



NEWS Euroconference

Edizione di venerdì 8 Novembre 2024

CASI OPERATIVI

La mancata percezione del canone non fa venir meno l'obbligo di tassazione in capo all'impresa

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Guida alla fiscalità dei fabbricati in uso ai dipendenti

di Mauro Muraca

REDDITO IMPRESA E IRAP

Ricavi misti e derivazione rafforzata

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

IMPOSTE SUL REDDITO

Le attività svolte dai lavoratori sportivi ricompresi nel mansionario

di Alessandra Magliaro, Sandro Censi

CRISI D'IMPRESA

La "transazione fiscale" nella composizione negoziata della crisi di impresa

di Fabio Giommoni

PROFESSIONISTI

"Aggiorna-Mente": scopri il VSME, lo standard volontario EFRAG per le PMI

di Martina Giordano Buono



CASI OPERATIVI

La mancata percezione del canone non fa venir meno l'obbligo di tassazione in capo all'impresa

di Euroconference Centro Studi Tributari

SCOPRI LA SOLUZIONE EDITORIALE DI FISCOPRATICO!

CASI d'USO AI di EUROCONFERENCEinPRATICA

02 dicembre alle 11.00 - partecipa al [webinar gratuito >>](#)



Alfa Srl è proprietaria di un fabbricato di categoria catastale A/2 locato a Pietro Gialli.

Pietro Gialli non ha pagato il canone di locazione sin da gennaio 2022, quindi Alfa Srl procedere alla notifica dell'ingiunzione di pagamento nel mese di ottobre 2022.

Per l'anno 2022 Alfa Srl deve dichiarare il canone di locazione o può evitare avendo notificato l'ingiunzione di pagamento?

[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

Guida alla fiscalità dei fabbricati in uso ai dipendenti

di Mauro Muraca

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

[Scopri di più](#)

Normativa

Articolo 51, comma 4, lett. c), Tuir

Articolo 52, comma 1, del Tuir

Articolo 37, comma 4, Tuir

Articolo 95, comma 2, Tuir

Prassi

Circolare n. 326/E/1997

I fabbricati in uso ai dipendenti

La concessione – in comodato, diritto d'uso o in locazione – da parte del datore di lavoro **ai dipendenti di un alloggio**, sia esso di proprietà dell'azienda, ovvero di terzi, può costituire **un**



“**fringe benefit**” in capo al dipendente e, pertanto, **assoggettabile a tassazione** secondo criteri di favore prescritti dall'[articolo 51, comma 4, lett. c\), Tuir](#), a mente del quale:

- per i fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato, si assume la **differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti al fabbricato stesso**, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso;
- per i fabbricati concessi in connessione **all'obbligo di dimorare** nell'alloggio stesso, si assume **il 30% della predetta differenza**;
- per i fabbricati che non devono essere iscritti nel catasto si assume la **differenza tra il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico** o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato, e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato.

Prima di entrare nel merito della disposizione fiscale in commento, è opportuno anticipare che:

- nel caso in cui il fabbricato venga **concesso in godimento a più dipendenti**, il valore del “*fringe benefit*” deve essere **ripartito in parti uguali** oppure in base alle quote a ciascuno assegnate, anche con un criterio proporzionale, se queste sono differenziate;



Si procede in maniera analoga anche qualora al dipendente sia assegnata non l'intera unità immobiliare, ma **soltanto una parte della stessa**.

-
- è applicabile al benefit in rassegna, l'[articolo 51, comma 3, Tuir](#), a mente del quale **non concorre a formare il reddito del lavoratore dipendente**, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente **di importo non superiore** (nel periodo d'imposta) a euro 258,23 (**euro 1.000 o euro 2.000 in presenza di figli a carico per il 2024**).
-



Qualora il valore complessivo dei “fringe benefit” concessi al lavoratore nel periodo d’imposta **superi il predetto limite**, lo stesso **concorrerà integralmente a formare il reddito del dipendente**.

L’ambito di applicazione della disposizione fiscale in rassegna opera:

- **indipendentemente dal titolo** in base al quale l’impresa dispone del fabbricato (proprietà, usufrutto, locazione, leasing, etc.);
- a **prescindere dalla tipologia immobiliare locata**, sia essa ad uso abitativo, sia nell’ipotesi in cui il datore di lavoro conceda un’unità immobiliare ad uso diverso;



Questo è il caso, ad esempio, di un garage concesso al dipendente, affinché vi possa **custodire la propria autovettura**, ovvero vi possa ricoverare l’autovettura di proprietà dell’azienda, ma concessa in uso promiscuo al dipendente stesso.

- anche **con riferimento ai “collaboratori dell’impresa”**, in virtù del rinvio operato dall’[articolo 52, comma 1](#), del Tuir (in tema di determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente) all’[articolo 51 del Tuir](#), ai fini del calcolo del “fringe benefit” in capo al “collaboratore”.

Profili contrattuali

Con riferimento ai profili contrattuali, l’Agenzia delle entrate (circolare n. 326/E/1997) ha precisato che, affinché possa applicarsi l’[articolo 51, comma 4, lett. c\), Tuir](#), **non è necessario che la concessione del fabbricato discenda da un obbligo scaturente dal contratto collettivo**



nazionale di lavoro, da accordo o regolamento aziendale, potendosi conseguentemente applicare anche in relazione al contratto individuale tra datore di lavoro e lavoratore.

Concessione di immobile al dipendente senza obbligo di dimora nello stesso

L'[articolo 51, comma 4, lett. c\), Tuir](#), prevede che **per i fabbricati concessi al dipendente** (in locazione, uso o comodato) si assume come **valore del fringe benefit imponibile la differenza tra:**

- la **rendita catastale** del fabbricato – aumentata di tutte le spese inerenti allo stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore – e;
- **quanto corrisposto dal dipendente** per l'utilizzo del fabbricato stesso.

Immobile privo di rendita

In caso di assegnazione di un immobile privo di rendita – in quanto, ad esempio, non ancora censito, ovvero perché trattasi di un fabbricato rurale – occorre avere riguardo alla **rendita presunta determinata a norma dell'[articolo 37, comma 4, Tuir](#)**, ovvero “*comparativamente a quella delle unità similari già iscritte*”.



In altre parole, per i fabbricati concessi in uso ai dipendenti **privi di rendita catastale**, il valore del benefit imponibile **corrisponde alla differenza tra:**

- la **rendita presunta** calcolata su fabbricati similari – aumentata di tutte le spese inerenti allo stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e;
- **l'ammontare corrisposto dal dipendente** per l'utilizzo del fabbricato stesso.

Le spese inerenti al fabbricato

Le **spese inerenti al fabbricato** – che vanno aggiunte alla rendita catastale (ai fini della determinazione del fringe benefit imponibile per il dipendente) – sono tutte quelle che **non**



vengono considerate in sede di determinazione della rendita catastale quali, ad esempio:

- la luce;
- il gas;
- il telefono;
- la tassa di rifiuti solidi urbani;
- le spese condominiali.



Si tratta sostanzialmente di **tutte le spese inerenti al fabbricato** che non siano **sostenute direttamente dall'utilizzatore**, comprese, quindi, eventuali utenze pagate dal datore di lavoro (ad esempio, luce, gas, telefono, Tarsu, spese condominiali, ecc.); non rileva, invece, l'imposta comunale sugli immobili (Imu).

Diversamente, **non si devono considerare**, perché già incluse nella rendita, le **spese di ordinaria manutenzione, assicurazione ed amministrazione del fabbricato**, relative ai servizi comuni.



Considerando che la rendita catastale tiene conto delle spese di ordinaria manutenzione, di assicurazione, di amministrazione del fabbricato, relative ai servizi comuni (circolare n. 326/E/1997), **dovrebbero rientrare tra le spese inerenti anche quelle di manutenzione straordinaria**.

Resta naturalmente inteso che **non si realizza alcun benefit tassabile** in capo al lavoratore qualora la rendita catastale (aumentata delle spese citate) **risultasse di ammontare superiore al canone di locazione riaddebitato al dipendente**.



ESEMPIO

La società Alfa srl affitta un'abitazione per il proprio dipendente non per servizio di custodia.

- Rendita catastale: 1.900 euro;
- Spese inerenti il fabbricato: 700 euro
- Addebito al dipendente: 1.000 euro

Il “fringe benefit” per il dipendente utilizzatore del fabbricato ammonta a complessivi 1.600 euro (base imponibile fiscale e contributiva) = 1.900 euro (rendita catastale) + 700 euro (spese inerenti al fabbricato) – 1.000 euro (addebito al dipendente).

Concessione di immobile al dipendente con obbligo di dimora nel fabbricato

L'[articolo 51, comma 4, lett. c\), Tuir](#), individua un'ulteriore agevolazione correlata alla **quantificazione del benefit**, in capo al dipendente, ove a quest'ultimo sia imposto **l'obbligo di dimorare nell'alloggio assegnatogli** (es. alloggio del custode). La disposizione da ultimo citata dispone, infatti, che: “*per i fabbricati concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso, si assume il 30 per cento della predetta differenza*”.

In questa ipotesi, dunque, il reddito per il dipendente **è costituito dal 30% della differenza tra la rendita catastale del fabbricato** – aumentata di tutte le spese inerenti al fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore (lavoratore) – **e quanto corrisposto per il godimento dell'immobile**. Anche in questo caso, ove l'immobile sia privo di rendita catastale, occorre tener conto della rendita presunta attribuibile allo stesso.



Nota bene

La riduzione al 30% non si applica per coloro che **sono obbligati a dimorare**, non in una determinata abitazione, **ma in una determinata località**: il tenore letterale della norma sopra riportata non lascia, invero, spazio ad un'interpretazione estensiva della disposizione riferendosi, perentoriamente, **all'obbligo di dimora “nell'alloggio stesso”**.



ESEMPIO

Si pensi, ad esempio, ad un alloggio concesso dal datore di lavoro al custode di uno stabilimento, le cui spese di conduzione, e relative utenze, sono a carico del datore di lavoro.

- rendita catastale: 1.100 euro;
- costo annuo utenze non a carico dell'utilizzatore: 1.400 euro;
- utilizzo gratuito del custode: costo di affitto: 0 euro;
- compenso in natura a carico del custode: 750 euro (pari al 30% di 2.500 euro).

Fabbricati non iscritti in catasto concessi in uso ai dipendenti

Un criterio particolare di determinazione del fringe benefit è previsto, invece, **per i fabbricati che non devono essere iscritti nel catasto** (es. fabbricati siti all'estero), per i quali il valore da far concorrere alla formazione del reddito di lavoro dipendente è **pari alla differenza tra:**

- tra il **valore del canone di locazione** determinato in regime “vincolistico” (ora da intendersi riferito al c.d. canone concordato) o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato (4 anni + 4 di rinnovo obbligatorio, salvo i casi tassativamente previsti, tra cui il subentro del proprietario, la vendita o l'integrale ristrutturazione dell'immobile) e;
- la **somma corrisposta o trattenuta dal dipendente** per il godimento del fabbricato.



Nota bene

Questo criterio si applica, senza alcuna riduzione, anche ai fabbricati **concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso**, di cui si è detto in precedenza.

LA DEDUCIBILITÀ DELLE SPESE DI FABBRICATI IN CAPO ALL'IMPRESA

L'[articolo 95, comma 2, Tuir](#), nell'ambito del reddito di impresa, sancisce **l'indeducibilità dei canoni di locazione, anche finanziaria, e le spese relative al funzionamento di strutture recettive, salvo quelle relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti o a servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea.**



Nota bene

In tale ultima circostanza, infatti, i canoni di locazione anche finanziaria e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti **sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti**, ai sensi dell'[articolo 51, comma 4, lett. c](#), Tuir, secondo le regole sopra richiamate per gli immobili siti in Italia e non, iscritti o meno in catasto, con o privi di rendita catastale.

Nel caso in cui il dipendente **corrisponda al proprio datore di lavoro delle somme a fronte dell'utilizzo del fabbricato** per rimborsare in tutto o in parte il costo sostenuto dall'impresa, tali somme **concorrono alla formazione del reddito dell'impresa** e, pertanto, i relativi costi effettivamente sostenuti dall'impresa, per un ammontare corrispondente a dette spese, possono essere portati in deduzione dal reddito in quanto strettamente **correlati al componente positivo tassato**.

ESEMPIO

La società Alfa srl paga, per un immobile concesso in uso ad un proprio dipendente, un canone di locazione di 12.000 euro, riaddebitando al dipendente utilizzatore (a cui carico sono le spese e le utenze altrimenti concorrenti al reddito) l'importo di 1.400 euro a titolo di canone di sublocazione. Si assumano i seguenti ulteriori dati:

- Rendita catastale: 2.000 euro;
- Canone a carico dell'impresa: 12.000 euro;
- Importo corrisposto dal dipendente: 1.400 euro;
- Fringe Benefit Dipendente: $600 \text{ euro} = 2.000 \text{ euro (rendita catastale)} - 1.400 \text{ euro (oneri di sublocazione a carico del dipendente)}$;
- Onere netto a carico dell'impresa: $10.600 \text{ euro} = (12.000 \text{ euro} - 1.400 \text{ euro})$;
- Costo indeducibile al netto del Fringe benefit: $10.000 \text{ euro} = (10.600 \text{ euro} - 600 \text{ euro})$.

Posto che la società Alfa srl paga un canone annuo pari ad 12.000 euro e percepisce dal dipendente l'importo di 1.400 euro:

- l'onere a carico dell'impresa sarà pari a 10.600 ovvero la differenza tra il canone di locazione (12.000 euro) e il canone di sublocazione rilevato come "altro ricavo" nel conto economico (1.400 euro) ed è deducibile fino all'importo di 600 euro (pari al



- fringe benefit in capo al dipendente);
- la spesa fiscalmente indeductibile sarà pari a 10.000 euro e non di 10.600 euro (canone annuo di locazione al netto di quanto percepito dall'impresa senza tenere conto del fringe benefit).

Casi di deducibilità integrale delle spese dei fabbricati

L'ultimo periodo dell'[articolo 95, comma 2, Tuir](#), consente, però, la **deducibilità integrale dei canoni e delle spese dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti** che trasferiscono la propria residenza anagrafica per esigenze di lavoro **nel comune in cui prestano l'attività**.

Sebbene la norma sembrerebbe prescindere dalla categoria catastale di appartenenza del fabbricato, considerata la destinazione di cui si discute (assegnazione in uso ai dipendenti), si desume che può trattarsi per lo più di fabbricati abitativi (categorie catastali appartenenti al gruppo A, esclusi gli A/10), che normalmente, per le imprese commerciali, **costituiscono immobili patrimoniali**.



Nota bene

Rientrano nella **categoria degli immobili patrimonio**, i fabbricati che non sono strumentali per l'esercizio dell'impresa (per destinazione e/o per natura) e sono **diversi da quelli c.d. merce, al cui scambio o produzione è diretta l'attività dell'impresa**.

Categoria catastale immobili abitativi

A1	Abitazioni di tipo signorile
A2	Abitazioni di tipo civile
A3	Abitazioni di tipo economico
A4	Abitazioni di tipo popolare
A5	Abitazioni di tipo ultrapopolare
A6	Abitazioni di tipo rurale
A7	Abitazioni in villini
A8	Abitazioni in ville
A9	Castelli e i palazzi di eminenti pregi artistici e storici
A11	Abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi

La **deduzione integrale** delle spese compete:



- per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento di residenza;
- e nei due periodi di imposta successivi.

La norma non prevede alcun ragguaglio pro-rata temporis nel caso in cui uno, o più, dei periodi d'imposta rilevanti, abbiano **durata inferiore o superiore** a quella ordinaria **di dodici mesi**, né nel caso in cui il trasferimento della residenza venga perfezionato in chiusura di **un periodo d'imposta**.



Al termine del periodo di deducibilità integrale, si applica **la deducibilità parziale prevista dal secondo periodo del comma 2, dell'articolo 95, Tuir**, sempre che l'immobile risulti ancora concesso al medesimo dipendente, mentre un'eventuale rotazione dei dipendenti potrebbe far continuare la deducibilità integrale dei costi.

Non esistono limiti soggettivi quanto ai dipendenti che permettono all'impresa di accedere al beneficio che, quindi, possono essere **italiani o stranieri**, ovvero **comunitari ed extracomunitari ed indipendentemente**:

- dalla **tipologia di contratto stipulato** (a tempo indeterminato o a termine, a tempo pieno o part time, ecc.);
- dalla **categoria del dipendente** e;
- dalla **originaria residenza** del dipendente.
- i dipendenti **siano neoassunti** ovvero vengano trasferiti da altre sedi.

Beneficio di deducibilità anche nel caso di fabbricati di proprietà

Per evitare asimmetrie fiscali a vantaggio degli immobili a disposizione dell'impresa in forza di un contratto di locazione, è stata prevista **un'analogia disposizione agevolativa anche per i fabbricati di proprietà dell'impresa**. L'[articolo 43, comma 2, Tuir](#) prevede, infatti, che gli immobili di cui all'[articolo 95, comma 2, ultimo periodo, Tuir](#) (concessi in uso ai dipendenti che hanno trasferito la residenza) si considerano, **con una fictio juris, strumentali** ancorché solo per il medesimo periodo temporale ivi indicato (pertanto per un massimo di tre periodi d'imposta).



Nota bene

La qualificazione di tali immobili come strumentali **modifica significativamente il regime fiscale dei costi sostenuti dalle imprese**, che possono così dedurre tanto le spese effettive sostenute che le quote di ammortamento **relative agli immobili**. In mancanza di tale norma, questi immobili sarebbero **stati soggetti a tassazione** secondo i **criteri catastali previsti dall'articolo 90, Tuir**, quindi senza la possibilità di dedurre né le spese effettive né gli ammortamenti relativi oltre a tassare la rendita catastale.

Allo scadere del previsto periodo agevolato, indipendentemente dal fatto che il dipendente lasci l'unità immobiliare o meno, i canoni e le spese **non potranno più essere dedotti integralmente**, e la stessa unità immobiliare **non potrà più essere considerata strumentale ai sensi dell'articolo 43, Tuir**.



Se, invece, l'immobile è successivamente **concesso ad un altro dipendente**, che abbia trasferito la propria residenza, **torneranno ad essere applicabili** per la medesima unità immobiliare **le agevolazioni in esame**.



REDDITO IMPRESA E IRAP

Ricavi misti e derivazione rafforzata

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

La derivazione nel reddito d'impresa: semplice e rafforzata

Scopri di più

Il tema della **derivazione rafforzata**, lungi dall'essere questione meramente accademica, ha riflessi molto concreti nella pratica quotidiana e ciò può essere facilmente dimostrato, analizzando **alcune operazioni commerciali** che certamente non possono definirsi infrequenti.

Facciamo riferimento ad alcune pratiche **commerciali** che si inseriscono nel filone degli **incentivi alle vendite**, e che potremmo descrivere con **la cessione di determinati beni, con correlata offerta di una prestazione di assistenza** gratuita per un certo numero di anni successivi.

A titolo di esempio, prendiamo questa fattispecie tipica di **cessione con annessa prestazione**: una società che commercia veicoli **cede un autocarro** per euro 50.000, permettendo all'acquirente di fruire di una **prestazione gratuita per quattro tagliandi annuali** per ciascuno degli anni successivi alla vendita. Il costo complessivo delle prestazioni di assistenza (tagliando) è di euro 2.400, prestazione che viene ceduta di regola al prezzo di mercato di euro 4.000 (euro 1.000 per ciascun tagliando).

Come va contabilizzata questa operazione commerciale da parte del cedente?

Sotto questo profilo, interviene il recente principio contabile OIC 34 "Ricavi" che prevede la **separazione delle unità elementari di contabilizzazione**; quindi, una **prima unità elementare** che è rappresentata dalla **cessione del veicolo** ed una **seconda unità** rappresentata dalle **prestazioni di assistenza**. La rilevazione dei ricavi va eseguita **contabilizzando separatamente quelli della vendita rispetto a quelli della prestazione**, il tutto nel rispetto del **principio di competenza economica**, così come richiesto nel paragrafo 20 del citato principio contabile OIC 34. L'esempio 12 allegato al citato documento prevede di rilevare il **credito derivante dalla vendita**, cioè euro 50.000, in **contropartita di ricavi** per euro 46.000 (cioè al netto di quelli derivanti dalla prestazione di assistenza) e **risconti passivi** per euro 4.000 da rilasciare a conto economico **nei 4 anni successivi** a mano a mano che le prestazioni di assistenza vengono effettivamente eseguite.

Che conseguenze si manifestano rispetto al **tema della derivazione rafforzata** e, quindi, **quale**



impatto ha questa contabilizzazione nella determinazione dell'imponibile fiscale?

Ricordiamo che il **principio di derivazione rafforzata** consiste, in buona sostanza, nella supremazia delle scelte civilistiche in tema di qualificazione, classificazione e imputazione temporale sulle diverse regole che presidiano la determinazione dell'imponibile, il che potrebbe essere efficacemente tradotto nel seguente titolo: **il Tuir cede il passo al conto economico.**

Ebbene, quando **qualifichiamo come ricavo il netto della vendita** rispetto alle prestazioni concesse come unicum contrattuale siamo all'interno del **perimetro di efficacia della derivazione rafforzata**. Al riguardo, è illuminante un passaggio della Relazione Illustrativa al D.M. 48/2009 che, nell'articolo 2, spiegava i criteri con cui si doveva applicare la **derivazione rafforzata alle vendite miste** (ricavi e prestazioni): “ *Assumono rilevanza in base al nuovo principio di derivazione anche i ricavi misti, i ricavi, cioè, pattuiti a fronte della cessione di beni e della promessa di servizi o prestazioni futuri* (come, ad esempio, servizi promozionali collegati alla raccolta di figurine, servizi di manutenzione, riconoscimenti di crediti o premi ai clienti, ecc.): *in questi casi lo IAS18 consente di ridurre proporzionalmente l'imputazione dei ricavi, rinviando la rilevazione della parte di essi collegabile alle prestazioni o servizi non ancora resi. Tale criterio assume rilevanza anche ai fini fiscali* in virtù dell'anzidetta deroga che l'articolo 83 del TUIR pone alle disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, dello stesso TUIR. “

Il decreto sopra citato si rende **applicabile**, oggi, **ad una platea molto più ampia**, rappresentata dalla società di capitali OIC adopter che rientrano nel **perimetro della derivazione rafforzata**.

Per concludere l'esempio di cui sopra, la società avrà ricavi imponibili nell'anno X (quelle della vendita) per euro 46.000 e euro 1.000 di ulteriori ricavi per i 4 anni successivi in relazione alle prestazioni di assistenza e manutenzione.

Ma **le cose si complicano** quando lo stesso esempio prevede che le **società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le microimprese** possano evitare di rilevare l'unità elementare di contabilizzazione; quindi, **registrando il ricavo della vendita per euro 50.000 nell'anno X**, anno in cui viene anche rilevato un accantonamento per costi futuri (voce B 13) pari a euro 2.400, ossia **il costo puro delle prestazioni di assistenza**. Operando in tal modo, la società che redige il bilancio in forma abbreviata avrà un **imponibile nell'anno della vendita pari a euro 50.000**, posto che **l'accantonamento per costi futuri non può essere dedotto**, nemmeno invocando la derivazione rafforzata, ex articolo 9, D.M. 8.6.2011, applicabile oggi anche ai soggetti OIC adopter tramite il richiamo eseguito nell'articolo 2, D.M. 3.8.2017.

Ne consegue che, due società che applicano la derivazione rafforzata presentano nell'anno di cessione un **diverso ammontare di ricavi imponibili** (euro 46.000 nel primo caso, ed euro 50.000 nel secondo caso), il che suscita qualche perplessità, poiché **la scelta di evitare la separata contabilizzazione della unità elementare** è il frutto di una **valutazione arbitraria e soggettiva suscettibile**, tuttavia, di **generare un diverso imponibile**. Sarebbe come ammettere che la società può legittimamente governare a proprio vantaggio la genesi o meno di ricavi



che poi si traduce in **imponibile tassabile**, come a dire che è concesso uno spazio di arbitrio soggettivo nella determinazione dell'imponibile. È strano che, di fronte a tale conclusione, ancora **non si sia pronunciata l'Agenzia delle entrate**.

Diverso è il caso della **microimpresa** che, nell'ipotesi dell'esempio sopra descritto, potrebbe evitare la separata contabilizzazione dei ricavi, così come, peraltro, potrebbe invece determinarla. Infatti, il paragrafo 18 del citato principio contabile OIC 34 lascia facoltà alle piccole imprese di evitare o applicare la contabilizzazione separata delle unità elementari. Se la microimpresa operasse la separazione (quindi ricavi nell'esercizio 1 pari a euro 46.000) poi **non potrebbe invocare il principio di derivazione rafforzata** per pretendere che tale contabilizzazione abbia effetto anche ai fini fiscali, ma la stessa conclusione non può essere assunta per le **piccole società** che redigono il **bilancio in forma abbreviata** che, invece, **applicano la derivazione rafforzata**.



IMPOSTE SUL REDDITO

Le attività svolte dai lavoratori sportivi ricompresi nel mansionario

di Alessandra Magliaro, Sandro Censi

Seminario di specializzazione

Contratti tipo per gli operatori dei centri sportivi

Scopri di più

Le nuove norme della **riforma dello sport** hanno introdotto **nuove classificazioni** all'interno di coloro che **vi operano**. Innanzitutto, è stata effettuata una distinzione tra **coloro che ricevono un compenso per l'attività "sportiva"** svolta, denominati "lavoratori sportivi", e **coloro, definiti volontari**, che, invece, *"mettono a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere lo sport, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ma esclusivamente con finalità amatoriali."* L'unica eccezione alla gratuità citata è data dalla **possibilità** (introdotta dai correttivi) **di poter ricevere**, a determinate condizioni, **un rimborso spese**.

Per quanto concerne la **definizione di lavoratore sportivo** era chiaramente difficile, per il Legislatore, viste le multiformi attività che i vari soggetti possono esercitare a seconda del tipo di disciplina sportiva a cui fanno riferimento, fornire una esaustiva elencazione degli stessi. Si è, pertanto, deciso di optare per **una elencazione espressa**, riportata al comma 1, dell'[articolo 25, D.Lgs. 36/2021](#), che individua **7 professionalità** che, evidentemente, sono comuni a tutte le discipline sportive. Più esattamente esse sono: *"l'atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico, esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo a favore di un soggetto dell'ordinamento sportivo".*

Poiché, come detto, tale elencazione non poteva racchiudere tutte le tipologie di lavoratore sportivo è stato poi previsto, nel prosieguo della norma, che possa essere individuato **come lavoratore sportivo "ogni altro tesserato, che svolge verso un corrispettivo a favore dei soggetti di cui al primo periodo le mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti tecnici della singola disciplina sportiva, tra quelle necessarie per lo svolgimento di attività sportiva"**.

Gli elenchi delle mansioni elaborati dalle singole federazioni **sono comunicati al Dipartimento per lo sport**, attraverso il CONI e il CIP, per gli ambiti di rispettiva competenza, entro il 31 dicembre di ciascun anno. Tali mansionari devono poi essere approvati con D.P.C.M. Ad oggi, sono stati emanati due decreti, il primo il 21.2.2024; successivamente è stato operato un



aggiornamento il 25.7.2024.

Per individuare i lavoratori sportivi non tipizzati nelle sette figure “classiche” occorrerà, quindi, fare riferimento a tali decreti.

È utile rammentare che **le mansioni elencate** devono essere necessarie per lo **svolgimento della disciplina sportiva**, alla quale si riferiscono e le relative mansioni devono essere **previste nei regolamenti tecnici delle Federazioni**.

Ad un primo esame sommario dei mansionari, è agevole osservare che alcune **mansioni sono potenzialmente riferibili** ad **ogni sport/disciplina** (ad esempio l’attività di accompagnatori, quella di *safeguarding* per la tutela dei minori). **Altre mansioni**, invece, **sono strettamente collegate ad una disciplina sportiva** (ad esempio coreografo per la FIG o maniscalco per la FISE). Altre ancora, oltre ad essere collegate ad una determinata attività sportiva riguardano, ad esempio, **solo la fase competitiva della stessa** (è l’ipotesi, ad esempio, del responsabile di gara per la FIJLKAM).

Per alcune mansioni può essere richiesta **una abilitazione specifica** (esempio personale di salvataggio per la FIN), per altre può essere valutato il **possesso di abilità acquisite** con l’esperienza nella mansione.

Va ricordato che ai soggetti ricompresi nel mansionario saranno applicabili tutte le **normative previste per i lavoratori sportivi**, di cui al più volte citato articolo 25 della Riforma dello sport. Ad essi, pertanto, si applicheranno **sia le norme contrattuali** ivi previste **sia le disposizioni in ambito tributario e contributivo**.

È importante ricordare che, sempre ai sensi del citato articolo 25 della Riforma dello sport, **non sono considerati lavoratori sportivi** coloro che forniscono prestazioni nell’ambito di una professione, la cui abilitazione professionale è rilasciata al di fuori dell’ordinamento sportivo e per il cui esercizio **devono essere iscritti in appositi albi o elenchi tenuti dai rispettivi ordini professionali**. È il caso, ad esempio, del medico che **presta la sua opera ad un ente sportivo** o il **dottore commercialista che si occupa della contabilità dell’ente**.

Una interessante specificazione di quest’ultimo assunto è quella relativa alla **figura dei maestri di sci**. La professione di tali soggetti, infatti, rientra tra **le professioni intellettuali**, per le quali esiste un albo ai sensi dell’[articolo 2229, cod. civ.](#) Essi, dunque, **non possono essere riconosciuti come lavoratori sportivi**, ai sensi del D.Lgs. 36/2021 e svolgono la loro attività **quali liberi professionisti producendo, ai fini fiscali, un reddito da lavoro autonomo**.



CRISI D'IMPRESA

La “transazione fiscale” nella composizione negoziata della crisi di impresa

di Fabio Giommoni

Master di specializzazione

Professionisti per la gestione d'impresa e la prevenzione della crisi

Scopri di più

Con il D.Lgs. 136 /2024, c.d. “correttivo ter” al **Codice della crisi di impresa e dell’insolvenza** (C.C.I.I.) di cui al D.Lgs. 14/2019, è stata introdotta la possibilità di presentare, anche **in sede di composizione negoziata della crisi di impresa**, una **proposta di accordo transattivo per i debiti tributari** (“transazione fiscale”), che ne preveda il **pagamento parziale o dilazionato**, non solo degli interessi e sanzioni, ma anche **dell’imposta dovuta**.

In precedenza, tale possibilità era preclusa, salvo concludere, a margine della composizione negoziata stessa, un accordo di **ristrutturazione dei debiti o un concordato preventivo**.

Le novità si applicano a partire dalle procedure avviate con istanza di **nomina dell’esperto presentata alla Camera di commercio dal 28.9.2024** (data di entrata in vigore del decreto correttivo).

La nuova norma (comma 2-bis, [articolo 23, C.C.I.I.](#)) pone tuttavia una serie di condizioni, prima fra tutte quella di poter **transare tutti i tributi** gestiti dalle agenzie fiscali (Entrate, Dogane e Riscossione) **ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell’Unione europea**. Al riguardo, autorevole dottrina (G. Andreani) ha sostenuto che **anche l’Iva può essere oggetto di falcidia** in quanto, alla luce della normativa comunitaria, al limite può essere considerata risorsa UE **solo per lo 0,30% del suo ammontare**.

Inoltre, alla proposta di “transazione fiscale” devono essere allegate le seguenti due relazioni:

1. relazione predisposta da un **professionista indipendente** (ex [articolo 2](#), lett. o), C.C.I.I.) che attesti la **convenienza dell’accordo per l’Erario rispetto all’alternativa della liquidazione giudiziale** dell’impresa;
2. relazione sulla **completezza e veridicità dei dati aziendali** redatta dal **soggetto incaricato della revisione legale**, se esistente, o da un **revisore legale** iscritto nell’apposito registro a tal fine designato.

Dunque, se la società ha un **organo di controllo incaricato della revisione del bilancio** (revisore,



collegio sindacale, sindaco unico) è tale soggetto che **deve redigere la relazione sulla veridicità dei dati aziendali**, mentre in mancanza di tale figura si dovrà **nominare un revisore “esterno”**.

In assenza di specifiche preclusioni normative circa il **cumulo dei due incarichi**, si deve ritenere che, in tale ultimo caso, lo stesso “professionista indipendente” incaricato della relazione sulla convenienza della proposta possa redigere anche la **relazione sulla veridicità dei dati**, in quanto ai sensi dell'[articolo 2](#), lett. o), C.C.I.I. questi deve essere necessariamente **iscritto nel registro dei revisori**. Ciò risulterebbe coerente con quanto previsto per l'accordo di **ristrutturazione dei debiti** e per il **concordato preventivo**, ove il professionista indipendente è chiamato ad **attestare sia la veridicità** dei dati aziendali, **sia la fattibilità e convenienza** della proposta formulata dal debitore. Nella composizione negoziata, l'affidamento della verifica sulla veridicità dei dati al revisore “interno”, anziché al professionista “esterno”, è stato evidentemente previsto per **contenere i costi a carico dell'impresa**, per cui in assenza di tale figura **non vi sono ragioni per non poter affidare la verifica contabile allo stesso “professionista indipendente”**, piuttosto che ad altro soggetto (potendo così contenere anche in questo caso i costi complessivi).

Non vale, invece, il contrario, ovvero **il revisore del bilancio non può redigere anche la relazione sulla convenienza della proposta**, in quanto difetterebbe del **requisito dell'indipendenza**.

Ai fini del suo perfezionamento, l'accordo transattivo sottoscritto tra debitore e Ufficio territoriale dell'Agenzia delle entrate, su parere della Direzione regionale (e “comunicato” all'Esperto della composizione negoziata), deve essere **depositato presso il tribunale competente**.

Il Giudice è tenuto verificare la regolarità dell'accordo e della documentazione allegata e ne **autorizza l'esecuzione con decreto** o, in alternativa, dichiara che l'accordo è privo di effetti.

Non è ben chiaro quale sia **l'effettivo ruolo del Giudice**, anche se dalla relazione accompagnatoria del decreto correttivo emerge che **dovrebbe trattarsi di una verifica essenzialmente formale** (e non certo di un vero e proprio procedimento giurisdizionale), la cui funzione dovrebbe essere quella di fornire all'Amministrazione finanziaria una ulteriore tutela. È in ogni caso **esclusa la possibilità di cram down fiscale**, ovvero che il Giudice possa imporre l'esecuzione dell'accordo **in assenza di sottoscrizione da parte dell'Ufficio**.

Tuttavia, è facile immaginarsi che **l'intervento del Giudice non si sostanzierà in una verifica meramente formale**, della regolarità procedurale e della documentazione presentata, in quanto questi entrerà inevitabilmente nel merito della **fattibilità dell'accordo con il Fisco**, anche in relazione alla compatibilità di questo con il **complessivo progetto di risanamento** varato nell'ambito della composizione negoziata.

La norma non pone, invece, specifiche incombenze a carico dell'Esperto il quale è, invece,



tenuto a sottoscrivere la richiesta di misure premiali fiscali, prevista dall'[articolo 25-bis, C.C.I.I.](#) Ma anche in questo caso è facilmente prevedibile che **l'Esperto, su richiesta del Giudice, sia chiamato ad esprimere uno specifico parere sulla correttezza e fattibilità dell'accordo con il Fisco**, pure in relazione alle prospettive di risanamento aziendale, nonché ad esprimersi in merito all'**assenza di pregiudizio dell'accordo per gli altri creditori**. Ad esempio, il Tribunale di Livorno, con le “Linee guida per le procedure di composizione negoziata della crisi e per il concordato semplificato”, diffuse ad ottobre 2024, ha già chiarito che il Giudice chiamato a verificare “la regolarità della documentazione allegata e dell'accordo”, potrà richiedere il parere dell'Esperto (cui l'accordo deve essere stato comunicato).

Considerato che **i debiti tributari assumo spesso un'entità rilevante nelle imprese in crisi**, l'introduzione della possibilità di **stralciare i crediti fiscali** anche nella composizione negoziata era stata da più parti auspicata, soprattutto per aumentare l'*appeal* di tale strumento, che non ha al momento riscosso il favore sperato da parte delle imprese in crisi.

Vanno, pertanto, accolte con grande favore le novità previste in tal senso dal decreto correttivo, anche se **l'effettivo successo della transazione fiscale nella composizione negoziata** dipenderà molto dall'approccio che sarà adottato dall'Amministrazione finanziaria, soprattutto in termini di **percentuali di stralcio e dilazioni che potranno essere concesse**, considerato che la composizione negoziata non è una procedura concorsuale e che la stessa è **riservata alle imprese in crisi o anche in insolvenza** (alla luce dello stesso “correttivo ter”), ma che comunque hanno **prospettive di risanamento**.

In ogni caso, qualora l'Agenzia delle entrate non fosse in grado di concedere un'**entità dello stralcio o una durata della dilazione sufficienti per perseguire il risanamento dell'impresa**, si potrà sempre, una volta preso atto dell'impossibilità di addivenire alle soluzioni “primarie” della composizione negoziata di cui all'[articolo 23, comma 1, C.C.I.I.](#) (contratto con i creditori, convenzione di moratoria, accordo con i creditori), attuare un **accordo di ristrutturazione o un concordato preventivo** (soluzioni “alternative” concesse dall'[articolo 23, comma 2, C.C.I.I.](#)), nell'ambito dei quali presentare una proposta di transazione fiscale che, nei casi e alle condizioni previste dalle disposizioni relative a detti istituti (rispettivamente [articolo 63](#) e [articolo 88, C.C.I.I.](#)), possa anche beneficiare dell'**omologa forzosa** da parte del Tribunale.

Altro elemento che potrà fare la differenza in merito al successo della nuova transazione fiscale nella composizione negoziata sarà rappresentato **dall'entità dell'“ingerenza” da parte del Giudice** (e dell'Esperto) nell'accennato **procedimento autorizzativo dell'esecuzione dell'accordo transattivo** con il Fisco.

Il nuovo comma 2-bis dell'[articolo 23, C.C.I.I.](#), prevede, infine, che **l'accordo transattivo si risolve di diritto** in caso di **apertura della liquidazione giudiziale** o della liquidazione controllata o di accertamento dello stato di insolvenza oppure se l'imprenditore **non esegue integralmente, entro 60 giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti**.

Da ultimo appare opportuno precisare che nell'ambito della composizione negoziata **non è**



stata introdotta la possibilità di falcidiare i debiti previdenziali e assicurativi (mentre tale opportunità è prevista nell'accordo di ristrutturazione e nel concordato preventivo), per cui **i debiti verso INPS e INAIL dovranno essere soddisfatti integralmente**, eventualmente ricorrendo alle **rateizzazioni previste** dalla normativa ordinaria.

Né è possibile lo stralcio dei **debiti relativi ai tributi locali**, per i quali occorrerà attendere l'attuazione della **Legge delega per la riforma fiscale** (L. 111/2023), il cui [articolo 9, comma 1, lett. a\), n. 5](#), prevede l'introduzione, nell'ambito della composizione negoziata, della **possibilità di raggiungere un accordo sul pagamento parziale o dilazionato anche dei tributi locali** (sempre previo intervento del tribunale).



PROFESSIONISTI

"Aggiorna-Mente": scopri il VSME, lo standard volontario EFRAG per le PMI

di Martina Giordano Buono

SCOPRI LA SOLUZIONE EDITORIALE DI FISCOPRATICO!
CASI d'USO AI di EUROCONFERENCEinPRATICA
02 dicembre alle 11.00 - partecipa al [webinar gratuito >>](#)



L'iniziativa formativa di "Aggiorna-Mente" si arricchisce di un **nuovo capitolo**, introducendo un argomento di particolare rilevanza per le **piccole e medie imprese**: il **VSME**, lo **standard volontario** promosso dall'EFRAG.

Questo strumento, pensato per rendere la sostenibilità alla portata delle PMI, sarà presentato e approfondito dalla **Dottoressa Martina Giordano Buono, esperta** nel campo della **Sostenibilità Aziendale**.

Questo secondo episodio si presenta come un viaggio formativo che va oltre la semplice conformità normativa. Con il VSME, la Dottoressa Giordano Buono condurrà i partecipanti attraverso un percorso di comprensione e applicazione pratica, stimolando un'analisi critica del proprio operato e del contesto in cui le PMI operano.

Sarà un'occasione per scoprire come lo **standard volontario** possa supportare le imprese nel rispondere efficacemente alle crescenti richieste di trasparenza e sostenibilità da parte di clienti, finanziatori e investitori.

Al centro di questo intervento si trova l'importanza di una rendicontazione che non sia solo accurata, ma anche accessibile e adatta alla struttura delle PMI. Il VSME prevede due moduli: il **Modulo Base, obbligatorio**, rivolto alle imprese che necessitano di un approccio essenziale, e il **Modulo Comprensivo**, per i più virtuosi che desiderano fornire un'informativa dettagliata in linea con le richieste del mercato.

Durante l'incontro, la Dottoressa Giordano Buono delineerà un **quadro completo del VSME**, soffermandosi su come le imprese possano utilizzarlo per rispondere in modo coerente e rigoroso ai questionari ESG, senza complicare il proprio processo di rendicontazione. Si partirà da una chiara definizione dello **standard**, per esplorare poi come esso possa agevolare le PMI nella gestione dei loro impatti ambientali, sociali e di governance.

Questa iniziativa non è solo un'occasione di crescita professionale, ma rappresenta anche



un'opportunità per promuovere una cultura aziendale che guardi al futuro. Attraverso questo percorso formativo, i partecipanti potranno acquisire gli strumenti necessari per diventare protagonisti di un cambiamento che non riguarda solo la loro azienda, ma l'intero sistema economico, contribuendo così a costruire un mondo più equo e sostenibile.

[**SCARICA LE SLIDE IN PDF >>**](#)