

# Atleti professionisti dall'estero, possibile l'incentivo al 70-90%

## LAVORO

Le conseguenze-paradosso dopo la circolare delle Entrate 33/E

Il non professionista fruiscie del bonus ordinario per gli impatriati

Antonio Longo  
Antonio Tomassini

Per gli sportivi non professionisti continuano a valere, anche in assenza del tanto atteso Dpcm, le più ampie agevolazioni fiscali previste in via ordinaria per i lavoratori impatriati, con detassazione del reddito nella misura del 70% o 90% in caso di trasferimento al Sud per cinque anni.

### La circolare 33/E/20

La discussa tesi sostenuta dall'agenzia delle Entrate nella circolare 33 del 28 dicembre (secondo cui, in assenza della normativa secondaria per il versamento del contributo dello 0,5%, le agevolazioni non sarebbero applicabili, si veda «Il Sole 24 Ore» del 29 dicembre e del 4 gennaio) non interesserebbe comunque la platea di soggetti che dall'estero sceglieranno di trasferirsi in Italia per operare fuori dal perimetro di quelle che, ad oggi, sono considerate discipline professionistiche dal Coni.

### Le categorie di sportivi

IN base all'articolo 2 della legge 91/81, per sportivi professionisti si intendono gli atleti, gli allenatori,

i direttori tecnico-sportivi e i preparatori atletici, che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal Coni e che conseguono la qualificazione dalle Federazioni sportive nazionali.

Le federazioni che hanno previsto il professionismo sono: la Federazione italiana gioco calcio (Figc per serie A, B, C1 e C2 maschile), la Federazione italiana pallacanestro (Fip per serie A1 e A2 maschile), la Federazione ciclistica italiana (Fci

per gare su strada e su pista approvate dalla Lega ciclismo) e la Federazione italiana golf (Fig).

I tesserati appartenenti a tutte le altre federazioni, anche coloro che praticano lo sport ai massimi livelli, devono considerarsi dilettanti o "non professionisti". Tra gli sport esclusi si pensi al volley o al calcio e al basket femminili.

### Le tipologie di contratto

Le prestazioni degli sportivi costituiscono tipicamente oggetto di contratto di lavoro subordinato, o

a certe condizioni, di lavoro autonomo così integrando il requisito oggettivo di cui al comma 1 dell'articolo 16 del Dlgs 147/15 per la spettanza delle agevolazioni connesse al trasferimento in Italia. Per gli sportivi professionisti l'esclusione da imposizione viene limitata al 50% del reddito percepito - e qui si innesta la diatriba sulla necessità o meno del Dpcm per l'operatività degli incentivi - senza differenziazioni territoriali per chi si trasferisce al Sud Italia.

Viceversa, per i "dilettanti" sono applicabili - al ricorrere delle altre condizioni di legge - i maggiori benefici previsti in generale per i lavoratori "impatriati", compresa l'agevolazione rafforzata per chi sposta la residenza al Sud Italia per intraprendere un'attività di lavoro.

Ai professionisti si applicano solo le norme di maggior favore che prevedono l'estensione del regime per ulteriori cinque anni con tassazione del reddito sempre al 50% in presenza di almeno un figlio a carico (non quelle previste in caso di tre figli) e di acquisto di almeno una casa in Italia.

Il vulnus che si è venuto a creare a seguito della interpretazione delle Entrate potrebbe portare alla situazione di partenza (pre conversione in legge del decreto Crescita) che non prevedeva nessuna - minore - agevolazione speciale per i professionisti. Tra i destinatari degli incentivi generali non vanno dimenticati i procuratori che dovessero decidere di stabilire il proprio quartier generale in Italia e per i quali lo specifico tipo di rapporto dovrà essere accertato di volta in volta sulla base della concreta attività svolta.

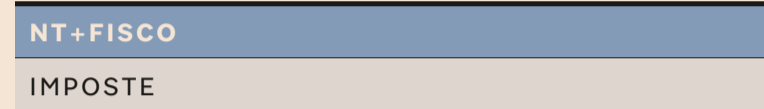
dicembre 2020.

A fine 2020 sono infatti giunti al termine gli incentivi fiscali previsti per i lavoratori che hanno acquisito la residenza fiscale in Italia nel corso del 2016 sfruttando le disposizioni introdotte dalla prima versione dell'articolo 16 del Dlgs 147/2015. Tale norma ha permesso ai lavoratori dipendenti in possesso di specifici requisiti di beneficiare dell'abbattimento dell'imponibile Irpef del 30% nell'anno del trasferimento in Italia e, per effetto delle successive modifiche, del 50% nei quattro periodi d'imposta successivi che terminano, appunto, nel 2020.

— Davide Cagnoni

— Angelo D'Ugo

Il testo integrale dell'articolo su: [ntplusfisco.ilssole24ore.com](http://ntplusfisco.ilssole24ore.com)



## LEGGE DI BILANCIO

### Agevolazione estesa per altri cinque anni

Con l'introduzione del comma 2-bis all'articolo 5 del Dl 34/2019, la legge di Bilancio 2021 (legge 178/2020) offre la possibilità di applicare per ulteriori 5 anni gli incentivi fiscali previsti per i lavoratori "impatriati" anche ai primi beneficiari degli incentivi previsti dall'articolo 16 del Dlgs 147/2015 che, senza l'opzione per la proroga, avrebbero invece visto terminare il periodo di tassazione agevolata al 31

# Crediti d'imposta con l'Ifrs 9

## BILANCIO

I crediti classificati «hold to collect» si valutano al costo ammortizzato

Franco Roscini Vitali

Le imprese che redigono il bilancio utilizzando i principi contabili internazionali Ias/Ifrs e acquisiscono i crediti d'imposta previsti dai decreti "Cura Italia" e "Rilancio" faranno riferimento all'Ifrs 9 per definire il trattamento contabile da adottare.

È questo il contenuto del documento n. 9 di Banca d'Italia, Consob e Ivass.

I crediti d'imposta in oggetto sono esclusi dalle disposizioni del Ias 12, relativo alle imposte sul reddito, in quanto non rientrano tra le imposte dell'impresa e non

rientrano neppure nella definizione di contributi pubblici contenuta nello Ias 20 perché la titolarità del credito verso l'Erario sorge solo a seguito del pagamento di un corrispettivo al cedente.

Inoltre, non sono direttamente applicabili l'Ifrs 9, relativo agli strumenti finanziari, in quanto le attività costituite da crediti d'imposta acquistati non originano da un contratto tra cessionario e Stato Italiano e neppure è applicabile lo Ias 38, che riguarda le attività immateriali, perché i crediti d'imposta possono essere considerati attività monetarie, consentendo il pagamento di debiti d'imposta normalmente estinti in denaro.

Pertanto, si deve applicare il paragrafo 10 dello Ias 8 il quale prevede che, in assenza di un principio o di un'interpretazione che si applichi specificatamente a un'operazione, la direzione aziendale deve fare uso del proprio giudizio nello

sviluppare e applicare un principio contabile al fine di fornire un'informazione che sia rilevante ai fini delle decisioni economiche da parte degli utilizzatori e attendibile.

Nell'applicare il citato paragrafo 10, il successivo paragrafo 11 dispone che gli amministratori devono fare riferimento ad alcune fonti tra le quali, innanzi tutto, i requisiti previsti da specifici Ias/Ifrs che trattano fattispecie similari.

Questo per stabilire rilevanza iniziale, misurazione e conseguente classificazione dei crediti, tenendo conto del costo sostenuto dal cessionario per l'acquisto degli stessi, delle loro caratteristiche di utilizzabilità e dell'esigenza di rilevare, in base al principio di competenza economica, il provento ottenuto dal cessionario.

Anche se ai crediti acquistati non sembra direttamente applicabile la definizione di attività finanziaria prevista dallo Ias 32, consi-

derando che nella sostanza sono più assimilabili a essa, il documento ritiene applicabile, in base allo Ias 8 paragrafo 10, un modello contabile basato sull'Ifrs 9.

Pertanto, rilevazione iniziale: iscrizione del credito al momento dell'acquisto al valore equo (fair value).

Successivamente, applicando l'Ifrs 9, i crediti classificati «hold to collect» sono valutati al costo ammortizzato, mentre se il cessionario intende adottare una gestione operativa, oppure detenere, con altre finalità, come, per esempio, in negoziazione, la valutazione sarà al fair value, con contropartita, a seconda dei casi, il prospetto della redditività complessiva o il costo economico.

La classificazione nelle attività patrimoniali è quella reale delle "altre attività" dell'assetto patrimoniale (Ias 16 paragrafi 54 e 55).

# Atti impositivi, rischio illegittimità

## CONTROLLI

Il mancato decreto sulla notifica nel 2021 di atti emessi nel 2020

Dario Deotto  
Luigi Lovecchio

La mancata adozione entro lo scorso anno del provvedimento delle Entrate sulle modalità di emissione degli atti impositivi in scadenza a fine 2020, e da notificarsi nel 2021, potrebbe determinare rischi di illegittimità degli atti stessi. Ciò in quanto la materia della decadenza, nelle entrate tributarie, è retta dal principio di legalità (ex articolo 2968 del Codice civile).

In base all'articolo 157 del Dl 34/2020, i provvedimenti impositivi diversi dalle cartelle di pagamento - avvisi di accertamento e non solo - in scadenza a fine 2020 devono essere emessi entro il 31 dicembre 2020 e notificati nel 2021. Nonostante il silenzio della norma, trattandosi di termini afferenti l'esercizio del potere di controllo del Fisco, anche la scadenza per l'emissione dell'atto, e non solo quella di notifica dello stesso, deve qualificarsi come di natura denegativa, come di recente confermato dalla Cassazione (ordinanza 15545/2020).

Nel comma 6 dell'articolo 157 è previsto che le disposizioni di attuazione dello stesso articolo sono individuate nei provvedimenti direttoriali delle Entrate. Si ritiene che i provvedimenti attuativi debbano farsi carico di stabilire le regole in base alle quali l'atto considera emesso nel termine di legge (31 dicembre 2020). Ciò in quanto, non può considerarsi sufficiente, di per sé, il disposto del comma 5 dell'articolo 157, in base al quale «l'elaborazione o l'emissione di atti o delle comunicazioni provata anche dalla data di elaborazione risultanti dai sistemi informativi dell'agenzia delle Entrate». Trattandosi di materia retta dal principio di legalità una previsione così generica ("anche" dalla data di elaborazione...) non possa ritenersi sufficiente a rispettare il principio in questione.

Né, d'altro canto, può sopprimere la circolare 25/E/20 con cui le Entrate hanno fornito elementi utili a delineare l'attività di emissione degli atti (risposta a quesito 3.10.6), poiché la circolare non è atto a contenuto normativo. Arriviamo così alla affermazione della necessità del provvedimento ai fini della fissazione delle condizioni in presenza delle quali si realizza l'emissione dell'atto. Si osserva che, in funzione del rispetto del termine del 31 dicembre 2020, sarebbe stato necessario che la delega di legge fosse stata esercitata in tempo utile per consentire l'applicazione da parte di tutti gli interessati. È infatti la natura stessa del termine decadenza che si rispetta o non si rispetta ma non si può interrompere, a imporre che la relativa disciplina operativa sia nota e completa prima della scadenza del termine medesimo.

Alla luce di questa ricostruzione, anche laddove il provvedimento direttoriale fosse adottato nell'anno in corso, si potrebbero comunque configurare possibili censure di illegittimità degli accertamenti in scadenza nel 2020 e notificati nel 2021, per violazione dei termini di decadenza previsti dalla legge. Proprio perché la possibilità di notificare gli atti oltre la scadenza "naturale" è legata al rispetto integrale delle condizioni dell'articolo 157 del Dl 34/20. Condizioni che nella prospettazione proposta non risultano osservate. Nemmeno qualora l'Agenzia ritenesse non necessario il provvedimento, considerata l'indeterminatezza della previsione del comma 5 dell'articolo 157.

## LE RISPOSTE A INTERPELLO

### APPALTI

# Niente bollo sulla domanda per la gara negoziata

La domanda di partecipazione alla procedura di gara negoziata non è soggetta ad imposta di bollo. Lo stesso trattamento è previsto anche per la fase di indagine di mercato che anticipa la gara a cui corrisponde la manifestazione di interesse, nonché le offerte economiche non seguite dall'aggiudicazione della pubblica amministrazione in quanto meritevoli di essere sottoposte a procedure di partecipazione a gare previste nel Codice dei contratti pubblici (Dlgs 50/16) attraverso l'utilizzo di piattaforme telematiche.

Più nel dettaglio, la domanda di partecipazione alla procedura di gara negoziata è uno standard previsto dalle procedure telematiche non assimilabile all'istanza di partecipazione ad una gara aperta (per la quale il bollo è previsto) e quindi non richiede l'applicazione dell'imposta di bollo non rientrando tra i documenti previsti dall'articolo 3 della Tariffa, parte prima, allegata al Dpr 642/72.

Mentre la manifestazione d'interesse dell'operatore economico, prodromica all'affidamen-

to diretto o alla procedura negoziata della stazione appaltante (articoli 36 e 63 Dlgs 50/16), non deve essere assoggettata all'imposta in quanto estranea alla categoria della tariffa.

In merito alle offerte economiche viene ribadita la linea interpretativa dell'agenzia delle Entrate con la risoluzione 96/E/13: senza l'accettazione da parte della stazione appaltante le offerte economiche sono mere proposte contrattuali che non producono effetti giuridici, quindi non sono rilevanti agli effetti dell'imposta di bollo.

Il capitolato e il computo metrico estimativo allegati al contratto costituiscono parte essenziale dello stesso andando ad individuare in modo specifico l'oggetto della prestazione a favore della stazione appaltante (articolo 32, comma 14-bis, Dlgs 50/16); di conseguenza questi documenti sono soggetti ad imposta di bollo fino dall'origine (articolo 2 della tariffa, parte prima, Dpr 642/72) da computare sulla base di 16 euro per ogni foglio. L'agenzia delle Entrate conferma implicitamente la necessità di operare un calcolo del numero effettivo delle linee del documento per ottenere il riferimento alle cento righe per foglio (articolo 3 della Tariffa, parte prima, allegata al Dpr 642/72).

— Marco Magrini  
— Benedetto Santacrose

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## OPERAZIONI CON PARTI TERZE

# Rivalutabili le quote prima della cessione ai genitori

La cessione di partecipazioni da due fratelli a una società detenuta dai genitori nella quale essi non avranno alcun ruolo è da considerare un'operazione con parti terze, come tale assoggettabile a rivalutazione. A stabilirlo è la risposta a interpellato 4/2021 delle Entrate.

L'Agenzia dà semaforo verde ritenendo che la riorganizzazione non costituisca una fattispecie di abuso del diritto in base all'articolo 10-bis della legge 212/2000. L'obiettivo dell'operazione è quello di far sì che il capitale di Alfa sia detenuto da Gamma al 51% e da Beta al 49% (dal 9% attuale prima della cessione dei due figli).

Le Entrate ricordano che il recesso tipico avviene con l'annullamento e il rimborso della partecipazione detenuta, determinando in capo al socio uscente un reddito di capitale per la parte eccedente il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione. Invece il recesso atipico comporta la cessione della partecipazioni a terzi e determina un capital gain. Peraltra la circolare 16/E/2005 ha chiarito che la rideterminazione del valore delle partecipazioni

(che viene continuamente reintrodotta mediante misure ad hoc) si applica ai casi di recesso atipico non a quelli di recesso tipico.

Per l'Agenzia la cessione a Beta delle partecipazioni, previamente rivalutate, detenute dai soci uscenti, appare operazione fisiologica funzionale alla fuoriuscita definitiva degli stessi dalla compagine sociale di Alfa, non integrando in tal modo alcun vantaggio fiscale indebito. Infatti con la cessione delle quote verrà meno qualunque partecipazione diretta o indiretta nelle società del gruppo e gli stessi non avranno alcun ruolo formale o de facto nella gestione o nelle decisioni di Beta.

Pertanto costituisce libera scelta dei soci uscenti recedere dalla società mediante la cessione delle rispettive partecipazioni previamente rivalutate ad uno dei soci della società ceduta, quale Beta.

Rispetto a pronunce passate (principio di diritto 20/2019, risposte 341/19 e 242/2020) l'apertura sembra connessa all'assenza di circolarità, trattandosi comunque di cessione verso parti terze.

— Alessandro Germani

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## DETRAZIONE INTERESSI PASSIVI

# Mutui prima casa, il lockdown rinvia i termini per la residenza

I periodi nei quali, a causa dell'epidemia da Covid-19, si sono verificati «blocchi negli spostamenti delle persone», sono da intendersi come fattispecie di «forza maggiore»: con la conseguenza, ad esempio, che il termine di un anno dall'acquisto (o di due anni, se ci sono lavori di ristrutturazione da svolgere) entro il quale una casa deve essere adibita a dimora del contribuente, al fine di rendere detraibili gli interessi del mutuo stipulato per finanziare la compravendita, si deve intendere prolungato di un numero di giorni pari alla durata del lockdown.

Le Entrate hanno dato questo responso nelle risposte a interpellato 6 e 8 del 5 gennaio 2021, rivolte da contribuenti che, a causa dell'epidemia, non sono riusciti a traslocare o a terminare i lavori di ristrutturazione. In pratica, l'epidemia ha alterato il crono-programma (di trasloco o di

ristrutturazione) ipotizzato prima che la malattia dilagasse. Ma si tratta di un evidente caso di forza maggiore che l'Agenzia riconosce atto a spostare in avanti il termine entro il quale il contribuente deve tenere un prescritto comportamento, in quanto ha le caratteristiche di un evento: • sopravvenuto (e cioè non già in atto nel momento in cui il termine ha iniziato a decorrere, perché, se fosse in atto, bisognerebbe considerarlo); • oggettivo (e cioè non imputabile al singolo contribuente ma valevole per chiunque si trovi in una situazione identica); • non prevedibile e inevitabile (poiché se fosse stato prevedibile o evitabile, il contribuente ne avrebbe dovuto tener conto).

— A. Bu.

La versione integrale degli articoli [ntplusfisco.ilssole24ore.com](http://ntplusfisco.ilssole24ore.com)

© RIPRODUZIONE RISERVATA

# Immobili fuori inventario, sì alla rendita

## SOCIETÀ SEMPLICI

Per eredità o donazione ammesso il ricorso al valore catastale

Angelo Busani

Quando è oggetto di successione ereditaria o di donazione una quota di società semplice, la quale sia proprietaria di beni immobili, il loro valore può essere dichiarato mediante la moltiplicazione della rendita catastale per i coefficienti di aggiornamento (e non secondo il loro valore venale), qualora la quota della società semplice non può essere valutata in base al suo ultimo inventario (ad esempio, perché mai compilato).

È questa la risposta a interpellato 5 del 5 gennaio 2021 con la quale l'agenzia delle Entrate affronta per la prima volta il tema della valutazione dei beni immobili di proprietà di una società, quando una quota di partecipazione alla socie-

tà stessa sia oggetto di donazione o successione e:

- si tratti di una società non azionaria;
- si tratti di una società priva di un «bilancio pubblicato» o di un «inventario» (il quesito rivolto alle Entrate riguardava in effetti una società semplice, ma la risposta si rende utilizzabile in relazioni a qualsiasi società per la quale ci si trovi nelle predette condizioni).

La norma che concerne la stima delle partecipazioni non azionarie oggetto di successione e donazione è contenuta nell'articolo 16 del Dlgs 346/1990 (il Tus, testo unico dell'imposta di successione e donazione) il quale sancisce che tali quote di partecipazione si debbono valutare in base:

- a) al valore proporzionalmente corrispondente al valore (alla data della donazione o di apertura della successione) del patrimonio netto dell'ente o della società risultante «dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei muta-

menti sopravvenuti»; ovvero: b) in mancanza di bilancio o inventario, al valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti alla società.

Si pone, in quest'ultima ipotesi, il tema di come valutare i beni immobili. La regola generale (contenuta nell'articolo 14, Tus) è quella secondo la quale essi debbono stimarsi secondo il loro «valore venale in comune commercio».

Il problema è se questa norma, preordinata alla valutazione delle donazioni e delle successioni ereditarie aventi "direttamente" a oggetto beni immobili, si applichi anche alle donazioni e alle successioni ereditarie con un "indiretto" oggetto immobiliare, in quanto aventi come oggetto "diretto" una quota di partecipazione al capitale sociale di una società che è proprietaria (solo o anche) di beni immobili.

Sul punto le Entrate rispondono, dunque, che la regola è bensì quella del valore venale, ma che vi è da considerare la norma (l'articolo 34, comma 5, Tus) per la quale

non sono sottoponibili a rettifica il valore degli immobili dichiarato in misura non inferiore al risultato che si ottiene moltiplicando la rendita catastale per il coefficiente di aggiornamento applicabile a seconda della tipologia dell'immobile caso per caso considerato (ad esempio, il coefficiente 126 per le abitazioni diverse dalla «prima casa», 63 per gli uffici, 42,84 per i negozi, 112,5 per i terreni). Con la precisazione che a questa regola si sottrae l'area edificabile, la quale deve essere valutata in ogni caso secondo il suo valore di mercato.

L'Agenzia infine sottolinea che l'interpretazione proposta va in coerenza con quanto affermato nella risoluzione 105/E del 20 agosto 1998 nella quale, con riferimento alle aziende oggetto di successione o donazione, l'amministrazione ha ritenuto valutabili con il criterio del valore catastale (e non, quindi, del valore venale) gli immobili facenti parte del compendio aziendale donato o trasmesso mortis causa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

© RIPRODUZIONE RISERVATA