

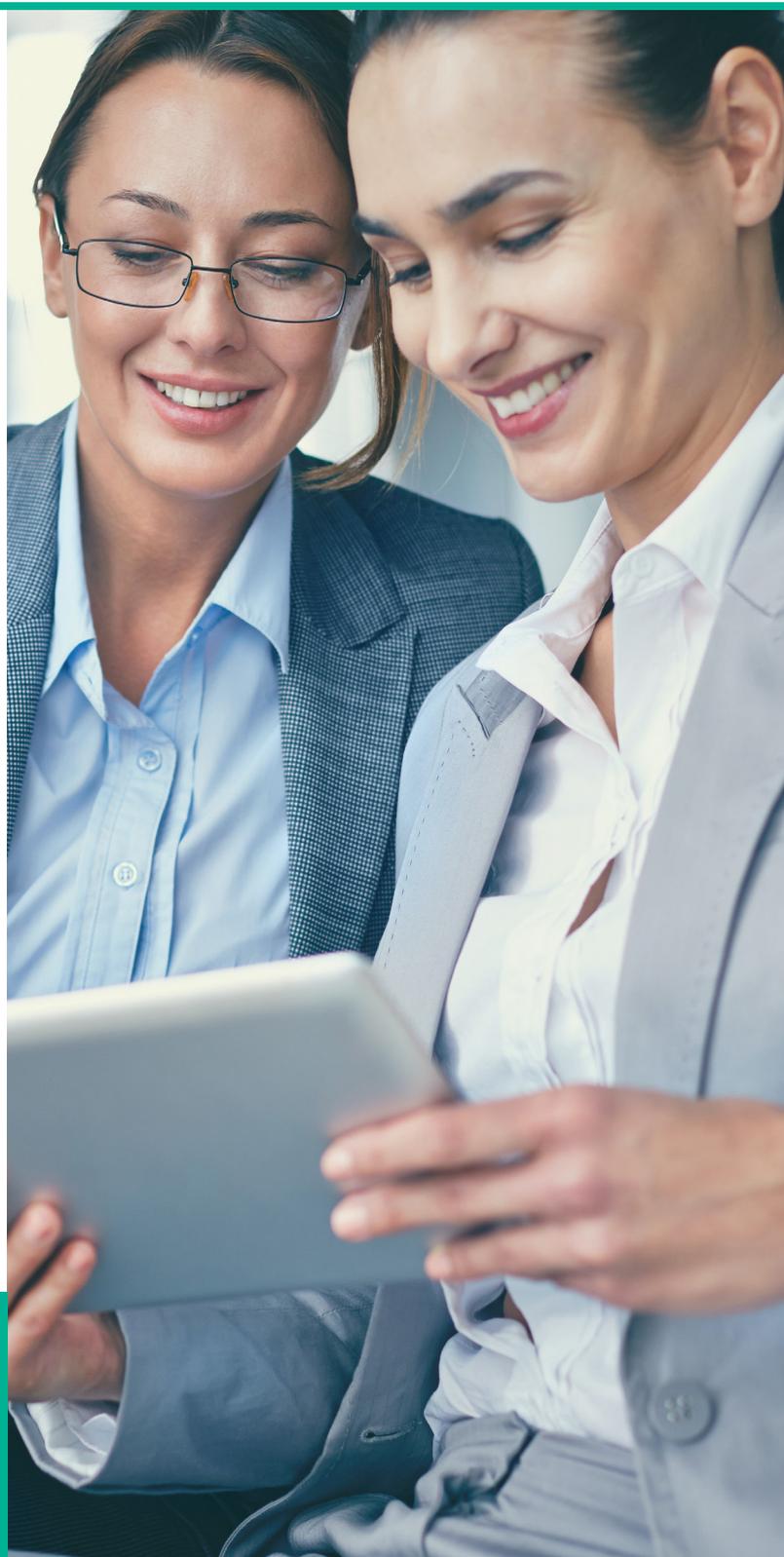


# IL COLLABORATORE DI STUDIO

Mensile operativo dedicato alla crescita  
delle Risorse dello Studio Professionale

## In evidenza questo mese:

- Il nuovo calendario fiscale 2024
- Le nuove aliquote 2024 e le nuove detrazioni d'imposta



**GENNAIO** 2024

# INDICE

## Novità in Breve

Il nuovo calendario fiscale 2024.....	03
<i>a cura di Rita Passananti</i>	

## Soluzioni di Pratica Fiscale

Le nuove aliquote 2024 e le nuove detrazioni d'imposta.....	10
<i>a cura di Massimo Gamberoni</i>	

I chiarimenti della circolare 32/E in tema di regime forfetario: la nuova soglia di 85.000 euro e la fuoriuscita in corso d'anno per superamento di 100.000 euro.....	15
<i>a cura di Federico Dal Bosco</i>	

La compensazione dei crediti tributari alla luce dei recenti interventi normativi .....	22
<i>a cura di Luca Malaman</i>	

## Schede Operative di Sintesi

Le più recenti novità per le associazioni sportive dilettantistiche.....	27
<i>a cura di Fabrizio Giovanni Poggiani</i>	

## Strumenti Operativi di Lavoro

<i>Fac-simile</i> : Contratto di sponsorizzazione .....	36
<i>a cura di Chiara Zantedeschi</i>	

## La Segreteria: il biglietto da visita dello Studio Professionale

Quali sono gli elementi che rendono un collaboratore "ideale" .....	41
<i>a cura di Mario Alberto Catarozzo</i>	

# Il nuovo calendario fiscale 2024



A cura di Rita Passannanti

Lo scorso 19 dicembre è stato approvato, dal Consiglio dei ministri, il testo definitivo del decreto legislativo A.G. 93, meglio noto come decreto “Semplificazione Adempimenti”. Composto di 27 articoli, il decreto dà attuazione alle prescrizioni contenute nella legge delega n. 111/2023 e riscrive il calendario fiscale 2024, in un’ottica di semplificazione e razionalizzazione degli adempimenti tributari.

## PREMESSA

Com’è noto, la legge n. 111 del 9 agosto 2023 ha conferito, al Governo, delega per la revisione dell’intero sistema tributario, da attuarsi nell’arco temporale di 24 mesi dall’entrata in vigore della Legge delega stessa, mediante l’emanazione di “uno o più decreti legislativi”. Il legislatore delegante ha previsto, poi, che – laddove necessari - ulteriori decreti contenenti disposizioni correttive e/o integrative potranno essere emanati “entro i 24 mesi successivi alla data di entrata in vigore dell’ultimo dei decreti legislativi medesimi”.

L’obiettivo prefissato è quello di ridisegnare, quasi interamente, il sistema tributario italiano, perseguendo finalità ambiziose, tra cui spiccano quella di ridurre la pressione fiscale, di aumentare il grado di certezza del diritto, di migliorare il rapporto fisco-contribuente riducendo anche, di conseguenza, il contenzioso.

Uno dei principi cardine su cui si fonda il progetto di riforma fiscale è la **semplificazione degli adempimenti** tributari e lo snellimento del rapporto fisco-contribuenti a cui si è dato attuazione attraverso il decreto legislativo approvato dal Consiglio dei ministri - in esame preliminare, il 23 ottobre 2023 e in via definitiva, il 19 dicembre 2023 - e pubblicato in G.U. 9 del 12 gennaio scorso.

Il decreto legislativo n. 1/2024, meglio noto come decreto “Semplificazione adempimenti”, punta, nel corso dei suoi 27 articoli, in particolare a:

- *semplificare* gli obblighi dichiarativi e di versamento, attraverso gli strumenti dell’adempimento spontaneo, delle dichiarazioni precompilate e mediante la semplificazione della modulistica;
- *favorire* l’accesso ai servizi dell’Amministrazione finanziaria anche grazie all’incremento dei servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate;
- *rafforzare* i regimi premiali Legati agli Isa, per i contribuenti con alto grado di affidabilità fiscale;
- *sospendere* in taluni mesi dell’anno l’attività di accertamento ad opera del Fisco, fermi restando i termini di decadenza;

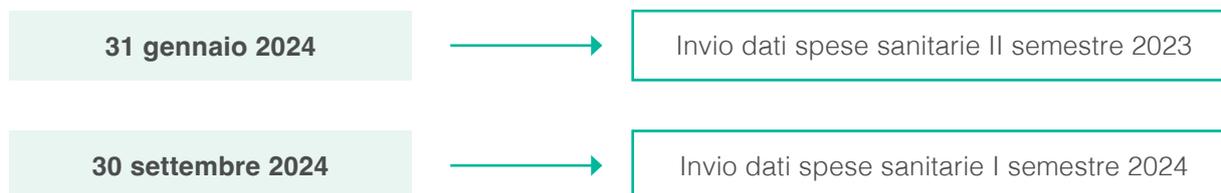
attuando, di fatto, le previsioni di cui all’art. 16 della legge delega n. 111 per la riforma fiscale.

Il suddetto art. 16, infatti, rubricato “**Principi e criteri direttivi per la revisione generale degli adempimenti tributari e degli adempimenti in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi**”, contiene una serie di principi guida che il Legislatore delegato deve seguire per la revisione generale degli adempimenti fiscali e che impattano direttamente sul calendario fiscale 2024, rendendolo più snello e razionale ed armonizzandone le scadenze allo scopo di perseguire i dichiarati principi di razionalizzazione ed armonizzazione degli adempimenti dichiarativi, di semplificazione degli obblighi di versamento e di presentazione di dichiarazioni e comunicazioni.

Nel prosieguo, percorreremo, dunque, cronologicamente le principali scadenze di interesse, soffermandoci sulle varie novità e su qualche conferma dell’anno fiscale 2024.

## GENNAIO 2024/SETTEMBRE 2024: TRASMISSIONE DATI AL SISTEMA TESSERA SANITARIA

La prima novità di interesse, nel panorama delle scadenze fiscali 2024, riguarda la **semestralizzazione** della comunicazione dei dati al Sistema TS con riferimento alle spese sanitarie sostenute dai cittadini nel corso dell'anno. Dal 2024, infatti, la trasmissione dei dati al Sistema Tessera Sanitaria (STS) viene fissata, a regime, **con cadenza semestrale**, secondo lo schema che segue (art.12 del D. Lgs. n. 1/2024):



Dal punto di vista *soggettivo*, l'adempimento, introdotto a partire dal 2015 con il D. Lgs. n. 175/2014, interessa una vastissima platea di soggetti operanti nel settore della sanità e nei settori ad essa riconducibili, che hanno l'obbligo di comunicare al Sistema Tessera Sanitaria (STS):

- le informazioni di tutte le spese sanitarie sostenute dai cittadini necessarie alla predisposizione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, delle dichiarazioni dei redditi precompilate.

Dal punto di vista *oggettivo*, il calendario fiscale 2024 non presenta novità in merito al perimetro oggetto di comunicazione né al contenuto della trasmissione, che permane immutato:

- codice fiscale del contribuente o del familiare a carico cui si riferisce la spesa o il rimborso;
- codice fiscale/partita iva e cognome e nome/denominazione del soggetto erogante la prestazione;
- tipologia della spesa;
- data, importo della spesa o del rimborso;
- eventuale data del rimborso.

Analogamente, rimane fissa la modalità di trasmissione dei dati, da effettuarsi **telematicamente** tramite l'utilizzo di uno dei canali previsti:

- *funzionalità online*: data entry della singola spesa sull'applicazione web disponibile al sito [www.sistemats.it](http://www.sistemats.it);
- *sincrono*: invio di ogni singola spesa con web service;
- *asincrono*: invio di un file xml con tutte le spese tramite web service.

## APRILE 2024: MESSA A DISPOSIZIONE DELLE DICHIARAZIONI PRECOMPILATE

Resta **confermato**, ad aprile 2024, il termine entro cui l'Agenzia delle Entrate predisporrà e porrà a disposizione dei contribuenti la propria dichiarazione dei redditi precompilata relativa all'anno di imposta precedente, vale a dire per il 2023.



La **novità**, per quest'anno, introdotta ad opera del decreto attuativo, è l'ampiamiento ed estensione della dichiarazione precompilata, previsti in un'ottica di semplificazione dell'adempimento fiscale per eccellenza: l'adempimento dichiarativo.

In primo luogo, l'estensione è attuata ad opera dell'art. 2 del D. Lgs. n. 1/2024, che estende il modello di dichiarazione dei redditi precompilata semplificata, ossia il **730 precompilato**, a:

- **tutte le persone fisiche non titolari di partita iva**, quand'anche siano state percipienti, per il 2023, di redditi

diversi dai redditi di cui all'art. 34, comma 4 del D. Lgs. n. 241/1997, ossia redditi diversi dai redditi di lavoro dipendente e assimilati e redditi di pensione.

Dunque, si assiste, *in primis*, ad un'espansione graduale del 730 precompilato sia in termini di platea di destinatari sia in termini di redditi in esso contenuti: su quest'ultimo aspetto, infatti, il secondo periodo del primo comma dell'art. 2 del decreto attuativo, specifica, poi, che con il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che approva il modello di 730 precompilato «sono stabilite le tipologie reddituali che gradualmente, per ciascun anno d'imposta, possono essere dichiarate con tale modello».

In secondo luogo, l'ampliamento della dichiarazione precompilata è perseguito anche attraverso le previsioni di cui all'art. 19 del decreto delegato, **rivolto alle persone fisiche titolari di partita Iva**: infatti, con riferimento al periodo d'imposta 2023, l'Agenzia delle Entrate elaborerà la dichiarazione precompilata ordinaria, ossia il mod. **Redditi precompilato**, per i contribuenti persone fisiche titolari di redditi di lavoro autonomo e d'impresa, anche aderenti a regimi forfettari. In tal modo, a decorrere dal 2024 ed in via sperimentale, l'Amministrazione Finanziaria renderà disponibili e accessibili, a tutta la nuova platea dei contribuenti destinatari della precompilata (tutte le persone fisiche non titolari di partita Iva e le persone fisiche titolari di partita Iva) e ai loro intermediari, le informazioni analitiche in proprio possesso, in termini di familiari a carico, redditi percepiti ed oneri detraibili e/o deducibili sostenuti dai contribuenti, anche comunicati da terzi.

La norma in commento realizza, dunque, un'estensione della dichiarazione precompilata che promette di rispondere chiaramente all'imperativo di semplificazione e snellimento dell'adempimento tributario, contenuto della Legge delega n. 111/2023.

Infine, è importante sottolineare come la suddetta semplificazione trovi compimento anche attraverso le previsioni di cui all'**art. 20** del decreto attuativo, secondo cui si estende anche agli oneri comunicati da soggetti terzi, riportati nelle dichiarazioni precompilate, l'applicazione dei limiti ai controlli formali dell'Agenzia di cui all'art. 5 del D. Lgs. n. 241/1997. In particolare, secondo le previsioni del menzionato art. 5:

- in caso di presentazione diretta, da parte del contribuente, della dichiarazione dei redditi, non si effettua il controllo formale sui dati inviati dai soggetti terzi non modificati e, per i dati modificati, si controllano solo i documenti che hanno determinato la modifica;
- in caso di presentazione della dichiarazione tramite CAF o intermediario, in presenza di modifiche, il controllo formale non viene effettuato sui dati delle spese sanitarie che non risultano variati rispetto alla precompilata.

## FOCUS: 730 SENZA SOSTITUTO (ART.2, COMMA 3 DEL D. LGS. N. 1/2024)

Si annovera, tra le novità relative al 730 precompilato, un'ulteriore – ed interessante - novità introdotta a partire dal nuovo anno fiscale: viene riconosciuta la possibilità, **a decorrere dalla scadenza 2024**, a tutti coloro che presenteranno il 730, di presentare il modello dichiarativo con le modalità previste dall'art. 51-*bis* del D.L. n. 69/2013, ossia **senza sostituto**, anche in presenza di sostituto di imposta perché trattasi di dipendenti o pensionati. Debutterà, pertanto, una modifica strutturale in ordine alle modalità di presentazione del 730, posto che, fino al 2023, tale possibilità era ammessa esclusivamente nei casi in cui non fosse presente un sostituto di imposta (datore di lavoro ovvero ente pensionistico) tenuto ad effettuare le operazioni di conguaglio fiscale.

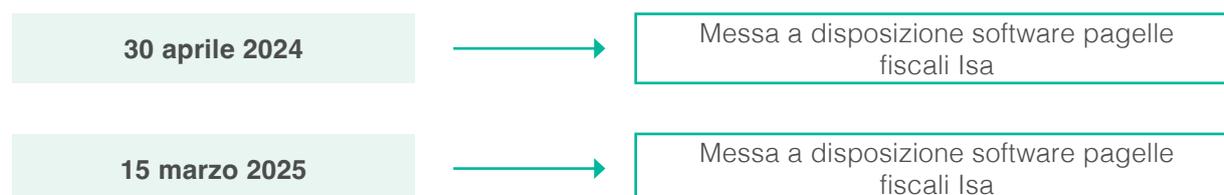
In merito al risultato della dichiarazione, nel caso in cui, dal 730/2024 emerga un *debito Irpef*, il contribuente potrà versare autonomamente le imposte, senza decurtazione delle somme dovute dalla pensione ovvero dalla busta paga. Se si procede tramite l'applicativo ministeriale, infatti, l'Agenzia delle Entrate porrà a disposizione del contribuente i modelli F24 precompilati e il contribuente potrà:

- accettare la delega precompilata ovvero modificarla prima della presentazione e procedere al versamento in autonomia delle imposte entro i termini ordinari, di cui all'art. 17 del D.P.R n. 435/2001.

In caso di credito Irpef, invece, il rimborso verrà erogato direttamente dall'Agenzia delle Entrate entro i termini ordinari, fermi restando eventuali controlli formali di cui all'art. 5 del D. Lgs. n. 241/1997.

## APRILE 2024: MESSA A DISPOSIZIONE DEI SOFTWARE PER L'APPLICAZIONE DEGLI ISA

Alla medesima data vista poc'anzi per la predisposizione dei mod. dichiarativi precompilati, è fissato anche il termine entro cui, nel 2024, l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione dei contribuenti i software di ausilio alla compilazione e alla trasmissione dei dati economici, contabili e strutturali rilevanti per l'applicazione degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale di cui al D. L. n. 50/2017, nonché le informazioni derivanti dall'applicazione degli Isa (art.7, comma 1 del D. Lgs. n. 1/2024). Vale la pena sottolineare, già in questa sede, che il medesimo termine sarà, invece, ridotto nel 2025 e fissato, ai sensi del secondo periodo del già citato art.7, comma 1 del decreto in parola, al giorno 15 del mese di marzo di ciascun anno.



Anche sul fronte Isa, pur non segnalandosi modifiche in merito alle scadenze già esistenti, gli obiettivi di razionalizzazione viaggiano su due binari:

- potenziamento degli strumenti telematici messi a disposizione dell'Agenzia;
- semplificazione dell'adempimento stesso.

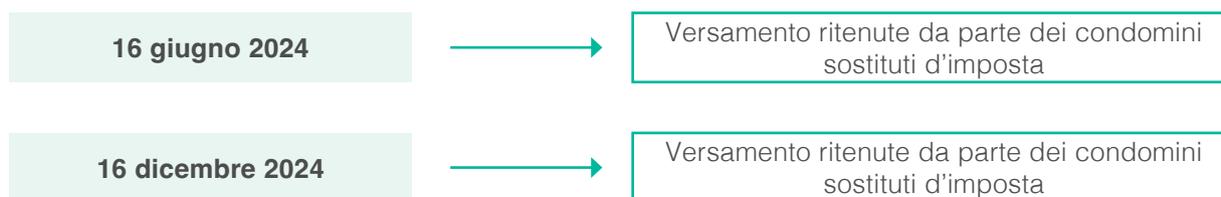
In particolare, nel decreto delegato viene stabilito che: «nell'ambito delle attività di revisione periodica degli ISA, saranno svolte attività anche finalizzate alla riorganizzazione e razionalizzazione degli indici stessi al fine di garantirne la capacità di rappresentare adeguatamente le realtà dei comparti economici cui si riferiscono e di cogliere le evoluzioni della classificazione delle attività economiche Ateco» (art.5 del D. Lgs. n. 1/2024).

L'imperativo della semplificazione nell'ambito dell'adempimento compilativo degli Isa viene perseguito, poi, attraverso una serie di previsioni e prescrizioni contenute nel decreto delegato che puntano:

- **a snellire** la compilazione dei modelli. Viene, infatti, previsto che, con i provvedimenti con cui l'Agenzia annualmente approva i modelli Isa, sentito il Garante per la protezione dei dati personali, andranno ridotti progressivamente i dati richiesti, eliminando quelli non indispensabili per il calcolo del punteggio Isa;
- **a facilitare** l'adempimento mediante la messa a disposizione da parte dell'Agenzia delle Entrate ai contribuenti - e ai loro intermediari - degli elementi e delle informazioni in proprio possesso, riferibili ad uno stesso contribuente, sia che siano stati acquisiti direttamente sia che siano pervenuti da terzi. Inoltre, con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, sentito il Garante per la protezione dei dati personali, andranno specificate le modalità concrete di realizzazione di tale obiettivo, ossia saranno individuati gli elementi e le informazioni da fornire al contribuente, le fonti informative e le modalità con cui tali dati sono messi a disposizione del soggetto stesso.

## GIUGNO 2024/DICEMBRE 2024: VERSAMENTO RITENUTE DA PARTE DEI CONDOMINI

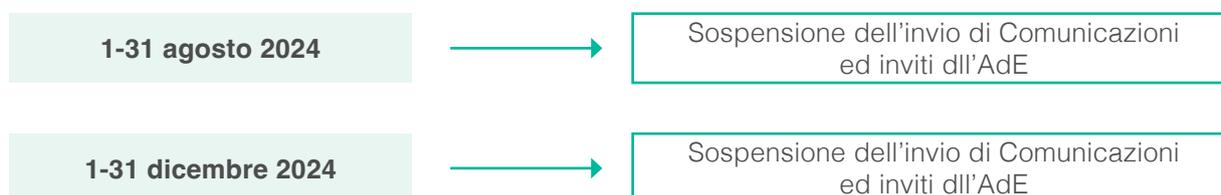
La novità da segnalare per il mese di giugno costituisce una modifica all'articolo 25-ter, comma 2-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: con riferimento alle ritenute versate dai condomini che operano in qualità di sostituti di imposta, vengono **anticipati ed uniformati alle scadenze ordinarie di imposte e contributi, i termini di versamento delle ritenute operate** (art.9, comma 6 del D. Lgs. n. 1/2024).



Com'è noto, ai sensi dell'art. 25-*ter* del D.P.R. n. 600/1973, il condominio, in qualità di sostituto d'imposta, opera, all'atto del pagamento, una ritenuta del 4% a titolo di acconto dell'imposta dovuta sui corrispettivi, per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi effettuate nell'esercizio di impresa. Il versamento della ritenuta è effettuato dal condominio quale sostituto d'imposta quando l'ammontare delle ritenute operate raggiunga l'importo di 500 Euro e lo stesso è, **in ogni caso**, tenuto all'obbligo di versamento nei mesi di giugno e dicembre anche qualora non sia stato raggiunto l'importo stabilito al primo periodo. Orbene, fino al 2023 le scadenze erano fissate al 30 giugno e al 20 dicembre di ciascun anno. A decorrere dal 2024, col nuovo calendario fiscale, **i termini vengono anticipati**, passando, rispettivamente, dal 30 giugno al 16 giugno e dal 20 dicembre al 16 dicembre di ciascun anno.

## AGOSTO 2024/DICEMBRE 2024: TREGUA FISCALE

Tra le **novità** più interessanti del calendario fiscale 2024, in attuazione dell'obiettivo di snellimento dell'attività tributaria, si segnala la previsione di due interi mesi di tregua fiscale – agosto e dicembre – in cui è sospesa parte dell'attività di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate, con riduzione del carico amministrativo nei periodi di maggiore inattività.



In particolare, a partire dal 2024, dal 1 al 31 agosto di ogni anno e dal 1 al 31 dicembre è sospesa – salvo i casi di indifferibilità ed urgenza – la possibilità di richiedere info al contribuente e l'invio dei seguenti atti e comunicazioni:

- *controlli automatizzati* – comunicazioni degli esiti dei controlli automatizzati effettuati ai sensi degli artt. 36-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- *controlli formali* - comunicazioni degli esiti dei controlli formali effettuati ai sensi dell'art. 36-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Basti pensare, a titolo di esempio, alla richiesta di invio delle certificazioni delle ritenute subite e scomputate dall'imposta lorda in dichiarazione, ovvero dei documenti giustificativi delle spese sanitarie che risultano modificate rispetto alle risultanze della precompilata;
- *avvisi di liquidazione* - comunicazioni degli esiti della liquidazione delle imposte dovute sui redditi assoggettati a tassazione separata, di cui all'art. 1, comma 412, della L. 30 dicembre 2004, n. 311. Si pensi ai redditi percepiti a tantum e che, solitamente, derivano da un processo produttivo pluriennale: tra questi, si cita, a titolo di esempio, il Trattamento di Fine Rapporto, indennità a formazione annuale per il lavoratore ma che viene percepita solo alla cessazione del contratto e per il quale, sulla base dei dati riportati nelle CU e nel 770, l'Agenzia liquida e comunica l'imposta complessivamente ed effettivamente dovuta;
- *promozione dell'adempimento spontaneo* – lettere di compliance ossia inviti all'adempimento di cui all'art. 1, commi da 634 a 63, della L. 23 dicembre 2014, n. 190.

## SETTEMBRE 2024: TRASMISSIONE MODELLI REDDITI 2024 E IRAP 2024

In merito all'adempimento dichiarativo, debutta a partire dal 2024, anche una modifica strutturale in ordine alle tempistiche di presentazione delle dichiarazioni dei redditi che costituisce, indubbiamente, la **novità principale** del calendario fiscale 2024. L'art. 11 del D. Lgs. n. 1/2024, infatti, procede ad una revisione dei termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali e stabilisce un termine **unico** ed **anticipato** al mese di settembre per la presentazione del modello Redditi relativo al periodo di imposta precedente.



«Con effetto dal 2 maggio 2024», quindi, è anticipato dalla consueta scadenza del 30 novembre al nuovo termine del 30 settembre 2024 il termine di presentazione:

- delle dichiarazioni dei redditi **per le persone fisiche**, ai fini dell'applicazione dell'Irpef.
- Per le società e gli enti soggetti ad **Ires**, il riferimento è al periodo di imposta ed il termine è anticipato dall'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura all'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.
- Analogamente è modificato dall'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta all'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta il termine di presentazione delle **dichiarazioni relative all'Irap**.



Il riferimento alla chiusura del periodo d'imposta comporterà, quindi, che, in tutti i casi di periodo di imposta coincidente con l'anno solare, la scadenza sarà, quindi, **anticipata** dal 30 novembre al 30 settembre 2024, mentre, **nei casi di periodo d'imposta a cavallo d'anno**, la medesima coinciderà con l'ultimo giorno del nono mese successivo alla chiusura.

In questa sede, giova sottolineare, infine, come l'avvenuta modifica strutturale dei termini di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 comporterà l'inevitabile riscrittura - a cascata - delle scadenze successive, connesse alla presentazione dell'adempimento: si pensi, a titolo di esempio, alla conseguente anticipazione del termine per la presentazione delle dichiarazioni c.d. tardive, oltre il quale le medesime sono da considerarsi omesse.



Si considera **tardiva**, ma valida a tutti gli effetti la dichiarazione presentata entro il 29 dicembre 2024, ossia entro i 90 giorni successivi ed è sanzionata con una sanzione amministrativa pari a 250 Euro (art. 1 del D. Lgs. n. 471/1997)

## DICEMBRE 2024: VERSAMENTO ULTIMA RATA IMPOSTE

L'ultima novità in ordine al calendario fiscale 2024 investe il versante delle rateizzazioni e dei versamenti, oggetto di intervento da parte del decreto attuativo le cui modifiche puntano, anche in questo caso, su due direttrici: razionalizzazione e semplificazione dei versamenti.

In particolare, l'art. 8 del D. Lgs. n. 1/2024 prevede, con decorrenza dai versamenti a saldo scaturenti dalle dichiarazioni presentate per l'anno d'imposta 2023, un ampliamento della possibilità di versamento rateale delle somme dovute a titolo di saldo e di primo acconto sulle imposte sui redditi di cui all'art. 20 del già citato D. Lgs. n. 241/1997, con **l'inserimento di un'ulteriore** – ultima – **rata** in scadenza al 16 dicembre dello stesso anno di presentazione della dichiarazione.



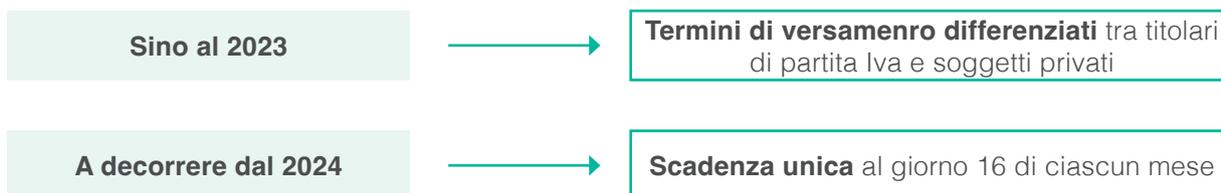
Sotto il profilo della **semplificazione** viene, inoltre, **eliminato l'obbligo** di esercizio dell'opzione in dichiarazione periodica per il contribuente che intenda avvalersi della rateazione dei versamenti relativi alle dichiarazioni fiscali: è stata, infatti, modificata la formulazione attuale del comma 1 dell'art. 20 del D.Lgs. 241/1997 che prevedeva tale obbligo, con la conseguenza che assume rilevanza unicamente il comportamento conclusivo adottato dal contribuente in sede di versamento.

Infine, sotto il profilo della razionalizzazione ed uniformazione delle scadenze, a quanto sopra si aggiunge che a partire dalle scadenze fiscali è disposta **l'unificazione dei termini di versamento** rateale stabiliti per i soggetti titolari e non titolari di partita Iva, ai sensi e per l'effetto della modifica del comma 4 del menzionato art. 20 del D. lgs. 241/1997 ad opera dell'art. 8 del Decreto Semplificazioni.

Com'è noto, infatti, la normativa attuale prevede termini di versamento differenziati per i contribuenti titolari di partita Iva e non titolari di partita Iva:

- entro il giorno 16 di ciascun mese per i soggetti titolari di partita IVA;
- entro la fine di ciascun mese per gli altri contribuenti.

A seguito dell'entrata in vigore del D. Lgs. n. 1/2024, invece, a partire dal 2024 si avrà **una scadenza unica** per tutti contribuenti, titolari di partita Iva e non, ed un'unica data ricadente nel giorno 16 di ciascun mese.



# Le nuove aliquote 2024 e le nuove detrazioni d'imposta



A cura di Massimo Gamberoni

**Il primo modulo della Riforma Fiscale è stato approvato dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 28 dicembre 2023. Il Governo ha dato il definitivo via libera al decreto legislativo dal titolo “Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi” (D.Lgs. n. 216 del 30 dicembre 2023). I contenuti più rilevanti consistono nella rimodulazione delle aliquote Irpef e nella revisione della disciplina delle detrazioni fiscali.**

Prima di addentrarci nell'analisi degli effetti che la citata riforma introdurrà a partire dal 2024, può essere utile fare un breve excursus sull'imposta in esame.

L'Imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) è l'imposta dovuta dalle persone fisiche per il possesso dei seguenti redditi:

- fondiari, cioè dei fabbricati e dei terreni;
- di capitale;
- di lavoro dipendente (inclusi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di pensione);
- di lavoro autonomo;
- di impresa;
- diversi (elencati nell'articolo 67 del Testo unico delle imposte sui redditi).

Sono soggetti passivi dell'Irpef le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

L'IRPEF è stata introdotta dal 1973 ed è dovuta da circa 40 milioni di contribuenti. Le regole alla base dell'Irpef sono racchiuse nel TUIR, il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che disciplina anche detrazioni e deduzioni spettanti alle persone fisiche assoggettate all'imposta.

L'Irpef è un'imposta progressiva, personale e diretta e si applica sul reddito complessivo del soggetto. L'imposta lorda si calcola applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili, le aliquote per scaglioni. Proprio la presenza di questi scaglioni contribuisce alla progressività dell'imposta.

L'Irpef si applica su tutte le persone fisiche che producono redditi, siano essi residenti o non residenti.

Per i primi, il reddito complessivo è formato da tutti i redditi ovunque prodotti. Alcune spese (“oneri deducibili”) possono ridurre il reddito complessivo, come per esempio i contributi previdenziali e assistenziali o le erogazioni liberali in favore degli enti no profit.

L'imposta lorda si calcola applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili, le aliquote per scaglioni.

L'Irpef dovuta dal contribuente è determinata sottraendo dall'imposta lorda le detrazioni previste dalla normativa: ad esempio la detrazione per il coniuge, i figli (di età pari o superiore a 21 anni) e altri familiari a carico, e le detrazioni riconosciute a fronte di alcune tipologie di spese sostenute durante l'anno (come salute, istruzione, interessi per il mutuo dell'abitazione, ecc). Inoltre vanno sottratti i crediti d'imposta spettanti.

Le detrazioni sono riconosciute generalmente fino all'ammontare dell'imposta dovuta. Non possono essere rimborsati importi superiori.

Per quanto riguarda i soggetti non residenti, il reddito complessivo è formato solo dai redditi prodotti in Italia. I

soggetti non residenti possono portare in diminuzione del reddito complessivo solo alcuni oneri deducibili. Come per i soggetti residenti, l'imposta lorda si calcola applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili, le aliquote per scaglioni. Dall'imposta lorda i soggetti non residenti possono sottrarre alcune detrazioni, come le detrazioni per lavoro dipendente, quelle per spese relative a ristrutturazioni edilizie o per alcuni tipi di donazioni. Non spettano le detrazioni per carichi di famiglia.

È bene precisare che quanto appena descritto è riferito al cosiddetto regime ordinario. Oltre a questo sono presenti altri regimi che assumono diversi criteri di determinazione della base imponibile e dell'imposta. Tra questi si annovera, il regime forfetario, che è rimasto confermato anche per il 2024, oppure la cedolare secca su alcuni redditi da fabbricati.

Infine, a seconda della tipologia di reddito, sono previste dal complesso quadro normativo, detrazioni e no tax area.

Vediamo ora quali sono le implicazioni del decreto legislativo n. 216/2023.

## LA RIFORMA IRPEF

Il Consiglio dei Ministri ha dato il definitivo via libera al decreto legislativo contenente tra le altre, alcune rilevanti modifiche in tema di Imposta sui redditi delle persone fisiche. Il primo modulo della riforma Irpef era "slittato" proprio all'ultimo dall'esame nella precedente seduta del 19 dicembre. Con il "sì" finale, ottenuto il 28 dicembre, la riforma può ora avviare i primi passi, producendo effetti dal 1° gennaio 2024 e, per il momento, solo per un anno. Le aliquote Irpef scendono da quattro a tre, con quella del 23% che arriverà a coprire anche l'attuale secondo scaglione di reddito (15.000,01 – 28.000,00 euro).

Il decreto, oltre a prevedere la revisione della disciplina dell'Irpef e delle relative detrazioni, contiene disposizioni sull'adeguamento della disciplina delle addizionali regionale e comunale e sulla maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni. Infine, abroga l'ACE (Aiuto alla Crescita Economica).

Prima di addentrarsi nella nuova formulazione dell'Irpef, alcune considerazioni di carattere generale: la riforma alleggerisce ulteriormente la pressione fiscale sui pensionati e sulle buste paga dei lavoratori dipendenti, per i quali è stato confermato in "Manovra" il taglio del cuneo contributivo già in vigore nei mesi scorsi. Il taglio comporta minori introiti per Irpef pari a 4,3 miliardi che per il 2024 saranno coperti dal "fondo per la riduzione della pressione fiscale" (rifinanziato a maggio dal D.L. "Lavoro"). Al momento la partita resta ancora complicata sull'eventuale conferma delle nuove misure per il 2025, anche se un primo tassello è posto in essere proprio dall'abrogazione dell'ACE che già l'anno prossimo porterà nelle casse 4,8 miliardi. Tuttavia sono necessarie maggiori risorse per riproporre sia il taglio sul cuneo che la nuova Irpef a tre aliquote.

Proprio per la limitatezza delle risorse disponibili, è fondamentale sottolineare che le modifiche apportate dal decreto sono di natura temporanea e limitate all'anno 2024.

## LE NUOVE ALIQUOTE

Passando ora alla lettura approfondita del decreto, l'articolo 1, al primo comma, introduce per l'anno 2024 tre nuove aliquote:

- a) fino a 28.000 euro, 23 per cento;
- b) oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, 35 per cento;
- c) oltre 50.000 euro, 43 per cento.

La nuova tabella delle aliquote Irpef è quindi la seguente:

<b>REDDITO IMPONIBILE (per scaglioni) 2024</b>	<b>ALIQUOTA (per scaglioni) 2024</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA SUI REDDITI INTERMEDI COMPRESI NEGLI SCAGLIONI</b>
fino a euro 28.000,00	23%	23% sull'intero importo (= 6.440,00)
da 28.001 fino a 50.000 euro	35%	6.440 euro + 35% sul reddito che supera i 28.000 euro fino a 50.000 euro
oltre 50.001 euro	43%	14.140 euro + 43% sul reddito che supera i 50.000 euro

Giova sicuramente ricordare anche le precedenti aliquote che erano in vigore dal 1° gennaio del 2022, in seguito alla rimodulazione prevista dalla legge di bilancio 2022:

<b>REDDITO IMPONIBILE (per scaglioni) 2022</b>	<b>ALIQUOTA (per scaglioni) 2022</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA SUI REDDITI INTERMEDI COMPRESI NEGLI SCAGLIONI</b>
fino a euro 15.000,00	23%	23% sull'intero importo (= 3.450,00)
da 15.001,00 fino a 28.000,00 euro	25%	3.450 euro + 25% sul reddito che supera i 15.000 euro fino a 28.000 euro
da 28.001 fino a 50.000 euro	35%	6.700 euro + 35% sul reddito che supera i 28.000 euro fino a 50.000 euro
oltre 50.001 euro	43%	14.400 euro + 43% sul reddito che supera i 50.000 euro

Nella sostanza il primo e il secondo scaglione vengono accorpati: i contribuenti appartenenti al precedente "secondo scalino" si vedranno chiedere il 23% contro il 25% dell'anno precedente. Gli appartenenti agli scaglioni successivi non subiscono variazioni per quanto attiene l'aliquota marginale che rimane tale. Il beneficio, a livello di imposta lorda, deriva quindi per il solo effetto dell'applicazione dell'aliquota del 23% in luogo del 25% sui redditi fino a 28 mila euro.

Vediamo l'effetto con un semplice esempio nella tabella seguente, dove viene illustrata la differenza tra le due formulazioni al solo livello di imposta lorda:

<b>Reddito</b>	<b>Irpef 2023 (imposta lorda)</b>	<b>Irpef 2024 (imposta lorda)</b>
Reddito pari a euro 8.000	1.840,00	1.840,00
Reddito pari a euro 20.000	4.700,00	4.600,00
Reddito pari a euro 40.000	10.900,00	10.640,00
Reddito pari a euro 60.000	18.700,00	18.440,00

Come si vede, l'effetto riduttivo della nuova Irpef esplica i suoi effetti a partire da redditi che nella formulazione ante riforma si collocavano nel secondo scaglione (importi contornati in rosso).

Al secondo comma è previsto l'innalzamento della detrazione per redditi di lavoro dipendente e assimilati (di cui all'art. 13, comma 1, lettera a), primo periodo, del TUIR, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) ad euro 1.955. Si tratta di un allineamento della cosiddetta "No Tax Area" a quella già prevista per i pensionati. Questa parificazione rende tuttavia necessario un aggiustamento del trattamento integrativo ai lavoratori dipendenti, come previsto nel comma successivo dell'articolo 1.

Il terzo comma infatti, prevede una rimodulazione del trattamento integrativo riconosciuto ai lavoratori dipendenti (ex Bonus Renzi) che si è reso necessario per mantenere invariato il beneficio a chi ne è attualmente destinatario. Più nel dettaglio, per l'anno 2024 la somma a titolo di trattamento integrativo (art. 1, comma 1, primo periodo D.L. 5 febbraio 2020, n. 3) è riconosciuta a favore dei contribuenti con reddito complessivo non superiore a 15.000 euro, qualora l'imposta lorda determinata sui redditi di lavoro dipendente e assimilati (di cui agli artt. 49, con esclusione di quelli indicati nel c. 2, lett. a), e 50, c. 1, lett. a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l) del Tuir), sia di importo superiore a quello della detrazione fiscale spettante ai sensi dell'articolo 13, comma 1, diminuita dell'importo di 75 euro rapportato al periodo di lavoro nell'anno.

Infine, al quarto comma, è contenuta la previsione che vede l'obbligo di correlare gli acconti dovuti ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (e relative addizionali) per i periodi d'imposta 2024 e 2025, all'imposta del periodo precedente, calcolata come se fossero ancora in vigore le aliquote e gli scaglioni IRPEF previsti per il 2023 e la detrazione per reddito dipendente di euro 1.880, come precedentemente disposto.

## GLI INTERVENTI SULLE DETRAZIONI

L'articolo 2 del decreto apporta alcune sostanziali modifiche alla disciplina delle detrazioni fiscali, introducendo quella che si può definire una "sforbiciata" ai benefici generati dalle nuove aliquote per i redditi più alti. Nello specifico, il primo comma stabilisce che per i contribuenti titolari di un reddito complessivo superiore a euro 50.000 l'ammontare della detrazione dall'imposta lorda, spettante per l'anno 2024 in relazione ai seguenti oneri (art. 15, c. 3-bis Tuir), è diminuito di un importo pari a euro 260.

Si tratta a tutti gli effetti di una franchigia che compensa i benefici derivanti dalla riduzione dell'aliquota sul primo scaglione. Infatti, per un reddito pari esattamente a 50 mila euro, la nuova modulazione comporta un'imposta lorda pari a 14.140 euro contro i 14.400 della precedente formulazione. La differenza, 260 euro appunto, viene compensata ora da una franchigia di pari importo che azzerava il beneficio. Si noti che il mancato beneficio colpisce ovviamente solo chi lo utilizza. Secondo il dipartimento Finanze, sono circa 500 mila i titolari di redditi superiori a 50 mila euro privi di detrazioni nel 2021, ultimo anno disponibile nei dati pubblicati dal Mef.

Il provvedimento è stato oggetto di lunga ed analitica analisi di tutti gli oneri che danno poi diritto agli sconti fiscali, escludendo alla fine dalla "tagliola" quelli che il fisco ha ritenuto più meritevoli, come le donazioni alle Onlus e agli Enti del Terzo settore.

Ricadono quindi tra i destinatari della cosiddetta franchigia:

- a) gli oneri la cui detraibilità è fissata nella misura del 19% dal Tuir o da qualsiasi altra disposizione fiscale, fatta eccezione per le spese sanitarie (art. 15, comma 1, lett. c) Tuir);
- b) le erogazioni liberali in favore dei partiti politici (art. 11, D.L. 28 dicembre 2013, n. 49);
- c) i premi di assicurazione per rischio eventi calamitosi relativi a unità immobiliari ad uso abitativo (art. 119, comma 4, quinto periodo D.L. 19 maggio 2020, n. 34).

Per completezza giova rammentare che il testo definitivo dell'articolo 2 non apporta alcuna modifica alla disciplina riguardante le detrazioni per i contribuenti aventi redditi superiori a 120.000 euro.

Per il 2024 restano in vigore le misure già applicabili dall'anno di imposta 2020, che prevedono che la detrazione d'imposta per alcune spese (quadro RP di Redditi) venga ridotta in ragione del reddito, se di ammontare superiore a 120 mila euro, fino ad azzerarsi del tutto al raggiungimento di un reddito complessivo pari a 240 mila euro. Infine, il secondo comma, specifica che il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze (art. 10, comma 3-bis Tuir).

## EFFETTI DEL DECRETO SULLA DISCIPLINA DELLE ADDIZIONALI REGIONALE E COMUNALE

Per quanto riguarda i riflessi della riforma sulla tassazione locale, il decreto ha rinviato al 2025 l'adeguamento degli scaglioni delle addizionali comunali e regionali Irpef, che potranno restare invariati nel 2024. Gli enti interessati, nel deliberare le aliquote 2024, possono comunque già allinearsi ai nuovi scaglioni nazionali. Per quelli che non delibereranno nulla, si applicheranno le regole in vigore nel 2023.

L'articolo 3 così recita:

- 1. Al fine di garantire la coerenza della disciplina dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche con la nuova articolazione degli scaglioni dell'imposta sul reddito delle persone fisiche stabilita dal 2024, il termine per modificare gli scaglioni e le aliquote applicabili per l'anno di imposta 2024, è differito al 15.04.2024. Nelle more del riordino della fiscalità degli enti territoriali, entro lo stesso termine le regioni e le province autonome possono determinare, per il solo anno 2024, aliquote differenziate dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche sulla base degli scaglioni di reddito vigenti per l'anno 2023 (art. 11, c. 1, Tuir). Nell'ipotesi in cui le regioni e le province autonome non approvino entro il suddetto termine la legge modificativa degli scaglioni e delle aliquote, per il solo anno 2024 l'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche si applica sulla base degli scaglioni e delle aliquote vigenti per l'anno 2023.*
- 2. Le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, entro il 15.05.2024, provvedono alla trasmissione dei dati rilevanti per la determinazione dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche ai fini della pubblicazione sul sito informatico.*
- 3. Al fine di garantire la coerenza degli scaglioni dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche con i nuovi scaglioni 2024 dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, i comuni (in deroga) per l'anno 2024 modificano, con propria delibera, entro il 15.04.2024, gli scaglioni e le aliquote dell'addizionale comunale al fine di conformarsi alla nuova articolazione prevista per l'imposta sul reddito delle persone fisiche. Nelle more del riordino della fiscalità degli enti territoriali, entro lo stesso termine, i comuni possono determinare, per il solo anno 2024, aliquote differenziate dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche sulla base degli scaglioni di reddito vigenti per l'anno 2023 (art. 11, c. 1, Tuir).*
- 4. Nel caso in cui i comuni non adottino la delibera di cui sopra o non la trasmettano entro il termine stabilito, per l'anno 2024, l'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche si applica sulla base delle aliquote vigenti per l'anno 2023.*

# I chiarimenti della circolare 32/E in tema di regime forfetario: la nuova soglia di 85.000 euro e la fuoriuscita in corso d'anno per superamento di 100.000 euro



A cura di **Federico Dal Bosco**

L'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti ed attesi chiarimenti con la circolare 32/E del 5 dicembre 2023 nell'ambito del regime forfetario Legge 190/2014, in particolare sulle rilevanti novità introdotte dalla legge di bilancio 2023 riguardo la nuova soglia di ricavi o compensi (innalzata a euro 85.000) e la previsione di una fuoriuscita immediata dal regime in caso di superamento della soglia di euro 100.000.

Si analizzano di seguito le precisazioni, con esempi, contenute nella circolare.

La circolare n. 32/E del 5 dicembre 2023 interviene fornendo chiarimenti in merito alle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2023 in tema di regime forfetario ex art. 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

In particolare, l'articolo 1, comma 54 della legge di bilancio 2023, prevede:

- 1) **l'innalzamento da 65.000 euro a 85.000 euro** della soglia massima di ricavi conseguiti o di compensi percepiti nell'anno precedente, ragguagliati ad anno, per poter permanere o accedere al regime forfetario;
- 2) **l'aggiunta di una nuova causa di cessazione**, che decorre dall'anno stesso in cui questa si manifesta, ossia il **superamento in corso d'anno della soglia di 100.000 euro** di ricavi o compensi percepiti.

## IL NUOVO LIMITE DI EURO 85.000 DI RICAVI E COMPENSI

Come anticipato, dal 1° gennaio 2023 il limite massimo annuo conseguibile di ricavi e compensi, per applicare il regime forfetario, è stato aumentato da euro 65.000 a euro 85.000, da calcolare tenendo in considerazione il ragguaglio a periodo in caso di apertura della partita IVA in corso d'anno.

In merito a tale limite la normativa attuale ora prevede:

**A. Percezione di ricavi o compensi per un importo superiore al limite di 85.000 euro, ma comunque inferiore al limite di 100.000 euro**

- non è pregiudicata la permanenza nel regime forfetario nell'anno in cui avviene il superamento del limite di euro 85.000, ma comporta la fuoriuscita dal regime medesimo dall'anno successivo.

*Esempio*

*Contribuente consegue nel 2023 euro 91.000 di ricavi o compensi; per quanto riguarda il 2023 applica il regime forfetario, mentre è obbligato ad abbandonare il regime in oggetto a partire dal 1° gennaio 2024.*

**B. Percezione di ricavi o compensi in misura superiore al limite di 100.000 euro**

→ comporta l'immediata cessazione del regime forfetario a partire dal momento stesso del superamento.

*Esempio*

*Contribuente consegue nel 2023 euro 105.000 di ricavi o compensi; già a partire dal 2023 non è più applicabile il regime forfetario, con conseguenze oltre che reddituali anche in tema di Iva che successivamente descriveremo; inoltre, è inibita la possibilità di applicare il regime forfetario per l'anno 2024.*

La circolare conferma inoltre quanto già si era intuito per analogia, con quanto previsto nel 2019 (circolare n. 9/E del 2019, paragrafo 2.2) in occasione del precedente innalzamento del limite di ricavi e compensi da euro 30.000 a euro 65.000, vale a dire che il limite di euro 85.000 già era applicabile nel 2022.

In altre parole, il superamento nel corso del 2022 del precedente limite di 65.000 euro, ma non anche del nuovo limite di 85.000 euro, consente l'ingresso nel regime già a partire dal 2023, o la permanenza nel 2023 da parte di chi già lo applicava nel 2022.

**IL SUPERAMENTO DEL LIMITE DI EURO 100.000 DI RICAVI O COMPENSI**

Decisamente più innovativa, nel panorama normativo del regime forfetario, la seconda rilevante modifica apportata dalla legge di bilancio 2023, contenuta nell'articolo 1, comma 54, lettera b), che prevede **la fuoriuscita dal regime forfetario «dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite».**

A seguito di tale superamento, si determinano diverse conseguenze, in tema di IVA e imposte dirette.

La circolare, nella sua parte finale, espone una sezione di domande e risposte, e una di queste è dedicata alla soglia dei 100.000, specificando che il ragguglio ad anno è stato previsto con esclusivo riferimento alla soglia degli 85.000 euro e non anche a quella di 100.000 euro, per la quale quindi non deve essere effettuato alcun ragguglio a periodo.

**Conseguenze in tema di Iva****1) Fatturazione**

La normativa prende a riferimento i ricavi o compensi "percepiti", quindi, **ai fini del superamento del limite di 100.000 euro rileva l'incasso dei medesimi e non l'emissione della relativa fattura.** In particolare, l'incasso del corrispettivo che comporta il superamento dei 100.000 euro rappresenta per il contribuente il momento di demarcazione tra la fuoriuscita dal regime forfetario e l'ingresso nel regime ordinario.

Si prevede infatti che:

- la fattura che comporta il superamento del limite di 100.000 euro in corso d'anno, se emessa contestualmente all'incasso, deve già esporre l'IVA a debito, e per l'intero importo della stessa; si noti bene infatti che l'intera operazione dovrà essere assoggettata ad IVA, e non solo la quota in esubero rispetto alla soglia;
- qualora invece l'incasso avvenga **in un momento successivo** all'emissione della fattura gli obblighi ai fini IVA sono assolti a partire dal momento in cui è stato incassato il corrispettivo in questione, e pertanto il documento in questione, al quale l'incasso si riferisce, dovrà essere integrato con l'IVA (anche se emesso antecedente all'incasso medesimo, ed emesso originariamente senza IVA in quanto nell'ambito del regime forfetario); anche in questo caso l'intera operazione dovrà essere assoggettata ad IVA, e non solo la quota in esubero rispetto a Euro 100.000.

A seguito dell'incasso che determina il superamento della soglia di euro 100.000, **saranno soggette a IVA:**

- tutte le altre cessioni di beni e le prestazioni di servizi **già effettuate, ma non ancora fatturate** al momento del suddetto incasso;
- tutte le altre cessioni di beni e le prestazioni di **servizi effettuate successivamente al medesimo incasso e non ancora fatturate.**

Di contro non dovranno essere assoggettate a IVA le prestazioni **fatturate ante superamento della soglia**, il cui corrispettivo sia incassato successivamente al superamento del limite di 100.000 euro.

#### *Esempio*

*Si consideri l'esempio proposto dalla Circolare, riferito a un professionista che:*

- nel mese di settembre 2023 abbia già fatturato e incassato compensi per euro 80.000
- a ottobre emetta la fattura n. x di 4.000 euro, la fattura n. y di 30.000 euro e, infine, la fattura n. z di 5.000 euro.
- il 20 novembre incassa la fattura n. y di 30.000 euro.

*Con questo incasso il professionista supera il limite di 100.000 euro di compensi «percepiti» nel corso del 2023, e ne consegue la fuoriuscita immediata dal regime forfetario; da questo momento:*

- deve assoggettare integralmente a IVA la fattura y che ha determinato lo sfioramento, rettificandola, emettendo, ai sensi dell'articolo 26, comma 1, del decreto IVA, apposita nota di variazione in aumento (tramite SDI) a integrazione della fattura originaria, addebitando a titolo di rivalsa l'IVA dovuta;
- il professionista ex forfetario deve applicare il regime IVA ordinario e deve assoggettare a IVA quindi le fatture emesse successivamente all'incasso;
- non deve, invece, rettificare le fatture n. x e n. z, emesse legittimamente senza IVA, prima dell'incasso della fattura n. y che ha causato la fuoriuscita dal regime forfetario.

## 2) Lipe e Dichiarazione IVA

A seguito dello sfioramento, il contribuente ex forfetario deve liquidare periodicamente l'IVA e presentare la **LIPE**. Nella comunicazione periodica devono essere incluse esclusivamente le operazioni effettuate a partire dal momento in cui il contribuente è transitato al regime ordinario IVA (sia attive che passive).

Si rende inoltre obbligatoria la **dichiarazione IVA annuale** per l'anno oggetto di superamento del limite:

- includendo solo le operazioni attive effettuate assoggettate ad IVA a seguito del cambio di regime contabile, e le operazioni passive registrate a partire da quando il contribuente è soggetto IVA.
- non inserendo le operazioni effettuate nel periodo nel quale il contribuente era in regime forfetario.

Più in dettaglio:

- si dovranno indicare tutte le operazioni (attive e passive) **fatturate successivamente** all'incasso che ha determinato lo sfioramento, oltre all'operazione il cui incasso ha comportato la fuoriuscita dal regime forfetario;
- non dovranno essere evidenziate in dichiarazione le operazioni attive e passive relative al periodo in cui era forfetario, e per la frazione di anno in cui il contribuente transita nel regime ordinario, le operazioni **fatturate anteriormente** all'incasso che ha comportato il superamento dei 100.000 euro (sono pertanto operazioni che rimangono non soggette a IVA);

## 3) Istituzione dei registri IVA

Dal momento dell'incasso della somma che ha comportato la fuoriuscita dal regime forfetario, il contribuente è tenuto a istituire i **registri** di cui agli articoli 23, 24 e 25 del decreto IVA (registro fatture emesse, acquisti, corrispettivi ecc) annotando le operazioni rilevanti ai fini IVA.

## 4) Rettifica dell'IVA non detratta

Ulteriore conseguenza è che il passaggio dal regime forfetario a quello ordinario comporta la possibilità, al verificarsi di determinate condizioni, di **rettificare l'IVA sugli acquisti di beni ammortizzabili e di beni e servizi «non ancora ceduti o non ancora utilizzati»** al momento dell'incasso del corrispettivo dell'operazione che

comporta il superamento del predetto limite.

Nel momento in cui il contribuente entra in regime ordinario IVA, così come le operazioni attive devono essere assoggettate ad imposta, analogamente è possibile infatti esercitare il **diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti**.

La rettifica dell'imposta non detratta va operata considerando:

- la natura dei beni acquistati (distinguendo tra beni invenduti, servizi non fruiti e beni ammortizzabili) e,
- il periodo compreso fra la data dell'acquisto e la data di fuoriuscita dal regime forfetario, prendendo a riferimento il numero dei mesi intercorrenti tra la data di acquisto del bene e quella di fuoriuscita dal regime forfetario.

**Ai sensi dell'articolo 19 bis-2 del D.P.R. n. 633/72**, nel caso di passaggio da un regime IVA ad un regime non IVA, e viceversa, l'IVA deve essere rettificata qualora assolta sugli acquisti di:

1. beni non ancora ceduti al momento del cambio del regime contabile
2. servizi non ancora utilizzati al momento del cambio del regime contabile
3. acquisti di beni ammortizzabili (eccetto quelli di costo unitario non superiore a 516,26 euro e quelli per i quali la percentuale di ammortamento è superiore al 25%), considerando l'anno di messa in funzione ed i quattro anni successivi (mentre per i beni immobili occorre considerare l'anno di acquisto o ultimazione ed i nove anni successivi).

La circolare illustra tre esempi per descrivere il funzionamento della rettifica dell'IVA non detratta.

#### 1. Esempio relativo a **beni invenduti**

La circolare illustra l'esempio di un operatore commerciale che al 1° ottobre 2023 (data in cui ha incassato un corrispettivo superando il limite di 100.000 euro di ricavi «percepiti»), abbia in magazzino beni invenduti per 12.200 euro (10.000 imponibile + 2.200 IVA, imposta originariamente non detratta in quanto il contribuente era nel regime forfetario).

→ Il contribuente potrà rettificare in aumento IVA a credito per euro 2.200, direttamente nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è avvenuto il mutamento di regime.

#### 2. Esempio relativo ai **cespiti ammortizzabili**

L'operatore commerciale ha acquistato il 1° luglio 2022 un cespito ammortizzabile (diverso dagli immobili) per 6.100 euro (5.000 imponibile + 1.100 di IVA), in costanza di regime forfetario, e quindi senza detrarre l'imposta relativa.

→ A seguito della fuoriuscita obbligatoria dal regime a far data dal 1° ottobre 2023, potrà rettificare in aumento l'IVA a credito pari ai quinti residui, e quindi:

- per l'anno 2023:  $1.100/5 = 220$  euro, da rapportare ai mesi nel 2023 in regime ordinario, ossia 3, per un importo pari a  $220 \text{ euro} / 12 \times 3 \text{ mesi} = 55$  euro
  - per l'anno 2024:  $1.100/5 = 220$  euro
  - per l'anno 2025:  $1.100/5 = 220$  euro
  - per l'anno 2026:  $1.100/5 = 220$  euro
- per un totale complessivo di 715 euro.

#### 3. Esempio relativo a **servizi non ancora fruiti**

Da ultimo il caso di servizi non ancora fruiti; ad esempio, risulta che alla data di fuoriuscita del 1° ottobre 2023 risultano servizi non ancora fruiti, consistenti in un leasing stipulato il 1° marzo 2023, regolato con pagamenti semestrali anticipati (1° marzo - 1° settembre) per 3.660 euro (3.000 imponibile + 660 IVA per 6 mesi, imposta originariamente non detratta in quanto nel regime forfetario).

→ A seguito della fuoriuscita obbligatoria dal regime a far data dal 1° ottobre 2023, nella dichiarazione IVA relativa al 2023 l'operatore commerciale rettifica in aumento l'IVA a credito per l'importo corrispondente:

- ai mesi residui del 2023 (ottobre, novembre e dicembre = 3 mesi), e quindi  $660/6 \times 3 \text{ mesi} = 330$  euro
  - più i mesi del 2024 (gennaio e febbraio = 2 mesi), vale a dire  $660/6 \times 2 \text{ mesi} = 220$  euro
- per un totale complessivo di 550 euro.

## Conseguenze in tema di Imposte Dirette

### 1) Modalità di determinazione del reddito secondo le regole ordinarie

Nel caso in cui i ricavi o compensi percepiti nell'anno risultino superiori a 100.000 euro, il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno stesso nel quale si verifica detta condizione.

La circolare chiarisce che per la verifica del limite di ricavi o compensi si debba considerare il già noto **criterio di cassa**. Nel caso di superamento del limite di 100.000 euro nel corso dell'anno, per tale periodo d'imposta, **considerato integralmente** (anche per la parte ante sfioramento), troveranno applicazione **le regole ordinarie di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo**, e quindi come differenza algebrica tra ricavi/compensi incassati e spese inerenti sostenute.

Il costo dei beni che concorre alla determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo deve essere assunto:

- al lordo dell'IVA non detratta per gli acquisti effettuati durante il periodo forfetario, e per i quali non opera la rettifica dell'IVA;
- al netto dell'IVA per gli acquisti effettuati dopo la fuoriuscita dal regime forfetario;
- al netto dell'IVA inizialmente non detratta (in quanto in presenza di regime forfetario), qualora sia possibile ora rettificare l'IVA, a seguito del superamento del limite di 100.000 euro in corso d'anno, nella dichiarazione IVA relativa all'anno del superamento, ai sensi dell'articolo 19-bis2, comma 3, del decreto IVA.

La circolare specifica che l'eventuale mancata rettifica IVA a credito del contribuente, non potrà essere conteggiata come costo ai fini della determinazione del reddito in quanto IVA indetraibile a seguito di valutazione discrezionale del contribuente e non per cause oggettive.

*Esempio di determinazione di costo dei beni*

*Riprendendo l'esempio dell'operatore commerciale che in data 1° ottobre 2023 supera il limite di euro 100.000, ipotizzando che per il periodo 01.01.2023 – 30.09.2023 abbia effettuato acquisti per euro 30.000 + euro 6.600 di IVA, il costo dei beni ai fini della determinazione del reddito secondo le regole ordinarie sarà così determinato:*

- per un importo pari a **euro 10.000** per la quota di beni invenduti in magazzino al 1° ottobre 2023, al netto quindi dell'IVA rettificabile di euro 2.200 per effetto dell'articolo 19-bis2, comma 3, del decreto IVA
- per un importo pari a **euro 20.000 + euro 4.400** di IVA non rettificabile, e quindi indetraibile, per la restante quota di beni acquistati e venduti entro il 30 settembre 2023 (che non sono pertanto in giacenza a tale data)
- per tutti gli altri acquisti effettuati dal 1° ottobre 2023 per il loro valore al netto dell'IVA.

### 2) Ulteriori adempimenti a seguito della fuoriuscita

Si citano ad esempio:

- istituire i **registri e le scritture contabili** (ex titolo II del DPR n. 600 del 1973) e annotare le operazioni con le modalità e nei termini ivi stabiliti a decorrere dal momento in cui è stato superato il già menzionato limite;
- annotare le operazioni relative alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, nonché agli I vendite, prestazioni eseguite e acquisti effettuati **anteriormente** al superamento del predetto limite (a decorrere dall'inizio del periodo d'imposta) entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale; in altre parole entro il termine previsto per la presentazione dei redditi, dovranno essere contabilizzate anche tutte le operazioni redditualmente rilevanti effettuate in costanza di regime forfetario (ricavi/compensi non soggetti a IVA, e oneri e spese comprensivi di IVA non detraibile, qualora non rettificata a credito);
- **versare**, entro il termine ordinariamente previsto, le **imposte a saldo**, relative all'anno in cui è stato superato il predetto limite, risultanti dalla dichiarazione annuale e calcolate sul reddito determinato nel rispetto delle norme del TUIR in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito d'impresa.

Dal **punto di vista reddituale il reddito del periodo di imposta è quindi unico**, non c'è una divisione tra il periodo di applicazione del forfetario, sino allo sfioramento, e il periodo di applicazione del reddito con le modalità ordinarie, ma vi è un unico reddito determinato, per tutto l'anno, secondo le modalità ordinarie.

- Dal punto di vista degli **acconti dovuti sulle imposte sui redditi**, l'eventuale mutamento del regime contabile

in corso d'anno non comporta cambiamenti nelle modalità di calcolo e versamento. Gli acconti imposta possono essere versati calcolandoli con metodo storico, basato sulle risultanze del quadro LM dell'anno precedente al superamento della soglia, e versati con codici tributo relativi al regime forfetario. Successivamente tali acconti, determinati sulla base di reddito forfetario, saranno scomputati nella dichiarazione dei redditi, così come avviene normalmente in caso di cambio di regime contabile a fine anno, relativa all'anno di estromissione dal regime agevolato e pertanto in diminuzione del reddito determinato con le modalità ordinarie.

### 3) Effetti sulle ritenute d'acconto

Come noto, durante l'applicazione del regime forfetario:

- i ricavi e i compensi relativi alle fatture emesse non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta.
- i contribuenti forfetari non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte di cui al titolo III del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, e successive modificazioni, ad eccezione delle ritenute ex articoli 23 e 24 relative al reddito da lavoro dipendente ed assimilato a lavoro dipendente.

**Nel momento in cui vi è la fuoriuscita** dal regime forfetario in corso d'anno:

- 1) i compensi percepiti dal professionista ex forfetario **sono assoggettati alla ritenuta d'acconto** da parte del sostituto d'imposta e,
- 2) sui compensi erogati per prestazioni professionali ricevute, il medesimo professionista **è tenuto a sua volta a operare le ritenute.**

Lo stesso vale per un eventuale agente di commercio o rappresentante, inizialmente nel regime forfetario, e che successivamente fuoriesce per superamento della soglia di euro 100.000.

In relazione alla tempistica, le ritenute devono essere applicate ai compensi del professionista per;

- le prestazioni che comportano il superamento del limite di 100.000 euro incassate
- per tutte quelle successive.

Non devono invece essere applicate retroattivamente ai compensi incassati prima del superamento.

Al tempo stesso però la circolare segnala che, qualora l'operazione sia stata fatturata, da contribuente forfetario, anticipatamente rispetto al momento dell'incasso, una volta che si realizza tale incasso che comporta il superamento della soglia di 100.000 euro, allora debba essere assoggettato a ritenuta.

Allo stesso modo tutti i compensi percepiti **successivamente** all'incasso che comporta il superamento della soglia di 100.000 euro devono essere operate le ritenute, indipendentemente dalla data di fatturazione delle stesse. Sul versante delle **operazioni passive**, analogo discorso: il professionista assume il ruolo di sostituto d'imposta, applicando quindi la ritenuta, solo a decorrere dal primo pagamento da effettuarsi successivamente al superamento del già menzionato limite, anche nel caso in cui l'eventuale fattura già ricevuta non indichi l'importo della ritenuta.

*Esempio:*

*Si consideri l'esempio proposto dalla circolare, riferito a un Professionista che:*

- nel mese di settembre 2023 abbia già fatturato e incassato compensi per euro 80.000
- a ottobre emetta la fattura n. x di 4.000 euro, la fattura n. y di 30.000 euro e, infine, la fattura n. z di 5.000 euro.
- il 20 novembre incassa la fattura n. y di 30.000 euro.

*Con questo incasso il professionista supera il limite di 100.000 euro di compensi «percepiti» nel corso del 2023, e ne consegue la fuoriuscita immediata dal regime forfetario; da questo momento, considerato che le ritenute sono operate «all'atto del pagamento» dei compensi:*

- subisce la ritenuta d'acconto sull'incasso della fattura n. y,
- subisce la ritenuta d'acconto al momento dell'incasso delle fatture n. x di 4.000 euro e n. z di 5.000 euro, in quanto le stesse verranno incassate dopo il superamento del limite di compensi.

## CHIARIMENTO PER CHI AVESSE OPTATO PER LA CONTABILITÀ ORDINARIA NEL 2021

Da ultimo la circolare, nella sua sezione di domande e risposte, chiarisce che un soggetto che **nel 2021 abbia optato per la contabilità ordinaria può, a partire dal 1° gennaio 2023, applicare il regime forfetario** qualora il volume di ricavi o compensi percepiti nel 2022 sia pari o inferiore alla soglia di 85.000 euro (rispettando gli altri requisiti), senza necessità di osservare il vincolo triennale di permanenza nel regime ordinario.

Viene concessa questa deroga in considerazione:

- delle rilevanti modifiche sostanziali apportate al regime forfetario dalle “nuove disposizioni normative” introdotto che hanno innalzato il limite di ricavi e compensi a euro 85.000;
- e sulla base dei precedenti chiarimenti resi con la circolare n. 9/E del 2019, nella quale analogamente si concedeva di non far valere il vincolo triennale di permanenza nel regime ordinario in caso di rilevanti modifiche apportate al regime forfetario.

# La compensazione dei crediti tributari alla luce dei recenti interventi normativi



A cura di **Luca Malaman**

L'istituto della compensazione tributaria consiste nella possibilità di compensare i debiti tributari con i crediti risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche.

La legge di stabilità 2024 ha introdotto una serie di norme volte a combattere le frodi perpetrate attraverso la compensazione dei crediti tributari.

## COMPENSAZIONI VERTICALI E ORIZZONTALI

Si hanno due tipologie di compensazione fiscale:

- compensazioni verticali o "interne", c.d. "imposta da imposta", ossia quelle compensazioni attuate all'interno della medesima tipologia di imposta. Questa tipologia di compensazione non obbliga il contribuente alla presentazione del modello F24 se non nel caso in cui emerga un residuo a debito.
- compensazioni orizzontali o "esterne", ovvero quelle che consentono di compensare imposte di natura diversa.

## MODALITÀ DI COMPENSAZIONE

### Novità

La legge di stabilità 2024 ha introdotto l'obbligo di utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate in caso di versamenti in compensazione (non solo in caso di saldo zero, come era in precedenza).

Alla luce delle novità introdotte, i soggetti **titolari di partita IVA** hanno l'obbligo generalizzato di presentare il modello F24 utilizzando esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate, per tutte le compensazioni con qualsiasi tipo di imposta a credito utilizzata.

Nel caso di modello F24 in cui sia presente un importo a compensazione, sussiste l'obbligo di pagamento tramite presentazione del modello F24 con le modalità citate (F24 on line, F24 web o F24 intermediari) e questo anche nel caso in cui il saldo del modello sia diverso da zero.

In nessun caso può essere utilizzato il modello F24 cartaceo.

MODELLO F24	MODALITÀ DI PRESENTAZIONE
Modello F24 con saldo positivo senza compensazioni	Obbligo di Home Banking e facoltà di avvalersi di intermediari
Modello F24 con saldo positivo e compensazione di qualsiasi tipo	Obbligo di presentare l’F24 utilizzando esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dell’Agenzia delle Entrate
Modello F24 “a saldo zero”	

Per i **soggetti privati** vi è la possibilità di pagare il modello F24 cartaceo, nel caso in cui lo stesso modello di pagamento non presenti alcuna compensazione.

MODELLO F24	MODALITÀ DI PRESENTAZIONE
Modello F24 con saldo positivo senza compensazioni	È ammesso il pagamento del modello F24 cartaceo ovvero tramite home banking o tramite intermediari
Modello F24 con saldo positivo e compensazione di qualsiasi tipo	Obbligo di presentare l’F24 utilizzando esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dell’Agenzia delle Entrate
Modello F24 “a saldo zero”	

L’obbligo di presentazione in modalità telematica viene meno se l’esposizione del credito nel modello F24 rappresenta una mera modalità alternativa allo scomputo diretto del credito medesimo dal debito pagato nello stesso modello F24 (c.d. compensazione verticale).

## LIMITI ALLE COMPENSAZIONI

Le compensazioni orizzontali possono essere effettuate fino ad un limite massimo di 2 milioni di euro annui.

La compensazione è vietata:

- agli accollanti di debito di imposta altrui;
- ai titolari di partita IVA destinatari dei provvedimenti di cessazione della partita IVA;
- ai titolari di partita IVA destinatari dei provvedimenti di esclusione dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie (VIES);
- ai committenti relativamente alle somme da versare, precedentemente trattenute all’appaltatore, relative alle ritenute sulle retribuzioni corrisposte.

In presenza di debiti iscritti a ruolo per importi superiori ad euro 1.500, qualora il termine di pagamento sia scaduto è inibita la possibilità di compensare i crediti erariali.

La cd. compensazione “orizzontale” dei crediti relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell’importo dei debiti iscritti a ruolo:

- di ammontare superiore a € 1.500;
- per i quali è scaduto il termine di pagamento.

È invece ammesso il pagamento delle somme iscritte a ruolo per imposte mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte (compensazione verticale).

La sanzione per l’eventuale utilizzo dei crediti in compensazione sarà pari al 50% dell’importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

La sanzione non può essere applicata fino al momento in cui sull’iscrizione a ruolo penda una contestazione giudiziale o amministrativa e non può essere comunque superiore al 50% di quanto indebitamente compensato.

La norma fa esplicitamente riferimento alle imposte erariali e quindi non interessa crediti e debiti contributivi.

Sono, pertanto, esclusi dall'ambito applicativo del divieto:

- i tributi locali;
- i contributi previdenziali;
- i premi INAIL contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali;
- le sanzioni amministrative riscosse tramite ruolo (es. per violazioni al Codice della strada).

#### Novità

È stato introdotto, a partire dal 1° luglio 2024, un blocco alla compensazione a carico dei contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo, scadute, per imposte erariali o accertamenti esecutivi per importi superiori a euro 100.000 : *“per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente superiori a euro 100.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione, è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione”*.

La nuova disposizione si affianca, e non sostituisce, la sopracitata norma relativa alle iscrizioni a ruolo superiori a 1.500 euro.

Infatti, in presenza di ruoli scaduti fino ad euro 1.500 la compensazione è vietata *“sino a concorrenza dell'importo dei debiti”*, mentre in presenza di ruoli scaduti oltre euro 100.000 la compensazione è vietata per qualsiasi importo, fino alla completa rimozione delle violazioni contestate.

## VISTO DI CONFORMITÀ

L'art. 1, comma 574 della L. n. 147/2013, ha previsto l'apposizione del visto di conformità, da parte di un soggetto abilitato, per utilizzare in compensazione, mediante il modello F24, crediti di importo superiore a 5.000 euro annui di imposte erariali: IRES, IRPEF, IRAP, addizionali, imposte sostitutive e ritenute alla fonte.

Sono soggetti al rilascio dell'apposizione di conformità, al superamento del limite dei 5.000 euro, i crediti derivanti dalle seguenti imposte:

- Irpef, Ires e relative imposte addizionali;
- Imposte sostitutive delle imposte sul reddito;
- Irap;
- Ritenute alla fonte di cui all'articolo 3 del D.P.R. n. 602/1973.

Risultano invece esclusi tutti quei crediti il cui presupposto non sia direttamente riconducibile alle stesse imposte, ad esempio i crediti aventi natura strettamente agevolativa e che trovano ordinariamente evidenza nel quadro RU della dichiarazione:

- Credito per beni strumentali nuovi (art. 1, comma 184 – 197, L. n. 160/2019);
- Credito per beni strumentali nuovi (art. 1, comma 1051 – 1063, L. n. 178/2020);
- Credito formazione 4.0 (art. 1, comma 46 – 55, L. n. 205/2017);
- Bonus investimenti pubblicitari (art. 57-*bis*, D.L. n. 50/2017).

Per tutte le tipologie di credito vi è l'obbligo di preventiva presentazione della relativa dichiarazione annuale per poter effettuare compensazioni orizzontali, tramite modello F24, di importi superiori a 5.000 euro.

Il credito può essere compensato a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Le compensazioni di importo fino a 5.000 euro possono essere effettuate anche prima della presentazione della dichiarazione annuale.

Il visto di conformità si applica alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito e riguarda le compensazioni orizzontali, che avvengono nel modello F24.

Ulteriore ipotesi di esonero dall'applicazione del visto si ha nel caso in cui il contribuente abbia conseguito un livello di affidabilità fiscale ai fini degli ISA almeno pari a 8 sull'annualità e 8,5 come media dei due ultimi anni (valori validi per il periodo d'imposta 2022).

L'esonero dall'apposizione della dichiarazione di conformità non si applica ai crediti relativi alle ritenute fiscali operate dal contribuente in qualità di sostituto di imposta, emergenti dal modello 770.

## BLOCCO DELLE COMPENSAZIONI

In attuazione della L. n. 205/2017, dal 29 ottobre 2018 l'Agenzia delle Entrate ha la possibilità di effettuare un blocco dei pagamenti F24 in compensazione per effettuare dei controlli.

La possibilità che il pagamento del modello F24 in compensazione venga sospeso, per un massimo di 30 giorni, in presenza di profili di rischio, è molto alta, al fine di controllare l'utilizzo del o credito inesistente o non spettante.

La delega è eseguita se, all'esito del controllo, il credito risulta correttamente utilizzato oppure una volta decorsi trenta giorni dalla data di presentazione delle delega di pagamento.

Le compensazioni che transitano dal modello F24 possono essere sospese per controlli dall'Agenzia delle Entrate ed eventualmente rigettate, per motivi di cautela fiscale.

## CREDITI EDILIZI

I crediti di imposta derivanti dai bonus edilizi, Superbonus compreso, sono utilizzabili in compensazione per i versamenti con modello F24 di imposte, contributi previdenziali, premi INAIL.

La possibilità di utilizzo del credito in compensazione è aperta a chi ha ottenuto il credito tramite sconto o cessione ovvero:

- al fornitore che abbia applicato lo sconto in fattura.
- all'eventuale primo cessionario del credito, per il quale la normativa non pone limitazioni.

L'uso del credito in compensazione deve avvenire con la stessa durata prevista per la detrazione ordinaria, quindi 10 anni per tutti i Bonus Edilizi e 4/5 anni per il Superbonus.

Con la risposta a interpello n. 478 del 18 dicembre 2023, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che è possibile procedere alla compensazione dei crediti di imposta c.d. "edilizi", acquisiti a mezzo di cessione del credito con le somme dovute a titolo di contributi previdenziali

La previsione contenuta nella nuova legge di bilancio, relativa al divieto di compensazione in presenza di ruoli per un importo maggiore di euro 100.000, trova applicazione anche ai crediti derivanti da bonus edilizi.

## CREDITI PREVIDENZIALI

Per quanto riguarda il pagamento di contributi previdenziali tramite compensazione dei crediti di imposta, non tutte le casse private prevedono l'utilizzo dell'F24.

Gli enti previdenziali che consentono l'utilizzo dell'F24 sono:

- Cassa ragionieri commercialisti;
- Cassa forense;
- INARCASSA di architetti e ingegneri;
- INPGI 2 per i giornalisti non dipendenti;
- ENPAFL, Cassa di previdenza dei consulenti del lavoro;
- EPAP, ente previdenziale pluricategoriale di fisici, chimici attuari, dottori agronomi e dottori forestali, geologi;

- ENPAPI, ente previdenziale degli infermieri.

Non è prevista, invece per:

- Dottori commercialisti
- ENPAM, Cassa previdenziale dei medici
- ENPAB, Cassa dei biologi

#### **Novità**

La legge di bilancio 2024 prevede l'obbligo di utilizzare esclusivamente i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate anche per la compensazione dei crediti previdenziali INPS e INAIL, a partire dal 1° luglio 2024. Pertanto, anche in questo caso occorrerà utilizzare i suddetti canali telematici.

## **NOVITÀ DECRETO SEMPLIFICAZIONE ADEMPIMENTI**

Con l'approvazione del decreto "Semplificazione adempimenti" è stato innalzato il limite all'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta e dei rimborsi al di sotto dei quali non sarà richiesto il visto di conformità.

Il limite viene innalzata da euro 50.000 a euro 70.000.

Per i soggetti che applicano gli ISA, verranno stabiliti i requisiti per l'accesso ai nuovi limiti che permettono l'esclusione dall'obbligo del visto di conformità in caso di utilizzo delle imposte in compensazione o di rimborsi.

Saranno richiesti specifici punteggi di affidabilità fiscale relativi a una annualità fiscale o alla media delle ultime due, stabiliti con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

I punteggi da raggiungere al momento stabiliti sono:

- di almeno 8 sull'annualità presa in considerazione;
- di almeno 8,5 tenendo in considerazione il biennio individuato.

## **BLOCCO COMPENSAZIONI CHIUSURA P.IVA E SOGGETTI A RISCHIO**

I contribuenti a cui sia stato notificato il provvedimento di cessazione della partita IVA e quelli per i quali è prevista la cessazione d'ufficio della partita IVA correlata a profili di rischio relativi al sistematico inadempimento alle obbligazioni tributarie, non possono avvalersi della compensazione dei crediti.

Sono pertanto previsti gli stessi effetti preclusivi per i soggetti già destinatari del provvedimento di cessazione di altra partita Iva che ai contribuenti che abbiano autonomamente comunicato, nei 12 mesi precedenti, la cessazione dell'attività. Tra le conseguenze vi è la preclusione della possibilità di avvalersi della compensazione orizzontale dei crediti mediante F24, a partire dalla data di notifica del provvedimento di esclusione.

I controlli sono basati su particolari analisi del rischio, a esito delle quali i soggetti passivi Iva possono essere invitati a comparire presso gli Uffici per esibire, quando obbligatorie, le proprie scritture contabili.

Nel caso in cui il contribuente presenti documentazione idonea, viene attestata l'assenza dei profili di rischio che gli erano stati contestati.

Nel caso di mancata comparizione del contribuente o di esito negativo dei riscontri operati sui documenti eventualmente esibiti, l'Agenzia procederà con un provvedimento di cessazione della partita Iva oltre ad una sanzione.

Nel caso in cui la partita Iva fosse chiusa per effetto del provvedimento di cessazione, la possibilità di chiederne la riapertura è condizionata al previo rilascio di una polizza fideiussoria o di una fideiussione bancaria di durata triennale e di importo non inferiore a euro 50.000.

# Le più recenti novità per le associazioni sportive dilettantistiche



A cura di **Fabrizio Giovanni Poggiani**

Le associazioni sportive dilettantistiche (in sigla A.S.D.) devono costituirsi con atto scritto, come associazioni riconosciute o come associazioni prive di personalità giuridica, affiliarsi annualmente ad almeno una Federazione Sportiva Nazionale (F.S.N.), Disciplina Sportiva Associata (D.S.A.) o Ente di Promozione Sportiva (E.P.S.) e ottenere l'iscrizione nel Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche (R.A.S.D.).

L'art. 7 del D.Lgs. n. 36/2021, di riforma del comparto sportivo, ha individuato il contenuto minimo che deve presentare lo statuto di un'associazione sportiva dilettantistica e, di conseguenza, il legislatore ha fissato un termine (attualmente stabilito al 30 giugno 2024) entro il quale i detti enti sportivi (A.S.D.) devono conformare il proprio statuto sociale.

Si evidenzia, inoltre, che con il D.Lgs. n. 120/2023 gli enti sportivi dilettantistici, iscritti nel Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche (R.A.S.D.) non saranno più tenuti alla trasmissione del modello EAS, come prescritto dal nuovo comma 6-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 39/2021.

Infine, purtroppo, a differenza di quanto è accaduto per gli Enti del Terzo Settore (E.T.S.), di cui al D.Lgs. n. 117/2017, nel D.Lgs. n. 36/2021 non è stato previsto alcunché per quanto concerne gli schemi da adottare per la redazione dei bilanci degli enti sportivi (A.S.D., in particolare) che potranno essere liberamente formati secondo il principio di cassa (Rendiconto) ovvero secondo il principio di competenza (Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione), come indicato anche nel recente documento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili del 13 dicembre 2023 ([clicca qui per visionarlo](#)).

## L'ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI SOCIALI

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 293 del 16 dicembre 2023 la legge 15 dicembre 2023 n. 191 di conversione del D.L. 17 ottobre 2023 n. 145, che ha apportato alcune novità in materia di legislazione sportiva. Su tema, oggetto di questo contributo, si segnala la proroga dal 31 dicembre 2023 al 30 giugno 2024 del termine entro il quale le associazioni sportive dilettantistiche (A.S.D.) e le società sportive dilettantistiche (S.S.D.) devono adeguare lo statuto sociale alle disposizioni previste dal D. Lgs. n. 36/2021, la cui inosservanza rende inammissibile la richiesta di iscrizione al Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche (R.A.S.D.) e, per quanti risultano già iscritti, la cancellazione d'ufficio dallo stesso registro, ai sensi della lettera a), del comma 2-bis, dell'art. 16 del medesimo provvedimento.

Si ricorda, e i contenuti minimi dei relativi statuti ne certificano la conformità, che il legislatore ha precisato che un sodalizio sportivo è considerato tale solo se esercita in "via principale" l'attività sportiva, didattica e formativa, definendo così attività secondarie tutte quelle attività connesse e strumentali allo svolgimento dell'attività principale. La non conformità dello statuto, per quanto previsto dall'art. 7 del D.Lgs. n. 36/2021, comporta l'inammissibilità

dell'iscrizione al R.A.S.D. per le nuove iscrizioni o la cancellazione d'ufficio dell'iscrizione per i sodalizi sportivi già iscritti.

### **Art. 7 - Atto costitutivo e statuto**

decreto legislativo 28 febbraio 2021 n. 36

\*\*\*

**1. Le società e le associazioni sportive dilettantistiche si costituiscono con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale. Nello statuto devono essere espressamente previsti:**

- a) la denominazione;**
- b) l'oggetto sociale con specifico riferimento all'esercizio in via stabile e principale dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica;**
- c) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;**
- d) l'assenza di fini di lucro ai sensi dell'articolo 8;**
- e) le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive che assumono la forma societaria per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;**
- f) l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari**
- g) le modalità di scioglimento dell'associazione;**
- h) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.**

**1 bis.** Laddove gli enti che siano stati costituiti per il perseguimento delle finalità di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, abbiano assunto la qualifica di enti del terzo settore, anche nella forma di impresa sociale, e siano iscritti al Registro unico del terzo settore, il requisito dell'esercizio in via principale dell'attività dilettantistica di cui al comma 1, lettera b), non è richiesto.

**1 ter.** Le società sportive dilettantistiche sono disciplinate dalle disposizioni del codice civile riguardanti il contenuto dell'atto costitutivo e dello statuto e la forma societaria adottata. Rimangono escluse le disposizioni riguardanti la distribuzione degli utili, fatto salvo quanto previsto all'articolo 8, commi 3 e 4-bis, e la distribuzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento.

**1 quater.** Fermo restando quanto previsto dal comma 1-bis, la mancata conformità dello statuto ai criteri di cui al comma 1 rende inammissibile la richiesta di iscrizione al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche e, per quanti vi sono già iscritti, comporta la cancellazione d'ufficio dallo stesso. Le associazioni e le società sportive dilettantistiche uniformano i propri statuti alle disposizioni del presente Capo I entro il 30 giugno 2024.

Preliminarmente è utile ricordare che, per effettuare le necessarie modifiche e/o per adottare un nuovo statuto sociale, si rende necessario convocare, nei termini e nelle modalità degli statuti già vigenti e adottati, l'assemblea straordinaria dei soci.

Se le modifiche sono eseguite a cura di Associazioni sportive dilettantistiche (A.S.D.) con personalità giuridica o Società sportive dilettantistiche (S.S.D.), sarà necessario un atto pubblico da redigere a cura di un Notaio.

Come indicato dall'art. 7, qui riportato, lo statuto sociale dovrà obbligatoriamente prevedere la definizione dell'attività principale, potendo includere la possibilità di svolgimento delle attività diverse e secondarie, in conformità a quanto prescritto dagli articoli 7 e 9 del D.Lgs. n. 36/2021.

L'organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche, compresa la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva, rappresenta l'attività di interesse generale che, oltre ad essere inserita nello statuto, dovrà concretizzarsi attraverso l'affiliazione alle varie federazioni (F.S.N., D.S.A. o E.P.S.) cui l'ente sportivo appartiene o vorrà appartenere.

L'art. 9 del D.Lgs. n. 36/2021, come modificato recentemente dal D.Lgs. n. 120/2023, dispone che gli enti sportivi possono esercitare le attività diverse ma alla sola condizione che l'atto costitutivo o lo statuto sociale lo consentano con la conseguenza che, si ritiene, diventi necessario inserire tutte le attività di interesse commerciale considerate secondarie e strumentali all'attività istituzionale.

Si tratta, a titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, delle attività di gestione degli impianti sportivi, delle sponsorizzazioni e delle attività promo-pubblicitarie, della gestione di posti di ristoro, della vendita del merchandising e dell'attrezzatura sportiva, dell'organizzazione di attività nei centri estivi o simili, nonché delle attività di affitto, noleggio e sublocazione degli impianti destinati all'esercizio delle attività sportive.

Le attività diverse sono soggette a precisi criteri e a determinati limiti e la violazione comporta l'applicazione di una precisa disciplina sanzionatoria al superamento di determinate soglie o con un esercizio non conforme che comporta anche la cancellazione d'ufficio dal Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche (R.A.S.D.). È altrettanto importante segnalare che il successivo art. 8 del D.Lgs. n. 36/2021 dispone che gli enti sportivi devono destinare gli eventuali utili realizzati e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del patrimonio, restando vietata la distribuzione degli stessi, anche in forma indiretta, a soci o associati, collaboratori, amministratori e altri componenti degli organi sociali.

**Art. 8 - Assenza di fine di lucro**

decreto legislativo 28 febbraio 2021 n. 36

\*\*\*

**1. Le associazioni e le società sportive dilettantistiche destinano eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del proprio patrimonio.**

2. Ai fini di cui al comma 1 e fatto salvo quanto previsto dai commi 3 e 4-bis (1), è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto. Ai sensi e per gli effetti di cui al presente comma, si applica l'articolo 3, comma 2, ultimo periodo, e comma 2-bis, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112.

3. Se costituiti nelle forme di società di capitali e cooperative di cui al Libro V, Titoli V e VI, del codice civile, gli enti dilettantistici possono destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato. Le disposizioni di cui al primo periodo non si applicano agli enti costituiti nelle forme delle società cooperative a mutualità prevalente di cui all'articolo 2512 del codice civile.

4. Negli enti dilettantistici che assumono le forme di società di capitali e cooperative di cui al Libro V, Titoli V e VI, (4) del codice civile è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti di cui al comma 3.

Al fine di incoraggiare l'attività di avviamento e di promozione dello sport e delle attività motorie, la quota di cui al comma 3 è aumentata fino all'ottanta per cento per gli enti dilettantistici di cui al medesimo comma 3 diversi dalle società cooperative a mutualità prevalente di cui all'articolo 2512 del codice civile che gestiscono piscine, palestre o impianti sportivi in qualità di proprietari, conduttori o concessionari. L'efficacia di tale misura è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea.

La lettera e), comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 36/2021 conferma la necessità, per gli enti di tipo associativo, di prevedere statutariamente l'applicazione delle norme sull'ordinamento interno che devono essere ispirate ai principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati.

Sul punto, come indicato anche da qualificata dottrina, si rende necessario che il diritto di voto deve poter essere esercitato anche dal genitore sul figlio minore associato, anche in relazione a quanto sancito e ribadito, sebbene con riferimento agli Enti del Terzo settore, dal Ministero del Lavoro (nota 6 febbraio 2019 n. 1309) che ha aderito a una sentenza dei giudici supremi della Cassazione (Suprema Corte di Cassazione, sentenza n. 23228/2017).

Di conseguenza, in tema di associato ma minore, si rende opportuno prevedere una clausola statutaria specifica con la quale si preveda il riconoscimento del diritto di partecipazione del minore, che acquista il diritto di associato; la conseguenza è che il minore costituirà un componente dei quorum deliberativi dell'assemblea, avrà diritto di partecipazione all'assemblea e potrà partecipare all'elettorato attivo, mentre dovrà attendere la mag-

giore età per l'elettorato passivo.

Infine, risulta utile evidenziare la previsione, di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 36/2021, con la quale si stabiliscono le incompatibilità per gli amministratori degli enti sportivi, stabilendo che gli stessi non potranno ricoprire alcuna carica in altri enti sportivi affiliati alla medesima federazione (quindi, per esempio, un amministratore di una società sportiva calcistica, iscritta alla F.I.G.C. non potrà ricoprire la stessa qualifica di amministratore in altra società calcistica iscritta anch'essa alla F.I.G.C.).

### Art. 11 – Incompatibilità

decreto legislativo 28 febbraio 2021 n. 36

\*\*\*

**1. È fatto divieto agli amministratori delle associazioni e società sportive dilettantistiche di ricoprire qualsiasi carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima Federazione Sportiva Nazionale, disciplina sportiva associata o Ente di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI e, ove paralimpici, riconosciuti dal CIP.**

L'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro è possibile nel caso in cui le modifiche statutarie siano eseguite per rendere le disposizioni in esso contenute conformi alla normativa vigente, giacché il comma 2-bis dell'art. 12 del D.Lgs. n. 36/2021, aggiornato con le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 120/2023, dispone che *“le modifiche statutarie adottate entro il 30 giugno 2024, sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni necessarie a conformare gli statuti alle disposizioni del presente decreto”*.

## IL REGISTRO NAZIONALE DELLE ATTIVITÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE (R.A.S.D.)

L'applicazione della disciplina di favore destinata ai sodalizi sportivi dilettantistici, anche e soprattutto per quanto attiene ai profili tributari, è legata alla presenza di due condizioni:

- il riconoscimento ai fini sportivi dell'attività svolta;
- la certificazione dell'effettiva natura dilettantistica.

La riforma dello sport, quindi, è intervenuta prevedendo, da un lato, che le associazioni e le società sportive dilettantistiche possono ottenere il riconoscimento ai fini sportivi direttamente da parte delle Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate o degli Enti di promozione sportiva (in sigla, F.S.N., D.S.A. o E.P.S.), ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 36/2021 e, dall'altro lato, possono ottenere la certificazione dell'effettiva natura dilettantistica dell'ente sportivo che avviene attraverso l'iscrizione nel Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche (R.A.S.D.), tenuto presso il Dipartimento per lo sport e operativo dal 31 agosto 2022.

Il registro indicato (R.A.S.D.) sostituisce a tutti gli effetti il precedente registro tenuto presso il CONI e viene gestito su una piattaforma dedicata, raggiungibile dal sito web [registro.sportosalute.eu](http://registro.sportosalute.eu).

Si ricorda, inoltre, che tra le forme giuridiche ammissibili vi è anche quella dell'ente del Terzo Settore, costituito ai sensi del comma 1 dell'art. 4 del D.Lgs. n. 117/2017, che esercita come attività di interesse generale l'organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche; di conseguenza, l'ente dovrà essere iscritto sia nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (R.U.N.T.S.) sia nel Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche (R.A.S.D.).

Dal punto di vista del coordinamento delle discipline, l'ente sportivo dilettantistico del Terzo Settore sarà soggetto sia alle disposizioni di cui al Codice del Terzo settore (C.T.S.) ovvero al D.Lgs. n. 117/2017, in linea generale, sia alle disposizioni più specifiche, di cui al D.Lgs. n. 36/2021, limitatamente all'attività sportiva dilettantistica esercitata e se compatibile con il Codice del Terzo settore (C.T.S.).

L'ente sportivo può assumere la forma di ente del Terzo Settore (E.T.S.) a condizione che venga esercitata, come

attività di interesse generale, l'organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche.

In questo caso, l'ente può iscriversi nel R.A.S.D. e applicare le disposizioni del D.Lgs. n. 36/2021 anche se l'attività di organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche è esercitata al fianco di un'altra delle attività di interesse generale; in estrema sintesi, all'ente del Terzo Settore che esercita attività sportiva dilettantistica è consentito l'esercizio di una o più attività principali, oltre a quella di organizzazione e gestione di attività sportive; gli altri enti sportivi, al contrario, devono svolgere come attività principale e stabile "esclusivamente" quella sportiva dilettantistica.

## L'ABROGAZIONE DELL'OBBLIGO DI PRESENTAZIONE DEL MODELLO EAS PER GLI ENTI SPORTIVI

Con il D.Lgs. n. 120/2023 gli enti sportivi dilettantistici iscritti nel Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche (R.A.S.D.) non saranno più tenuti alla trasmissione del modello EAS (Enti Associativi).

Dal 5 settembre 2023 (entrata in vigore del D.Lgs. n. 120/2023), le associazioni sportive dilettantistiche (A.S.D.) e le società sportive dilettantistiche (S.S.D.) iscritte nel Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche (R.A.S.D.) sono esonerate dalla presentazione del modello EAS, come disposto dal comma 6-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 39/2021.

### Art. 6 – Iscrizione al registro

decreto legislativo 28 febbraio 2021 n. 39

\*\*\*

**1. La domanda di iscrizione è inviata al Dipartimento per lo sport, su richiesta delle Associazioni e Società sportive dilettantistiche, dalla Federazione sportiva nazionale, dalla Disciplina sportiva associata o dall'Ente di promozione sportiva affiliante, anche paralimpici, che verificano, in particolare, la conformità dello statuto del richiedente ai principi previsti nel proprio statuto, approvato dal CONI o dal CIP, secondo le rispettive competenze, o, in mancanza di un organismo affiliante, secondo le modalità stabilite nel provvedimento di cui all'articolo 11.**

**2. Alla domanda è allegata la documentazione attestante:**

a) la ragione sociale o denominazione, la natura giuridica, il codice fiscale e l'eventuale partita IVA dell'associazione o società sportiva dilettantistica;

**a-bis) l'atto costitutivo e lo statuto dell'Associazione o Società sportiva dilettantistica;**

b) i dati inerenti alla sede legale e i recapiti;

c) la data dello statuto vigente;

d) la dichiarazione contenente l'indicazione dell'oggetto sociale e le attività sportive, didattiche e formative;

e) la dichiarazione contenente l'indicazione della composizione e della durata dell'organo amministrativo e delle generalità del legale rappresentante e degli amministratori;

f) i dati dei tesserati.

**3. Ogni associazione e società sportiva dilettantistica trasmette, in via telematica, entro il 31 gennaio dell'anno successivo, una dichiarazione riguardante l'aggiornamento dei dati di cui al comma 2, l'aggiornamento degli amministratori in carica e ogni altra modifica intervenuta nell'anno precedente.**

**3 bis** Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o dell'autorità di Governo delegata in materia di sport possono essere rideterminati i dati richiesti ai sensi del comma 2, anche fissando requisiti ulteriori. **Il medesimo decreto disciplina, inoltre, le modalità di inserimento dei dati dei soggetti direttamente tesserati con le Federazioni sportive nazionali, le Discipline sportive associate e gli Enti di promozione sportiva, anche paralimpici.**

**4. Entro quarantacinque giorni dalla presentazione della domanda, il Dipartimento per lo sport, verificata la sussistenza dei requisiti richiesti nonché delle altre condizioni previste, può:**

- a) accogliere la domanda e iscrivere l'ente;
- b) rifiutare l'iscrizione con provvedimento motivato;
- c) richiedere di integrare la documentazione ai sensi dell'articolo 1, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361.

**4 bis. Ai fini di quanto previsto al comma 4, il Dipartimento per lo sport istituisce, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, un comitato permanente composto da rappresentanti del CONI e del CIP, oltre che dello stesso Dipartimento per lo sport. I rappresentanti del CONI attestano la conformità ai propri principi fondamentali degli statuti delle Associazioni e Società sportive affiliate a organismi riconosciuti dal CONI e i rappresentanti del CIP attestano la conformità ai propri principi fondamentali degli statuti delle Associazioni e Società sportive affiliate a organismi riconosciuti dal CIP. Il comitato si riunisce a cadenza settimanale. Con proprio decreto, l'Autorità politica delegata in materia di sport definisce le modalità di funzionamento del Comitato. All'istituzione e al funzionamento del Comitato si provvede nei limiti delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica. Ai componenti del Comitato non spettano compensi né rimborsi spese, né emolumenti comunque denominati.**

**5. Decorsi ulteriori trenta giorni dalla comunicazione dei dati integrativi richiesti, la domanda di iscrizione si intende accolta e l'iscrizione avrà validità dalla data di presentazione della domanda.**

**6. In caso di mancato o incompleto deposito degli atti e dei loro aggiornamenti nonché di quelli relativi alle informazioni obbligatorie, nel rispetto dei termini in esso previsti, il Dipartimento per lo sport, anche su indicazione del CONI e del CIP, nell'ambito di rispettiva competenza, diffida l'ente ad adempiere all'obbligo suddetto, assegnando un termine non superiore a centottanta giorni, decorsi inutilmente i quali l'ente è cancellato dal Registro.**

**6 bis. Alle Associazioni e Società sportive dilettantistiche iscritte nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche non si applica l'obbligo di trasmissione di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 e comunque tali enti non sono tenuti alla presentazione dell'apposito modello di cui al medesimo comma 1 dell'articolo 30.**

Il nuovo Registro delle Attività Sportive Dilettantistiche (R.A.S.D.) è stato istituito, come è stato indicato, con l'art. 4 del citato D.Lgs. n. 39/2021, in sostituzione del registro C.O.N.I. e in esso devono essere iscritti tutti gli enti sportivi dilettantistici che desiderano beneficiare di tutti i vantaggi previsti in relazione alla detta iscrizione.

Sul punto, si ricorda che gli enti che risultavano già iscritti al C.O.N.I. sono trasmigrati automaticamente per effetto dell'art. 12 del citato D.Lgs. n. 39/2021, mentre per le nuove realtà associative e/o societarie l'iscrizione avviene da parte delle federazioni (F.S.N., D.S.A. e E.P.S.) su richiesta delle medesime associazioni o società sportive dilettantistiche affiliate.

L'obbligo di comunicazione dei dati all'Agenzia delle Entrate riguarda gli enti associativi non commerciali di natura privatistica e le società sportive dilettantistiche, di cui all'art. 90 della L. n. 289/2002 ma, come detto, queste ultime sono state esonerate a partire dal 5 settembre 2023 che, rispettando le condizioni richieste dalla normativa vigente, si avvalgono o intendono avvalersi del regime agevolativo di cui all'art. 148 del D.P.R. n. 917/1986 (T.U.I.R.) e dei commi 4 e 6 dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 (I.V.A.).

L'obbligo della comunicazione grava anche sugli enti associativi che, in applicazione del comma 1 dell'art. 148 del T.U.I.R., si limitano a riscuotere quote associative oppure contributi versati dagli associati o partecipanti a fronte dell'attività istituzionale svolta dai medesimi (Agenzia delle Entrate, circolare 1° dicembre 2009 n. 51/E).

Di conseguenza, in ossequio al dettato letterale della nuova norma, oltre alle A.S.D. e S.S.D. di nuova costituzione, da iscrivere al R.A.S.D entro i successivi 60 giorni, l'obbligo di trasmissione del modello EAS è decaduto anche per gli enti sportivi dilettantistici già costituiti, iscritti e trasmigrati che, per effetto di modifiche intervenute, avrebbero dovuto ripresentare il modello entro la scadenza precedentemente prevista del 31 marzo dell'anno successivo, secondo quanto previsto nello specifico provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (provvedimento n. 15896/2009).

L'abolizione dell'obbligo della trasmissione del modello EAS è senza ombra di dubbio importante in considerazione del fatto che l'Amministrazione finanziaria, nel corso delle proprie attività di controllo, ne ha spesso contestato il mancato invio, procedendo al recupero a tassazione delle varie entrate dell'ente per decadenza dalle agevolazioni fiscali, stante il fatto che la trasmissione del modello in commento risulta necessario per fruire delle agevolazioni, oltre al possesso dei requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria; ai sensi dell'art. 30 del D.L. 185/2008, infatti, la non imponibilità dei corrispettivi, quote e contributi dipende dalla trasmissione, esclusivamente per via telematica, del modello in commento.

Come detto, con la nuova disciplina, l'obbligo è stato abrogato per gli enti sportivi indicati, restando ancora valido per gli enti associativi diversi da quelli sportivi dilettantistici (associazioni culturali, assistenziali, di formazione extra-scolastica della persona, bande, cori e quant'altro) ovvero degli altri enti associativi senza scopo di lucro che non sono iscritti nel Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche – R.A.S.D. (o nel R.U.N.T.S., se ente del Terzo Settore, ai sensi del comma 4 dell'art. 94 del d.lgs. 117/2017), ma che fruiscono delle stesse agevolazioni fiscali.

### **Gli schemi di bilancio per le A.S.D. consigliati dal C.N.D.E.C. e la F.N.C.**

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (C.N.D.C.E.C.) e la Fondazione Nazionale Ricerca dei Commercialisti (F.N.C.) hanno pubblicato recentemente (13 dicembre 2023) il documento *"Schemi di bilancio delle associazioni sportive dilettantistiche"*.

Come indicato sul sito indicato in apertura (quello della F.N.C.) e nel medesimo documento, la guida ha, quale obiettivo prioritario, quella di costituire un riferimento di base, per gli iscritti all'Albo e per gli operatori del settore, che possa essere utilizzato al fine di stabilire e confermare un regime di trasparenza e di attendibilità anche per il mondo sportivo dilettantistico.

Come indicato in questo contributo, le associazioni sportive dilettantistiche (A.S.D.) devono costituirsi con atto scritto, come associazione riconosciuta ovvero priva di personalità giuridica, affiliarsi annualmente ad almeno una Federazione Sportiva Nazionale (F.S.N.), Disciplina Sportiva Associata (D.S.A.) o Ente di Promozione Sportiva (E.P.S.) e ottenere l'iscrizione nel Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche (R.A.S.D.).

L'art. 7 del D.Lgs. n. 36/2021 ha indicato il contenuto minimo degli statuti sociali delle associazioni sportive dilettantistiche ma, diversamente da quanto previsto nel Codice del Terzo Settore, nel D.Lgs. n. 36/2021, non è stato indicato alcunché in relazione agli schemi da adottare nella redazione dei rendiconti e/o bilanci d'esercizio che, pertanto, possono essere liberamente redatti, tenendo conto di un "principio di cassa" (Rendiconto) o di un "principio di competenza" (Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione).

Nelle premesse alla presentazione del documento indicato si preavvisa che sono stati rielaborati i formati di bilancio propri degli enti del Terzo Settore (E.T.S.), come approvati dal decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020, come aggiornati all'O.I.C. 35, nella prospettiva di individuare uno schema di riferimento già ampiamente "validato" e, si conseguenza, il documento prevede due modelli alternativi di schema:

- il primo, articolato sul principio di competenza economica e composto da: "Stato patrimoniale", "Rendiconto gestionale" e "Relazione di missione";
- il secondo, articolato sul principio di cassa, e composto da "Rendiconto" per cassa con talune annotazioni ricavabili in prevalenza da specifiche disposizioni normative.

Si sottolinea, altresì, come tali schemi possano essere utilizzati già per i bilanci e i rendiconti 2023 (ovvero quelli che si andranno a definire e approvare nel corso del 2024) e si evidenzia ulteriormente che, per gli enti di maggiori dimensioni, come quelli in regime di contabilità ordinaria o che non applicano il regime forfetario, di cui alla L. n. 398/1991, si rende opportuna la redazione di un bilancio d'esercizio in forma ordinaria, composto da "Stato patrimoniale", "Rendiconto gestionale" e "Relazione di missione", mentre per gli enti minori potrà essere considerato sufficientemente rappresentativo un documento riepilogativo redatto in forma di rendiconto per cassa.

Si evidenzia, inoltre, che gli schemi non sono da considerarsi *format* rigidi ma che gli stessi possono essere adattati alle specifiche esigenze dell'ente con la conseguenza che, a mero titolo esemplificativo, si ritiene possibile suddividere ulteriormente le voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto oppure effettuare dei raggruppamenti delle stesse ai fini di favorire la chiarezza del bilancio.

Sul punto, inoltre, viene rilevato come gli enti che presentano per due esercizi consecutivi voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole con importi nulli possano procedere alla loro eliminazione e come sia possibile aggiungere voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto.

Si ricorda, inoltre, che non è presente un obbligo di deposito del bilancio o rendiconto annuale, se non nel caso previsto dall'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2021, in ordine al procedimento di acquisizione della personalità giuridica tramite l'iscrizione al Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche (R.A.S.D.).

Naturalmente, stante anche il contenuto del documento richiamato, nel caso delle società sportive dilettantistiche (S.S.D.) si rende necessario redigere il bilancio in ossequio alla disciplina contenuta nel codice civile, anche in relazione alla loro dimensione e alla propria veste giuridica (per esempio, nella veste di s.r.l. o di società cooperativa), con obbligo di deposito presso il Registro delle Imprese, detenuto dalle camere di commercio, in formato "XBRL" nei termini ordinari di trenta giorni dalla relativa approvazione.

Il documento del C.N.D.C.E.C. indicato, infine, precisa che, nella predisposizione del bilancio degli enti sportivi, debbano essere applicate le clausole generali, i principi generali e i criteri di valutazione, come statuiti dalle disposizioni contenute negli articoli 2423, 2423-*bis* e 2426 del codice civile e i principi contabili nazionali, in quanto compatibili con la forma giuridica assunta, l'assenza dello scopo di lucro e con le proprie finalità sportive nonché i contenuti di OIC 35 – Principio contabile E.T.S., per quanto compatibili.

## FAC-SIMILE CONTRATTO DI SPONSORIZZAZIONE

a cura di CHIARA ZANTEDESCHI

### CONTRATTO DI SPONSORIZZAZIONE

#### TRA

La ditta \_\_\_\_\_, con sede in \_\_\_\_\_ (C.F. e P.I. \_\_\_\_\_), in persona del suo legale rappresentante pro tempore sig. \_\_\_\_\_, da qui in avanti anche denominata *sponsor*;

#### E

La società sportiva dilettantistica \_\_\_\_\_ (*oppure*) l'associazione sportiva dilettantistica \_\_\_\_\_, con sede in \_\_\_\_\_, in persona del suo legale rappresentante pro tempore, da qui in avanti anche denominata *sponsee*;

#### premessò che

- A. Lo *sponsee* svolge attività sportiva di \_\_\_\_\_
- B. Lo *sponsee* è affiliato alla Federazione Italiana \_\_\_\_\_, è assoggettato alla normativa della Federazione di appartenenza e partecipa alle manifestazioni sportive da essa indette tra cui, in particolare, il campionato \_\_\_\_\_;
- C. Lo *sponsee* è iscritto al Registro tenuto presso il CONI, al n. \_\_\_\_\_
- D. Lo *sponsor* svolge attività di impresa, consistente in \_\_\_\_\_.
- E. Lo *sponsor* intende dare diffusione e, quindi, pubblicizzare (*scegliere l'opzione*):
  - il proprio marchio " \_\_\_\_\_", meglio descritto nell'allegato al presente contratto;
  - i propri prodotti, meglio descritti nell'allegato al presente contratto;
  - il proprio nome;
  - i segni distintivi della sua azienda, meglio descritti nell'allegato al presente contratto, sia nei confronti dei consumatori finali, sia nei confronti di possibili rivenditori e distributori o, comunque, operatori economici.
- F. Lo *sponsor* sottoscrive il presente contratto di sponsorizzazione con la finalità di incrementare la propria visibilità sul mercato e, possibilmente, il numero dei clienti e l'entità delle vendite tramite le attività pubblicitarie che lo *sponsee* si obbliga a tenere nei modi appresso indicati.
- G. Lo *sponsee* si impegna a dare diffusione e visibilità allo *sponsor* per le finalità pubblicitarie di cui sopra e con le modalità sotto descritte.

Ciò premesso, le parti

**convengono quanto segue**

### 1. Premesse

Le premesse e gli allegati costituiscono parte integrante del presente contratto.

### 2. Oggetto

L'oggetto della sponsorizzazione consiste nella diffusione pubblicitaria:

- del marchio dello *sponsor* " \_\_\_\_\_ ", meglio descritto nell'allegato al presente contratto;
- dei prodotti dello *sponsor*, meglio descritti nell'allegato al presente contratto;
- del nome dello *sponsor*;
- i segni distintivi dell'azienda dello *sponsor*, meglio descritti nell'allegato al presente contratto.

La diffusione pubblicitaria avverrà tramite l'attività svolta dallo *sponsee* nei termini e modi appresso descritti, con la sopra dedotta finalità di incrementare la visibilità dello *sponsor* e, possibilmente, il numero di clienti e il fatturato.

Le caratteristiche del marchio / del nome / dei prodotti / dei segni distintivi dell'azienda potranno essere modificate dallo *sponsor* nel corso di durata del contratto, purché ciò non comporti costi o disagi allo *sponsee* e purché ciò sia consentito dalle norme e regole della Federazione sportiva e dalle manifestazioni sportive in corso o programmate, anche non in via ufficiale.

### 3. Durata del contratto

Il presente contratto avrà efficacia dalla data della sottoscrizione fino al \_\_\_\_\_.

È esclusa ogni forma di rinnovazione tacita del contratto.

Allo scadere del contratto, lo *sponsee* cesserà ogni attività in favore dello *sponsor*, senza vincolo od obbligazione ulteriore alcuna.

(eventuale)

Alla cessazione del contratto, lo *sponsor* perderà tale qualifica, non potrà più qualificarsi come *sponsor* dello *sponsee* e neppure come *ex-sponsor*.

### 4. Obblighi dello *sponsee*

Lo *sponsee* si obbliga, al fine di agevolare le finalità pubblicitarie rincorse dallo *sponsor* e indicate nelle premesse, ad apporre il marchio / nome dello *sponsor* / nome del prodotto / disegno del prodotto / segni distintivi dell'azienda dello *sponsor* sulle casacche da gioco, abiti e dotazioni (borse, automezzi, impianti sportivi) dei propri atleti e del proprio personale tecnico.

Ciò dovrà avvenire, in particolare, durante le manifestazioni sportive, nonché nelle fasi precedenti e successive (ad esempio, ingresso agli impianti, riscaldamento, presentazione, conferenze stampa, interviste, uscita dagli impianti, ecc.).

La visibilità dello *sponsor* come sopra prevista dovrà avvenire anche sui documenti ufficiali dello *sponsee*, nonché in eventuali suoi mezzi di comunicazione verso terzi e al pubblico (ad esempio, manifesti e volantini delle manifestazioni sportive, *social network*, TV, strumenti di comunicazione al pubblico telematici).

Lo *sponsee* si impegna a fornire dimostrazione della corretta esecuzione dei superiori obblighi, esibendo allo *sponsor* fotografie, filmati o quant'altro, fatte salve specifiche richieste da parte dello *sponsor*, che non dovranno, comunque, essere esorbitanti rispetto alla normalità e che, eventualmente, dovranno essere espletate con spese a suo carico.

L'apposizione e le caratteristiche grafiche del marchio, che potrebbero contenere richiami ai segni distintivi dell'azienda e ai prodotti venduti, dovranno rispettare le indicazioni comunque fornite dalla Federazione sportiva.

Le attività di ideazione, predisposizione grafica e conseguente allestimento delle attrezzature dello *sponsor* rispetto alle finalità pubblicitarie avverranno a spese e sotto la responsabilità dello *sponsor*.

### 5. Obblighi dello *sponsor*

Quale corrispettivo delle prestazioni espletate dallo *sponsee*, lo *sponsor* è obbligato in suo favore al pagamento di € \_\_\_\_\_, oltre IVA, che avverrà (*inserire i termini*) tramite bonifico bancario sul conto corrente intestato allo *sponsee* acceso presso \_\_\_\_\_.

Nel caso in cui lo *sponsee*, al termine della stagione sportiva, fosse ammesso alla categoria superiore (*oppure*) vicesse il campionato \_\_\_\_, il corrispettivo sarà incrementato nella misura del \_\_%.

Tale corrispettivo non costituisce in alcun modo contributo alle manifestazioni sportive o ai singoli eventi.

Lo *sponsor* manleva lo *sponsee* da ogni responsabilità verso terzi connessa con l'eventuale utilizzo improprio o abusivo del marchio, degli elementi distintivi della sua azienda e dei suoi prodotti.

### 6. Modalità di esecuzione e risoluzione per inadempimento

Le parti convengono che il presente contratto non determina obbligazioni di risultato in capo allo *sponsee*, il quale non garantisce la qualità dei risultati sportivi, né l'incremento di clienti e di vendite.

Lo *sponsor* non assume alcun onere per gli eventi sportivi ai quali parteciperà lo *sponsee*, né ha facoltà organizzative o decisionali ovvero responsabilità rispetto all'attività dello *sponsee* o degli organizzatori dell'evento.

Lo *sponsee*, nell'ambito della partecipazione alla manifestazione sportiva in oggetto, si impegna a non tenere comportamenti che possano pregiudicare lo scopo pubblicitario di accostare i consumatori, i rivenditori o i distributori al marchio e di incrementare le vendite o a ledere l'immagine dello *sponsor*.

L'inadempimento viene regolato secondo le norme del codice civile in quanto applicabili.

Il presente contratto si risolverà di diritto in particolare nei seguenti casi:

- a) squalifica dello *sponsee* dal campionato \_\_\_\_ o dalla manifestazione sportiva \_\_\_\_\_, con conseguente riduzione del corrispettivo proporzionalmente alla durata della partecipazione al campionato da parte dello *sponsee*;
- b) inosservanza delle norme e regolamenti della Federazione riguardanti gli accordi pubblicitari;
- c) ogni atto, fatto o evento lesivo per l'immagine dello *sponsor*.

L'eventuale lesione all'immagine dello *sponsor* imputabile ad atti o fatti dolosi o colposi dello *sponsee* comporterà, inoltre, il diritto dello *sponsor* al risarcimento del danno.

### 7. Impossibilità sopravvenuta

Nel caso in cui le attività attraverso le quali dovrà trovare esecuzione la sponsorizzazione non potessero più essere poste in essere per fatto non imputabile alle parti (ad esempio, pandemia, terremoto, eventi climatici, ecc.) oppure ne derivasse una minore presenza di pubblico (ad esempio, per limitazioni agli ingressi nella manifestazione sportiva), il corrispettivo andrà comunque versato in misura intera allo *sponsee* e/o non potrà essere neppure in parte ripetuto dallo *sponsor*, neppure in parte, essendo esso necessario rispetto all'organizzazione programmata dello *sponsee* [*oppure*] il corrispettivo sarà ridotto [*eventualmente*] in proporzione all'effettiva durata della sponsorizzazione.

### 8. Clausola di esclusiva

L'attività di sponsorizzazione come sopra descritta verrà svolta in via esclusiva in favore dello *sponsor* da parte dello *sponsee*, che non potrà stipulare analoghi contratti con altri soggetti terzi.

(oppure)

#### **8. Clausola di non esclusiva**

L'attività di sponsorizzazione come sopra descritta non verrà svolta in via esclusiva in favore dello *sponsor* da parte dello *sponsee*, che potrà stipulare analoghi contratti con altri soggetti terzi, utilizzando gli stessi strumenti e canali di diffusione al pubblico, purché tale concomitanza di *sponsor* non ne pregiudichi la visibilità.

(oppure)

#### **8. Clausola di esclusiva parziale**

L'attività di sponsorizzazione come sopra descritta verrà svolta in via esclusiva in favore dello *sponsor* da parte dello *sponsee* relativamente alle maglie e all'abbigliamento degli atleti e del personale tecnico, mentre sarà svolta in modo non esclusivo relativamente agli altri strumenti di diffusione (ad esempio, cartelloni, volantini, social network), purché tale concomitanza di *sponsor* non ne pregiudichi la visibilità.

#### **9. Cessione del contratto**

Il presente contratto non può essere ceduto dalle parti a soggetti terzi, salvo il caso di cessione di azienda o di ramo di azienda da parte dello *sponsor*.

(oppure)

Il presente contratto non può essere ceduto a terzi dallo *sponsee*, in quanto caratterizzato dall'*intuitus personae*, mentre lo *sponsor* ha diritto di cedere il contratto a terzi, dando preventiva comunicazione allo *sponsee* con n. \_\_\_ giorni di anticipo e purché la cessione non comporti un aggravio di costi e oneri in capo allo *sponsee* e sia compatibile con le norme e regole della Federazione sportiva, nonché del campionato o delle manifestazioni sportive in corso o alle quali lo *sponsee* ha in programma di partecipare.

La cessione non libera lo *sponsor* dal pagamento del corrispettivo, di tal che lo *sponsor* sarà obbligato in solido unitamente al cessionario, senza obbligo di preventiva escussione verso quest'ultimo.

In caso di cessione del marchio nel corso della validità del presente contratto, lo *sponsor* non avrà diritto alla ripetizione, neppure parziale, del corrispettivo o ad alcuna forma di indennità e il contratto proseguirà con il cessionario del marchio.

#### **10. Riservatezza**

Tutte le informazioni che le parti conseguiranno in esecuzione del presente contratto devono ritenersi riservate e non potranno essere divulgate a terzi, salvo quanto strettamente necessario per l'esercizio dei propri diritti.

Il presente obbligo accordo di riservatezza permane anche successivamente al venire meno degli effetti del presente contratto per qualsiasi causa.

#### **11. Modifiche del contratto**

Ogni modificazione al contenuto del presente contratto sarà valida ed efficace solo se approntata nella forma scritta e se accettata per iscritto da entrambe le parti.

Conseguentemente, la disapplicazione, anche reiterata, di una o più delle pattuizioni e delle clausole contenute nel presente contratto non dovrà intendersi quale abrogazione tacita.

#### **12. Risoluzione delle controversie**

Le controversie che dovessero insorgere tra le parti saranno devolute alla competenza esclusiva del Tribunale di \_\_\_\_\_.

**13. Dichiarazioni finali**

Le parti dichiarano che il presente contratto è frutto di trattative e non rende necessario sottoscrivere specificamente le singole clausole.

*(in alternativa, in calce al documento, andranno elencate le clausole con loro descrizione sommaria, con ulteriore specifica sottoscrizione, ai sensi dell'art. 1341, secondo comma, c.c.)*

*(eventuale) Lo sponsee dichiara di essere soggetto passivo IVA.*

Le parti si impegnano a trattare i reciproci dati personali, in conformità alla vigente normativa sulla tutela della riservatezza ex D.Lgs. n. 196/2003 e Regolamento europeo n. 691/2016 ed esclusivamente per finalità legate all'esecuzione del presente contratto.

Il presente contratto andrà registrato solo in caso di uso dalla parte che ne avrà interesse.

Il presente contratto, una volta sottoscritto, viene scambiato dalle parti tramite posta elettronica certificata.  
*(allo scopo di dare data certa al contratto, in caso di controllo fiscale)*

Allegati:

- descrizione marchio / segni distintivi azienda / prodotti oggetto di sponsorizzazione.

*Luogo, data e firma*

(se non vi sono state trattative)

Ai sensi dell'art. 1341 c.c., le parti approvano specificamente le seguenti clausole:

Art. .... descrizione sintetica;

Art. .... descrizione sintetica.

*Luogo, data e firma*

[Clicca qui per scaricare in formato word](#)

# Quali sono gli elementi che rendono un collaboratore “ideale”



A cura di Mario Alberto Catarozzo

Negli ultimi anni si parla molto di leadership, con particolare attenzione alle novità che hanno interessato il mondo del lavoro dopo la pandemia. Alla leadership autocratica del passato, quella con il pugno di ferro, si preferisce oggi la leadership positiva, caratterizzata dal coinvolgimento delle persone nei progetti e dai modi empatici e disponibili di porsi dei capi. Il fine di questi cambiamenti è quello di andare incontro alle nuove esigenze del lavoro, alle richieste delle nuove generazioni di lavoratori e alla necessità di creare ambienti di lavoro più confortevoli, performanti e partecipativi.

La leadership, per quanto imprescindibile sull'argomento, compone di fatto solo il 50% dello scenario. Infatti, per creare ambienti dove le persone lavorino bene, producano, si realizzino e ci siano progetti partecipati è necessario che tutti i protagonisti della “partita” ci mettano il loro. Fare il capo, infatti, è cosa alquanto difficile se i collaboratori remano contro e non partecipano ai progetti. Come nel rapporto di coppia, anche sul lavoro bisogna essere in due a voler far funzionare le cose al meglio. Passiamo quindi a parlare dei collaboratori e vediamo in questo articolo come è opportuno che un collaboratore di Studio si comporti perché possa essere parte attiva e partecipe del progetto di Studio e contribuisca a creare un buon clima di lavoro.

## DA PROBLEMA A RISORSA

Il primo aspetto che va considerato è l'atteggiamento. Nella quotidianità del lavoro è sicuro che si incontreranno difficoltà, problemi, imprevisti. Di fronte ad essi ci sono due modi, in sostanza, di porsi: lamentarsi, criticare, fare vittimismo, sbuffare, opporre resistenza, oppure avere un atteggiamento positivo, fermarsi a pensare come risolvere il problema ed essere proattivi. Nel primo caso, il collaboratore diventa parte del problema e per un capo diventa molto difficile gestire la situazione. Conosciamo tutti l'atteggiamento di chi si lamenta sempre perché le cose non vanno come vorrebbe, di chi accusa il sistema o chissà chi perché le cose non sono come dovrebbero e chi affronta con il “muso lungo” le situazioni impreviste e le difficoltà. La gestione di un team composto anche da poche persone con questo atteggiamento è decisamente una sfida impossibile per un leader; perché, se i collaboratori non partecipano con apertura mentale, propositività e capacità di problem solving, le situazioni non fanno altro che diventare più pesanti, complicate e difficili da gestire. Di fronte a questi atteggiamenti, un capo vive il collaboratore come un problema, come un ulteriore elemento di disturbo, di difficoltà. Il collaboratore diventa più un ostacolo verso la risoluzione della situazione, che non una risorsa preziosa, come dovrebbe essere. Qual è, invece, l'atteggiamento corretto, che rende il collaboratore una risorsa preziosa e che rende il capo ben felice di averlo in team? La propositività, la capacità di problem solving, la flessibilità e la volontà di fare squadra per risolvere le situazioni, ciascuno con la propria competenza e ruolo. Un atteggiamento di questo tipo rende il proprio team leader più sereno, gli permette di concentrarsi sulla questione, e non sulla persona da gestire, e fa sentire di avere un gruppo affiatato intorno.

## PORTARE A TERMINE LA DELEGA

Un secondo aspetto importante per essere considerati un'ottima risorsa e un prezioso collaboratore dal proprio capo è portare sempre a termine le deleghe ricevute. Può sembrare ovvio tutto ciò, ma nella realtà non è così. Molto spesso, infatti, il collaboratore riporta al proprio capo non il risultato della delega, ma il tentativo. Facciamo un esempio concreto: il capo chiede ad un collaboratore di recuperare determinate informazioni da un cliente. Il collaboratore manda una email, poi una seconda, fa una telefonata e a questo punto, non avendo ricevuto risposta, torna dal capo riportando il mancato risultato. Cosa dovrebbe fare il capo secondo voi a questo punto? Il problema iniziale (la mancanza di dati) gli ritorna pari pari sulla scrivania dopo alcuni tentativi da parte del collaboratore. Alcuni potrebbero pensare che il collaboratore non può fare l'impossibile. Vero, ma il possibile sì. Riportare al delegante il tentativo, vuol dire riportargli il problema dicendogli *"ho fatto quello che mi hai chiesto, ma non sono riuscito a raggiungere il risultato, ora pensaci tu"*. In sostanza, il problema ricade addosso al capo. Anche qui, il collaboratore non è stato parte della soluzione (una risorsa), ma parte del problema. Cosa potrebbe fare? Sicuramente, ispirandosi al problem solving e applicando un po' di fantasia, altre strade da sondare, oltre a quelle "classiche" e più comode, ci sono sempre. In ogni caso, la buona regola è di non riportare il problema "grezzo" com'era inizialmente al proprio delegante, ma provare quantomeno a proporre una soluzione. Essere propositivi è sempre ben visto. Invece di ritornare con il problema iniziale intonso, si può cercare di proporre alcune soluzioni alternative per chiedere al proprio capo quale preferisce percorrere. In conclusione, non riportate il problema dopo pochi tentativi, ma cercate di portare soluzioni, se non risultati.

## DA CRITICISMO A CRITICA COSTRUTTIVA

Dove ci sono più teste e più caratteri, è normale che ci siano più opinioni e preferenze. Lavorare bene insieme non vuol dire non pensare, eseguire pedissequamente e dire sempre sì. Assolutamente no. Un team performante, dove le persone partecipano e si realizzano, è composto da voci diverse, da opinioni diverse. Il punto è imparare a metterle insieme per trovare ad un certo punto la "quadra" e operare tutti nella stessa direzione, una volta che la decisione è stata presa. In questo caso diventa importante saper esporre le proprie opinioni in modo assertivo, quindi esponendosi chiaramente, ma anche con apertura verso il confronto. L'atteggiamento più negativo è di chi assume posizioni di principio, magari aggiungendoci anche un pizzico di permalosità. In riunione, così come davanti alla macchinetta del caffè, saper esporre la propria idea e anche condurre una critica è importante: è un modo per manifestare la propria identità, il proprio pensiero e portare valore aggiunto al contesto. Se la modalità è rigida, tuttavia, non si fa altro che diventare polemici, muovere accuse, voler avere ragione a tutti i costi. Questo atteggiamento crea dissidi, conflitti e non fa altro che generare tensioni e far perdere tempo. Nulla di costruttivo, in sostanza, solo distruttivo o fine a sé stesso. In conclusione, va benissimo portare critiche, purché siano finalizzate a trovare soluzioni e migliorare l'ambiente.

## FLESSIBILI È MEGLIO CHE RIGIDI

Abbiamo già accennato all'importanza della flessibilità. Un collaboratore flessibile è una persona sicura di sé, che sa mettersi in gioco, che affronta con apertura mentale il confronto e le sfide. Questa persona è l'ideale per un capo e in un ambiente con i colleghi, perché non ha "spigoli" e sa capire cosa è opportuno fare in ogni situazione, come porsi nei confronti dei colleghi, dei capi e dei clienti, al fine di portare il risultato. Anche il capo ha il suo carattere e le sue necessità, per cui un collaboratore ideale è colui o colei che sa cogliere la richiesta del capo e portargli il risultato come lo richiede, con i tempi e i modi richiesti.

## ANSIA, NO GRAZIE

Infine, la gestione dell'ansia. Un ottimo collaboratore sa gestire le proprie emozioni e sa gestire l'ansia, soprattutto. Avere tante cose da fare, avere scadenze prossime, incontrare difficoltà è all'ordine del giorno. Una buona regola? Non andate mai a parlare con il vostro capo quando siete in ansia o arrabbiati. La ragione è che scarichereste sul capo il vostro stato d'animo e il vostro interlocutore si concentrerebbe più a "difendersi" da questa onda emotiva che lo travolge, piuttosto che concentrarsi sul contenuto della vostra richiesta. In più, ben presto assocerà a voi l'ansia e dalla volta successiva passerete per una persona ansiosa a prescindere. In questi casi, calmatevi prima e andate a parlare con il vostro capo solo dopo aver recuperato il giusto equilibrio emotivo. Ovviamente la regola vale anche al contrario: nessun capo dovrebbe scaricare sui collaboratori la propria ansia, anzi dovrebbe fare esattamente l'opposto, dal momento che uno dei suoi compiti è anche creare un buon clima di lavoro e motivare le persone.

## PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

“Il Collaboratore di Studio” è una rivista on line a cadenza mensile  
È prevista la vendita esclusivamente in abbonamento  
Eventuali numeri non pervenuti devono essere reclamati via mail al servizio clienti non appena ricevuto il numero successivo

## PREZZO DELL'ABBONAMENTO

Prezzo dell'abbonamento annuale per l'anno 2024: Euro 120 + IVA

## DIRETTORE RESPONSABILE

Andrea Meneghello

## COMITATO SCIENTIFICO

Federico Dal Bosco – Dottore Commercialista  
Mario Di Bernardo – Dottore Commercialista  
Francesca Iula – Dottore Commercialista  
Luca Malaman – Dottore, Ragioniere Commercialista  
Andrea Meneghello – Ragioniere Commercialista  
Emanuele Pisati – Dottore, Ragioniere Commercialista  
Pierfranco Santini – Dottore Commercialista  
Luca Signorini – Ragioniere Commercialista

## HANNO COLLABORATO A QUESTO NUMERO

Mario Alberto Catarozzo, Federico Dal Bosco, Massimo Gamberoni, Luca Malaman, Rita Passananti, Fabrizio Giovanni Poggiani, Chiara Zantedeschi

Chiuso in redazione il 15 gennaio 2024

## SERVIZIO CLIENTI

Per la redazione/distribuzione/abbonamento/rinnovi:  
tel. 02 84892710  
e-mail [riviste@professionecommercialista.com](mailto:riviste@professionecommercialista.com)

## PROGETTO GRAFICA E IMPAGINAZIONE

A Comunicazione Srl – [www.acomunicazione.com](http://www.acomunicazione.com)

La rivista è registrata presso il Tribunale di Verona - n. 2.086 R.S.

*Tutti i contenuti della rivista sono soggetti a copyright.  
Qualsiasi riproduzione, divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzati espressamente da Namirial S.p.A. sono vietati. Ogni violazione sarà perseguita a norma di legge. Si declina ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nella rivista. Pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, Namirial S.p.A. non risponde di danni derivanti dall'uso dei dati e delle informazioni ivi contenute.*

© 2024 Namirial S.p.A. - Via Caduti sul Lavoro n. 4, 60019 Senigallia (An) - Italia – Local Business Unit di Assago (MI) Centro Direzionale Milanofiori - Strada 1 – Palazzo F6 20057 Assago (MI)