza eccetera) e specificato i relativi obblighi di finanziamento.

È il caso, ad esempio, delle tutele relative agli assegni per il nucleo familiare, per le quali è previsto a carico degli enti, quali datori di lavoro, l'applicazione delle stesse aliquote contributive previste per i lavoratori iscritti al fondo pensioni lavoratori dipendenti.

Va peraltro segnalata l'ulteriore specifica, inserita in sede di correttivo-bis (Legge 191/2023). Vale a dire quella norma di interpretazione autentica secondo la quale i lavoratori subordinati sportivi, a prescindere dalla qualifica professionale, sono soggetti all'applicazione del massimale annuo della base contributiva che, per il 2024, è pari a 119.650,00 euro e a 383 euro giornalieri.

Resta in ogni caso fermo l'obbligo di versamento in capo all'ente/datore di lavoro anche in misura eccedente con riguardo a due ipotesi contributive. La prima riguarda il finanziamento del fondo di garanzia, ove il lavoratore sportivo maturi il trattamento di fine rapporto. L'altra riguarda, invece, il finanziamento del fondo di integrazione salariale (Fis).

Proprio con riguardo a questi casi Inps interviene a fornire le istruzioni per le modalità di compilazione dei flussi Uniemens per le quote di retribuzione. Ciò al fine di consentire, in sostanza, il versamento della sola contribuzione dovuta relativa a Fis e fondo di garanzia per le quote eccedenti il massimale contributivo. In particolare, per l'esposizione della quota di retribuzione eccedente il massimale retributivo giornaliero o annuo e relative contribuzioni dovute per i lavoratori sportivi subordinati, i datori di lavoro devono continuare ad utilizzare le modalità già in uso, valorizzando nella sezione del flusso Uniemens gli appositi elementi previsti.

OPZIONI BONUS EDILIZI FINO AL 04 APRILE 2024

Proroga al 4 aprile 2024 delle comunicazioni di opzione di cessione e sconto dei bonus edilizi con il Provvedimento AE n 53159

Con Provv. n. 53159 del 21 febbraio 2024 l'Agenzia delle Entrate dispone che **i termini ordinari di scadenza per l'invio delle comunicazioni delle opzioni dei bonus edilizi** (di cui al punto 4.1 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 35873 del 3 febbraio 2022, come modificato dal provvedimento prot. n. 202205 del 10 giugno 2022) **sono:**

1) Opzioni bonus edilizi: proroga al 4 aprile per le comunicazioni



L'Agenzia delle Entrate ricorda che l'articolo 121 del Decreto-Legge n. 34 del 2020 ha previsto che **per gli interventi edilizi che danno diritto al Superbonus** di cui all'articolo 119 del medesimo decreto, **nonché per alcuni di quelli tradizionali** elencati al comma 2 dello stesso articolo 121, **il soggetto beneficiario possa optare**, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione nella propria dichiarazione dei redditi, **per un contributo anticipato sotto forma di sconto** dai fornitori che hanno realizzato gli interventi o, **in alternativa, per la cessione del credito** corrispondente alla detrazione spettante.

Il punto 4.1 del Provv. AE n. 35873 del 3 febbraio 2022, come modificato dal Provvedimento prot. n. 202205 del 10 giugno 2022, **ha previsto che le comunicazioni relative allo sconto in fattura od alla prima cessione del credito debbano essere inviate** telematicamente all'Agenzia delle Entrate **“entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione, ovvero, nei casi di cui al punto 1.3, entro il 16 marzo dell'anno di scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui avrebbe dovuto essere indicata la prima rata ceduta non utilizzata in detrazione”**.

Tanto premesso, per consentire ai contribuenti ed agli intermediari di disporre di un maggiore lasso di tempo per trasmettere le comunicazioni delle opzioni di cui trattasi, **si dispone che le stesse possano essere inviate entro il 4 aprile 2024**, relativamente:

- alle detrazioni riferite alle **spese sostenute nel 2023**,
- nonché per le rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle **spese sostenute nel 2020, 2021 e 2022**.

Comunicazione bonus edilizi 2023: entro il 4.04 senza remissione in bonis

Il **DL n. 39/2024** pubblicato in GU n. 75 del 29 marzo 2024 è **in vigore dal giorno 30.03.2024**, e prevede una novità stringente relativa alla **remissione in bonis delle comunicazioni di cessione e sconto**.

Con l'art 2 rubricato **Modifiche alla disciplina in materia di remissione in bonis** si prevede che **le disposizioni della remissione in bonis**, di cui all'articolo 2, comma 1, del Decreto-Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, **non si applicano in relazione all'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'esercizio delle opzioni di sconto e cessione**, di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 luglio 2020, n. 77, **ivi incluse quelle relative alle cessioni delle rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute negli anni precedenti**.

Al fine di acquisire tempestivamente le informazioni necessarie per il monitoraggio dell'ammontare dei crediti derivanti dalle opzioni per lo sconto in fattura e per la cessione del credito, la sostituzione delle comunicazioni di esercizio delle opzioni, previste dall'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34, di cui al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato ai sensi del comma 7 del medesimo articolo 121, **relative alle spese sostenute nell'anno 2023 ed alle cessioni delle rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute negli anni dal 2020 al 2022, inviate dal 1° al 4 aprile 2024, è consentita entro il 4 aprile 2024**.

In altri termini, non vi è più la possibilità di avvalersi della remissione in bonis e si azzera la possibilità delle comunicazioni correttive e sostitutive.

Il 4 aprile è l'ultimo giorno utile per comunicare le opzioni di cessione del credito e sconto in fattura riguardanti le spese sostenute nel 2023 e le rate residue degli anni precedenti che non si intendono portare in detrazione da quest'anno, senza più possibilità di ricorrere a tempi più ampi prima previsti con la remissione.

La relazione illustrativa al decreto specifica si vuole *"consentire, alla scadenza ordinaria del termine previsto per le suddette agevolazioni (4 aprile 2024), la conoscenza dell'ammontare del*

complesso delle opzioni esercitate e delle cessioni stipulate. Tali informazioni sono essenziali al fine di procedere ad un compiuto ed efficace monitoraggio della spesa pubblica".

COMUNICAZIONE DATI TITOLARE EFFETTIVO: ADEMPIMENTO ANCORA SOSPESO

Comunicazione dati Titolare Effettivo: il TAR del Lazio sospendeva la scadenza dell'11.12.2023 e Assofiduciaria il 29 marzo 2024 ha pubblicato un comunicato stampa in merito

Assofiduciaria, dopo aver consultato i propri legali, **con un comunicato stampa del 29 marzo, ha smentito la notizia della riapertura dei termini per la comunicazione dei titolari effettivi al Registro delle Imprese.**

Si precisa che, nel corso dell'udienza pubblica del 27 marzo 2024, **la sezione quarta del TAR del Lazio ha trattenuto in decisione il giudizio n. 15566/2023**, con la conseguenza che fino alla data della pubblicazione da parte del TAR dell'atteso provvedimento giurisdizionale di merito, gli effetti degli atti impugnati rimangono sospesi per effetto dell'ordinanza del TAR n. 8083/2023 e **sono sospesi anche gli obblighi di comunicazione dei nominativi dei titolari effettivi previsti dai provvedimenti impugnati.**

Per definizione del giudizio deve intendersi la pubblicazione del provvedimento giurisdizionale di merito: fino a quel momento perdurano gli effetti del provvedimento cautelare collegiale del giudice amministrativo.

Nel dettaglio, **l'Ordinanza recitava quanto segue:**

- **il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio (Sezione Quarta) accoglie l'istanza cautelare e per l'effetto:**
 - **a) sospende l'efficacia del decreto 29 settembre 2023 del Ministero delle Imprese e del Made in Italy, recante "Attestazione dell'operatività del sistema di comunicazione dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva", pubblicato in G.U. – Serie Generale n. 236 del 9 ottobre 2023;**
 - **b) fissa per la trattazione di merito del ricorso l'udienza pubblica del 27 marzo 2024**

In altre parole, il provvedimento **faceva slittare al 2024 la scadenza per la comunicazione dei dati del titolare effettivo**, con l'ordinanza che risponde al ricorso presentato da Assoservizi Fiduciari.

Facciamo un riepilogo delle regole sull'adempimento sospeso.

Comunicazione dati Titolare Effettivo: le FAQ del MEF

Sull'adempimento il MEF ha pubblicato una sezione specifica di FAQ rivolte a fornire agli operatori chiarimenti sull'identificazione del titolare effettivo e sulla comunicazione dei dati e delle informazioni da inviare al Registro.

Di particolare rilevanza si evidenziano le FAQ che riguardano i criteri di individuazione della titolarità effettiva per:

- le pubbliche amministrazioni;
- le procedure esecutive o concorsuali;
- gli enti ecclesiastici;
- le società soggette a catene di controllo;
- le ipotesi di usufrutto o pegno su quote o partecipazioni sociali.

Accedi da qui alle FAQ del MEF

Ricordiamo infine che la piena operatività del Registro suddetto è avvenuta con la pubblicazione in GU n. 236 del 9 ottobre 2023 del Decreto MIMIT 29.09.2023, data dalla quale **decorrono i 60 giorni per le comunicazioni dati.**

Titolare Effettivo: la comunicazione dati

Ai sensi dell'art 3 comma 6 ultimo periodo del DM n. 55/2022 le comunicazioni dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva sono effettuate entro i sessanta giorni successivi alla pubblicazione del provvedimento attestante l'operatività del sistema.

Attenzione al fatto che il mancato adempimento degli obblighi di comunicazione sulla titolarità effettiva comporterà l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 2630 c.c., che va da 103 euro a 1.032 euro, accertata e contestata dalla Camera di Commercio competente.

Inoltre, è necessario sottolineare che cadendo il termine per adempiere in un giorno festivo ossia l'8 dicembre, ai sensi dell'art 3 comma 2 del DPR n. 558/99 si poteva provvedere entro il giorno 11 dicembre 2023 che era lunedì.

Attenzione al fatto che, ai sensi dell'art 3 del DM n. 55/2022, **le imprese dotate di personalità giuridica e le persone giuridiche private, la cui costituzione sia successiva alla data del provvedimento del Ministero dello Sviluppo Economico di cui al comma 6, ossia il 9 ottobre 2023**, provvedono alla comunicazione entro trenta giorni dall'iscrizione nei rispettivi registri.

I trust e gli istituti giuridici affini la cui costituzione sia successiva alla stessa data, provvedono alla comunicazione di cui al comma 2 entro trenta giorni dalla loro costituzione.

Ricordiamo anche che il Consiglio del Notariato ha pubblicato lo studio n. 1/2023 con approfondimenti sulla normativa europea e nazionale utile ai soggetti interessati da questo adempimento.

Titolare Effettivo: chi è, chi deve comunicare i dati e come si procede

Secondo la normativa sull'antiriciclaggio, **il Titolare Effettivo è la persona fisica che possiede o controlla un'entità giuridica ovvero ne risulta beneficiaria.**

Come specificato sul sito del **Registro delle Imprese, consultabile qui**, **i soggetti interessati ovvero:**

- **le imprese dotate di personalità giuridica** quindi, ad esempio, tutte le SRL (ordinarie, semplificate, start-up innovative, ecc.), le SPA, ed altre società di capitali
- **le persone giuridiche private**, come le fondazioni e le associazioni riconosciute
- **i trust e gli istituti giuridici affini ai trust**

potranno **comunicare il Titolare Effettivo, procedendo come segue:**

- **si accede a DIRE**, lo strumento del Registro Imprese per compilare ed inviare pratiche di Comunicazione Unica, oppure altre soluzioni di mercato,
- si sceglie la pratica del Titolare Effettivo,
- si indica l'impresa o l'istituto oggetto della comunicazione e si dichiarano i dati del suo Titolare Effettivo,
- si firma con Firma Digitale.

Nel dettaglio, **gli amministratori delle imprese dotate di personalità giuridica ed il fondatore, ove in vita, oppure i soggetti cui è attribuita la rappresentanza e l'amministrazione delle persone giuridiche private comunicano all'Ufficio del Registro delle Imprese della Camera di Commercio territorialmente competente i dati e le informazioni relativi alla titolarità effettiva**, acquisiti ai sensi dell'articolo 22, commi 3 e 4, del decreto antiriciclaggio, per la loro iscrizione e conservazione nella sezione autonoma del Registro delle Imprese.

Il fiduciario di trust o di istituti giuridici affini comunica all'Ufficio del Registro delle Imprese della Camera di Commercio territorialmente competente i dati e le informazioni relativi alla titolarità effettiva, acquisiti ai sensi dell'art. 22, comma 5, del Decreto antiriciclaggio per la loro iscrizione e conservazione nella sezione speciale del Registro delle Imprese.

Registro Titolare Effettivo: quali dati si comunicano

Ai sensi dell'art 4 del decreto m. 55/2022 **la comunicazione avente ad oggetto dati e informazioni sulla titolarità effettiva contiene:**



- a) i dati identificativi e la cittadinanza delle persone fisiche indicate come titolare effettivo ai sensi dell'articolo 20, commi 2, 3 e 5, del decreto antiriciclaggio per le imprese dotate di personalità giuridica, dell'articolo 20, comma 4, del decreto antiriciclaggio per le persone giuridiche private, dell'articolo 22, comma 5, decreto antiriciclaggio per i trust o istituti affini;
- b) in aggiunta a quanto previsto dalla lettera a), per le imprese dotate di personalità giuridica:
 - 1) l'entità della partecipazione al capitale dell'ente da parte della persona fisica indicata come titolare effettivo, ai sensi dell'articolo 20, comma 2, del decreto antiriciclaggio;
 - 2) ove il titolare effettivo non sia individuato in forza dell'entità della partecipazione di cui al punto 1), le modalità di esercizio del controllo ovvero, in ultima istanza, i poteri di rappresentanza legale, amministrazione o direzione dell'ente, esercitati dalla persona fisica indicata come titolare effettivo, ai sensi dell'articolo 20, commi 3 e 5, del decreto antiriciclaggio;
- c) in aggiunta a quanto previsto dalla lettera a), per le persone giuridiche private, il codice fiscale e, anche nel caso di eventuali successive variazioni:
 - 1) la denominazione dell'ente;
 - 2) la sede legale e, ove diversa da quella legale, la sede amministrativa dell'ente;
 - 3) l'indirizzo di posta elettronica certificata;
- d) in aggiunta a quanto previsto dalla lettera a), relativamente ai trust ed agli istituti giuridici affini, il codice fiscale e, anche nel caso di eventuali successive variazioni:
 - 1) la denominazione del trust o dell'istituto giuridico affine;
 - 2) la data, il luogo e gli estremi dell'atto di costituzione del trust o dell'istituto giuridico;
- e) l'eventuale indicazione delle circostanze eccezionali, ai fini dell'esclusione dell'accesso alle informazioni sulla titolarità effettiva, ai sensi dell'articolo 21, comma 2, lettera f), secondo periodo, e comma 4, lettera d-bis), terzo periodo, del decreto antiriciclaggio, nonché l'indicazione di un indirizzo di posta elettronica per ricevere le comunicazioni di cui all'articolo 7, comma 3, nella qualità di controinteressato;
- f) la dichiarazione, ai sensi dell'articolo 48 del TUDA, di responsabilità e consapevolezza in ordine alle sanzioni previste dalla legislazione penale e dalle leggi speciali in materia di falsità degli atti e delle dichiarazioni rese.

Le sanzioni

Per chi ritarda la comunicazione del «titolare effettivo» è prevista una sanzione da 103 euro a 1.032 euro. Il termine per la trasmissione al sistema camerale è scaduto lo scorso 11 dicembre, ma nei giorni immediatamente precedenti - e dopo un tentativo vano di proroga per via legislativa - i ricorsi al Tar del Lazio hanno determinato la sospensione, scaduta il 27 marzo 2024.

I rischi di data breach

La normativa unionale e quella nazionale presenterebbero varie criticità nella tutela della riservatezza di chi compare nel Registro (in Italia saranno alla fine almeno 1,5 milioni di soggetti). Di fatto qualsiasi “soggetto autorizzato” - e sono milioni - da qualsiasi parte dell'UE potrebbe interrogare il registro e conoscere anagrafe e patrimonio di qualsiasi iscritto.



I FINANZIAMENTI SOCI IN CONTANTI SONO SEMPRE A RISCHIO ACCERTAMENTO

Finanziamenti soci effettuati in contanti: l'Agenzia delle Entrate può presumere che si tratti di ricavi in nero non dichiarati quando rileva l'assenza di capacità finanziaria da parte dei soci e delle delibere assembleari

L'Agenzia delle Entrate può legittimamente presumere che i **finanziamenti soci** effettuati in contanti siano in realtà **ricavi in nero non dichiarati** quando rileva l'**assenza di capacità finanziaria** da parte dei soci e delle apposite delibere assembleari.

Tali elementi costituiscono **indizi gravi precisi e concordanti** sulla base di cui presumere l'esistenza di **attività non dichiarate** che possono essere recuperate con l'accertamento analitico-induttivo.

Spetta al contribuente fornire la prova certa idonea a superare gli **elementi presuntivi** offerti dall'Amministrazione finanziaria.

Questo il contenuto di ormai numerose pronunce giurisprudenziali, di cui si riporta di seguito un esempio.

1. Finanziamenti soci in contanti e presunzioni di nero

La vicenda processuale riguarda il ricorso presentato da una società avverso un **avviso di accertamento**, con cui l'**Agenzia delle Entrate** ha determinato presuntivamente un maggior reddito ai fini IRPEG, IRAP e IVA.

L'Ufficio ha contestato - si veda, in particolare, il caso di cui all'ordinanza numero 1151/2022 - che i **sistematici e progressivi finanziamenti** eseguiti in contante dai soci in realtà erano da considerarsi **ricavi in nero** perché i finanziatori non avevano la **sufficiente capacità finanziaria** per effettuare tali operazioni.

Il ricorso era stato accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale e la decisione era stata confermata dai giudici d'appello i quali hanno affermato che, con riferimento al rilievo relativo ai **finanziamenti dei soci**, l'Amministrazione finanziaria non aveva provato che la **disponibilità degli importi versati dai soci** derivassero da ricavi in nero, né aveva offerto alcuna prova diretta a contrastare le argomentazioni difensive della contribuente.

Avverso la sentenza di secondo grado l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione lamentando violazione dell'**art. 39, co. 2 e del D.P.R. 600/1973** e dell'**art. 54 del D.P.R. 633/1972** perché i giudici di merito non hanno considerato che in realtà l'accertamento effettuato nei confronti della società era di tipo analitico-induttivo.

Tutti gli **elementi presuntivi** rilevati nel corso del controllo hanno indotto a ritenere che i **finanziamenti** non erano altro che ricavi non dichiarati rientrati nelle casse della società.

La **Corte di Cassazione** ha accolto il ricorso e cassato, con rinvio, la sentenza impugnata.

In tema di **accertamento analitico-induttivo** l'art. 39, comma 1, lett. d), DPR n. 600/73 prevede che l'**esistenza di attività non dichiarate** o l'**inesistenza di passività dichiarate** è desumibile anche sulla base di **presunzioni semplici**, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

A supporto della pretesa erariale l'Ufficio ha offerto una moltitudine di **indizi gravi, precisi e concordanti** (l'assenza di capacità finanziaria dei soci, la mancanza di delibere assembleari ed i versamenti in contante), che il giudice del gravame avrebbe dovuto valutare, procedendo dai suddetti fatti noti al ragionamento logico inferenziale di accertamento del fatto non noto, ossia l'**esistenza di ricavi non dichiarati**.

Sul lato probatorio spettava alla società provare e documentare la provenienza del denaro oggetto dei finanziamenti da parte dei soci, dimostrando la loro disponibilità finanziaria per eseguire i finanziamenti, in modo da superare gli **elementi presuntivi offerti dall'Amministrazione finanziaria**, basati su circostanze fattuali certe.



Sotto tale profilo, la società aveva tentato di superare la presunzione dell'Ufficio affermando che i soci in realtà possedevano la capacità finanziaria per effettuare i versamenti, per effetto dello svolgimento di **pregresse attività commerciali pluriennali** da parte degli stessi.

A parere dei giudici di legittimità la pregressa attività commerciale da parte dei soci non può essere considerata **elemento presuntivo idoneo** a contrastare la valenza della prova presuntiva prospettata dall'Amministrazione finanziaria, perché astratta e priva di elementi concreti di determinazione.

Il giudice di merito ha omesso d'altro canto di riscontrare la disponibilità effettiva delle somme e così facendo non ha fatto corretta applicazione della previsione di cui all'art. 2729, c.c., che presuppone la certezza del fatto noto da cui inferire l'esistenza del fatto non noto, ossia la **provenienza dei versamenti** da somme effettivamente disponibili dai soci.

Ne è conseguito l'**accoglimento del ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria** e la cassazione della pronuncia, con rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite.

DOMANDE E RISPOSTE

“Una SSD, aderente al regime fiscale agevolato di cui alla Legge 398/1991, ha sempre documentato gli incassi derivanti dalle quote percepite per affitto del campo sportivo mediante ricevute fiscali cartacee, il cui totale giornaliero veniva riportato nel registro dei corrispettivi. Dal 1° gennaio 2024, per documentare tali operazioni, questa società è obbligata all'emissione dello scontrino fiscale e/o della fattura elettronica?”

A seguito delle modifiche apportate agli articoli 4 e 10 del DPR 633/1972 dall'articolo 5, comma 15-quater, del DL 146/2021, a partire dal 1° luglio 2024, poi rinviato al 1° gennaio 2025 dall'articolo 3, comma 12-sexies, del DL 215/2023, convertito in Legge 18/2024, ai soli fini Iva, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, in conformità alle finalità istituzionali, da parte degli enti associativi nei confronti di soci, associati o partecipanti, verso pagamento di corrispettivi specifici o contributi supplementari, rientreranno dalla data indicata nel campo di applicazione dell'Iva come operazioni esenti a norma dell'articolo 10 del DPR 633/1972. Occorre però ricordare che, precedentemente, l'articolo 36-bis, comma 1, introdotto con la Legge di conversione n. 112 del 10 agosto 2023, del DL 75 del 22 giugno n. 2023, aveva stabilito che sono esenti Iva le prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica sportiva, comprese le attività didattiche e formative, rese da parte di Organismi senza fine di lucro, compresi gli enti dilettantistici di cui all'articolo 6 del D. Lgs. 36/2021, nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica.

L'affitto del campo è certamente un'attività connessa a quella sportiva e - alla stregua delle sponsorizzazioni, pubblicità, cessione di diritti televisivi e radio - rientra fra le operazioni commerciali della SSD. Per quest'ultima l'applicazione del regime fiscale agevolato ex Legge 398/1991 aveva ovviato all'emissione di fattura, ma tale previsione è stata abrogata dall'articolo 18, comma 2, del DL 36/2022, convertito in Legge 79/2022.

Tale abrogazione decorre dal 1° luglio 2022, per i soggetti che nell'anno precedente avevano conseguito ricavi o compensi commerciali, superiori a 25.000 euro annui e, a partire dal 1° gennaio 2024, per tutti.

In base a quanto precede, la SSD per le operazioni di affitto del campo sportivo deve emettere fattura elettronica a partire dal 1° gennaio 2024.



È opportuno però richiamare, a tale riguardo, l'opportunità che la SSD ha di richiedere la dispensa dagli adempimenti di fatturazione e contabili ai fini Iva, prevista per i soggetti che effettuano operazioni esenti dall'articolo 36-bis del DPR 633/1972, in vigore dal 30 giugno 2021, nel testo modificato dall'articolo 1 del D. Lgs. 25 maggio 2021, n. 83.

“Una società di capitali viene posta in liquidazione il 9 novembre 2023 (data di iscrizione al Registro delle imprese della nomina del liquidatore). Il 13 dicembre 2023 viene presentato il bilancio finale di liquidazione e si chiude la partita Iva della società. La stessa viene cancellata dal Registro delle imprese nel gennaio 2024.

La dichiarazione dei redditi del periodo post liquidazione deve essere fatta con il modello Redditi Sc 2023, riferito all'anno in cui è stato presentato il bilancio finale di liquidazione ed è avvenuta la contestuale chiusura della partita Iva, oppure si deve far riferimento al nuovo modello Redditi Sc 2024 (relativo all'anno d'imposta 2023)?”

A norma dell'articolo 5 del DPR 322/1998, il liquidatore deve presentare la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione entro nove mesi successivi alla chiusura della liquidazione stessa o al deposito del bilancio finale, se prescritto, in via telematica. Pertanto, nel caso prospettato, va utilizzato il modello Redditi Sc 2023, facendo riferimento al deposito del bilancio finale avvenuto nello stesso 2023. Al riguardo, si evidenzia che, per i periodi d'imposta chiusi anteriormente al 31 dicembre 2023, anche se iniziati nel corso del 2022, la dichiarazione dei redditi va presentata utilizzando il modello Redditi 2023, approvato nel corso del 2023.

“Una ASD costituita nel 2022 non ha barrato, nel frontespizio del modello Redditi Enc (enti non commerciali) 2023, l'opzione per la Legge 398/1991 nel quadro VO (pur avendo adottato in tale senso un comportamento concludente, fin da subito).

È possibile inviare (ed entro quando) una dichiarazione integrativa solo per tale omissione, o andrebbe ripresentato il modello Redditi Enc completo di tutte le sue parti? Nel caso, quale codice andrebbe indicato nel "Tipo dichiarazione"?”

Come specificato nella Circolare 18/E/2018, «l'opzione per il regime fiscale di cui alla legge n. 398 del 1991, validamente esercitata con comportamento concludente ai sensi dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 4426, deve essere comunicata, ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del Dpr n. 544 del 1999, alla Società Italiana degli Autori ed Editori (Siae), competente in relazione al domicilio fiscale dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro, prima dell'inizio dell'anno solare per il quale si intende fruire del regime agevolativo, con effetto dall'inizio di detto anno, e all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Dpr n. 442 del 1997. Le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che hanno scelto di avvalersi del regime di cui alla legge n. 398 del 1991, in quanto esonerate dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Iva in base a quanto previsto da detto regime, devono effettuare la comunicazione all'Agenzia delle Entrate con le stesse modalità ed i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale Iva (nello specifico, barrando la casella del quadro VO della dichiarazione Iva) da allegare alla dichiarazione dei redditi. Ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del Dpr n. 544 del 1999, l'opzione ha effetto fino a quando non è revocata con le stesse modalità ed è vincolante per un quinquennio». La medesima Circolare precisa successivamente che «in presenza di comportamento concludente



del contribuente e di regolare comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'opzione per il regime di cui alla Legge n. 398 del 1991, la mancata presentazione della comunicazione alla Siae non comporta la decadenza dal regime agevolativo in esame, non avendo la stessa comunicazione natura costitutiva ai fini della fruibilità dello stesso». La Circolare, quindi, precisa che occorre comunque, anche in presenza di comportamento concludente, inviare la comunicazione all'Agenzia delle Entrate. Se si è già provveduto alla comunicazione preventiva alla Siae, la comunicazione all'Agenzia delle Entrate può essere effettuata con una dichiarazione dei redditi integrativa entro i cinque anni successivi a quello in cui non si è provveduto all'opzione, allegando il modello VO e barrando la corrispondente casella del frontespizio.

Si ricorda, infatti, che la presentazione del mod. EAS – che prevedeva la possibilità di barrare la casella per l'opzione della L. 398/1991 – è stata abolita con la recente Riforma dello Sport.

Nel modello Redditi Enc, invece, per il "Tipo dichiarazione" andranno barrate la casella VO e quella titolata "Dichiarazione Integrativa".

“Una società ha due amministratori - che compongono il Consiglio di Amministrazione e che percepiscono compensi, redditi assimilati a lavoro dipendente - e quattro dipendenti. Tale società è intenzionata ad erogare buoni pasto alla generalità dei dipendenti, inclusi gli amministratori. È possibile erogare agli amministratori con compenso i ticket restaurant, con relativa esenzione contributiva e fiscale, entro il limite previsto dal DPR 917/1986, Tuir?”

La risposta è affermativa. I buoni pasto possono essere concessi in esenzione fiscale e contributiva - nei limiti di cui all'articolo 51, comma 2, lettera c, del Tuir - anche ai percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Va notato, peraltro, che, nel caso prospettato, i buoni pasto sono concessi alla generalità o a categorie di dipendenti, condizione che, ancorché non presente nella norma, è richiesta dall'Amministrazione fiscale (Circolare Ministeriale 326/1997).

“Dal 2024, il massoterapista forfettario è tenuto ad emettere fattura elettronica per le sue prestazioni. Qualora le prestazioni vengano eseguite previa prescrizione medica, queste fatture devono essere cartacee? In caso di risposta affermativa, esse vanno trasmesse al Sistema tessera sanitaria (Sts)?”

Le prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di persone fisiche, compresi i trattamenti di massofisioterapia, non devono mai essere fatturate elettronicamente tramite il Sistema di interscambio (Sdi), a prescindere dall'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria. Le fatture devono, quindi, essere emesse in formato analogico. I relativi dati devono essere trasmessi al Sistema tessera sanitaria.

L'emissione della fattura elettronica è, invece, obbligatoria per chi fattura non direttamente al paziente, ma allo studio nel quale si presta il servizio.

“L'oggetto sociale di un circolo tennistico, in forma di ASD, che adotta il regime fiscale agevolato di cui alla Legge 398/1991, consiste nel contribuire alla diffusione dello sport del tennis ed anche nel promuovere iniziative ricreative che favoriscano la migliore utilizzazione del tempo libero. I soci praticano le seguenti attività ricreative: gioco del biliardo e gioco delle carte (burraco). Per questi servizi pagano un corrispettivo di quattro euro all'ora per il biliardo e di due euro all'ora per il burraco. I corrispettivi versati dai soci sono da considerare ricavi commerciali - e, quindi, assoggettati ad Iva ed Ires - oppure istituzionali?”



La ASD è tale in quanto affiliata alla Federazione italiana tennis e padel, o ad una Disciplina sportiva associata oppure ad un Ente di promozione sportiva, riconosciuto dal Coni; in base a ciò, essa deve trasmigrare nel nuovo Registro nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche istituito presso il Dipartimento per lo Sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri, in sostituzione di quello finora tenuto dal Coni.

Detto questo, si deve rilevare che le iniziative ricreative diverse da quelle legate al tennis, che favoriscono la migliore utilizzazione del tempo libero dei soci, ancorché previste statutariamente, non rientrano nell'attività propria della ASD. Ne segue che, in questi casi, si configura l'attività di una associazione ricreativa, e non sportiva dilettantistica.

A fronte di ciò, occorre segnalare che il DL 215/2021 aveva attratto al campo dell'applicazione dell'Iva lo svolgimento di attività istituzionali (sportive) verso soci o tesserati, quando queste vengono remunerate attraverso corrispettivi specifici. In base alla disposizione della Legge 87/2023, di conversione del DL 10 maggio 51/2023, però, la previsione di accesso alla norma Iva delle cessioni e prestazioni effettuate dagli enti associativi, dietro corrispettivi specifici o contributi supplementari, verso soci, associati o partecipanti in conformità alle finalità istituzionali degli enti, è stata rinviata con decorrenza dal 1° gennaio 2025, ancorché tali operazioni potranno beneficiare in linea generale del regime di esenzione (articolo 10, commi da 4 a 6, del DPR 633/1972). Descritto in tal modo il quadro complessivo dell'evoluzione normativa Iva per le ASD, occorre tenere presente che, nel caso prospettato, l'associazione applica il regime agevolato della Legge 398/1991, riferito alle attività commerciali svolte, e che, come già indicato, le attività di cui si tratta non risultano legate alla tipologia di attività sportiva che caratterizzano l'associazione stessa (tennis). Quelle descritte si devono, pertanto, qualificare come attività di carattere associativo non sportivo, e come tali commerciali, assoggettate, quindi, ad Iva ed Ires.

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento ed assistenza

Studio Cassinis



STUDIO CASSINIS
Dottori Commercialisti & Avvocati

Via Fieno, 3
20123 Milano
Tel. +39 02 31 32 36

Via Barberini, 47
00187 Roma
Tel. + 39 02 31 32 36

Web: www.studiocassinis.com
e-mail: info@studiocassinis.com

