



IL COLLABORATORE DI STUDIO

Mensile operativo dedicato alla crescita
delle Risorse dello Studio Professionale

In evidenza questo mese:

- Il modello
Dichiarazione IVA 2025
- Il rimborso IVA 2025:
normativa e modalità
operative



FEBBRAIO 2025

INDICE

Novità in Breve

Le risposte di Telefisco del 5 febbraio 2025 in breve 03
a cura di Massimo Gamberoni

Il regime forfetario: le novità operative del 2025 20
a cura di Luca Malaman

Soluzioni di Pratica Fiscale

Il modello Dichiarazione IVA 2025 25
a cura di Emanuele Pisati e Vincenzo Verrusio

Il rimborso IVA 2025: normativa e modalità operative 41
a cura di Emanuele Pisati e Vincenzo Verrusio

La riforma del reddito di lavoro autonomo 49
a cura di Stefano Rossetti

Soluzioni di Pratica Contabile

Contabilità ordinaria e semplificata: caratteristiche principali e fattori da valutare in ottica di un cambiamento per l'anno 2025 56
a cura di Federico Dal Bosco

Schede Operative di Sintesi

Semplificazione della dichiarazione annuale 770 dei sostituti d'imposta: nuovo modello F24/770 61
a cura di Fabio Ferrari

Maggior deduzione dei costi per incremento occupazionale 65
a cura di Gerardo Sarcina

Le risposte di Telefisco del 5 febbraio 2025 in breve



A cura di Massimo Gamberoni

AREA TEMATICA: CRISI D'IMPRESA

Il concordato preventivo e la dichiarazione IVA

Secondo gli articoli 96 e 155 del Codice della Crisi d'Impresa, l'ammissione al concordato preventivo comporta una divisione dell'anno in due periodi (dal momento in cui il tribunale ammette l'impresa alla procedura). Quali sono gli effetti sulla dichiarazione annuale IVA, visto che la modulistica per il concordato preventivo non considera questa divisione, a differenza di quella per la liquidazione giudiziale?

L'articolo 8 del DPR n. 322 del 1998 stabilisce che, in caso di fallimento o liquidazione coatta amministrativa, la dichiarazione IVA per l'anno precedente deve essere presentata dai curatori o commissari liquidatori, entro i termini ordinari o entro quattro mesi dalla nomina. Dev'essere inoltre presentata una dichiarazione separata per le operazioni dell'anno precedente alla dichiarazione di fallimento o liquidazione, per l'eventuale inclusione nel passivo della procedura concorsuale.

Gli attuali modelli dichiarativi risultano, dunque, conformi alla norma appena richiamata, che dispone l'obbligo di presentare una specifica dichiarazione concernente le operazioni effettuate nella prima parte dell'anno solare anteriore **alla apertura della procedura concorsuale, con specifico riferimento al fallimento e alla liquidazione coatta amministrativa, e non anche al concordato preventivo.**

AREA TEMATICA: BONUS EDILIZI

Soa per detrazione diretta dei «bonus diversi dal super bonus»

È corretto sostenere che, per l'impresa incaricata di eseguire lavori superiori a 516.000 euro, la qualificazione SOA non è necessaria per la detrazione diretta dei «bonus diversi dal super bonus», a meno che non opti per la cessione del credito o lo «sconto in fattura»?

Il chiarimento discende dalla circolare 10/E del 20 aprile 2023 la quale stabilisce che la qualificazione SOA riguarda sia la fruizione della detrazione fiscale che le opzioni di sconto in fattura e cessione del credito, relative al Superbonus e agli altri bonus edilizi previsti dal Decreto Rilancio.

AREA TEMATICA: LAVORO DIPENDENTE

Tassazione forfetaria determinata sulla base delle Tabelle ACI

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, ai fini della tassazione forfetaria basata sulle Tabelle ACI, non è rilevante se il dipendente sostiene parte dei costi di percorrenza, come il carburante. Pertanto, se il datore di lavoro paga direttamente o rimborsa alcuni di questi costi (ad esempio carburante) per le auto aziendali assegnate a uso promiscuo, non si genera un imponibile aggiuntivo per il dipendente. Si chiede conferma che, analogamente al carburante per auto a motore endotermico, il rimborso da parte del datore di lavoro dei costi per la ricarica di auto aziendali elettriche/ibride non generi ulteriori imposte, come già stabilito in precedenti risposte (es. Risp. n. 477/2023).

Riguardo alla tassazione del rimborso delle ricariche elettriche dei veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti con la risposta pubblicata il 25 agosto 2023, n. 421, dove ha ribadito che la modalità di determinazione forfetaria del valore dei veicoli ad uso promiscuo da assoggettare a tassazione prescinde da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo del mezzo e anche dalla percorrenza che il dipendente effettua realmente. È del tutto irrilevante che il dipendente sostenga a proprio carico tutti o alcuni costi che sono nella base di commisurazione del costo di percorrenza fissato dall'ACI.

Il datore di lavoro, oltre a concedere la possibilità di utilizzare il veicolo in modo promiscuo, può fornire, gratuitamente o meno, altri beni o servizi, ad esempio, l'immobile per custodire il veicolo, etc., beni e servizi che andranno separatamente valutati al fine di stabilire l'importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente.

È stato inoltre chiarito che l'installazione di infrastrutture (wallbox, colonnine di ricarica e contatore a defalco) presso l'abitazione del dipendente rientra tra i beni che vanno separatamente valutati al fine di stabilire l'importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente e che il consumo di energia non rientra tra i beni e servizi forniti dal datore di lavoro (cd. fringe benefit), ma costituisce un rimborso di spese sostenuto dal lavoratore.

Sempre sul rimborso spese è stato precisato che in generale, le somme che il datore di lavoro corrisponde al lavoratore a titolo di rimborso spese costituiscono, per quest'ultimo, reddito di lavoro dipendente, ad eccezione delle spese rimborsate nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, anticipate dal dipendente per snellezza operativa.

<p>Borse di studio per il rendimento scolastico dei figli e rappresentazione nella CU</p> <p>La risposta n. 231/2024 ha chiarito che le somme erogate dai datori di lavoro quali borse di studio per il rendimento scolastico dei figli dei dipendenti non necessitano di documentazione specifica per la detassazione, ma devono essere certificate nella Certificazione Unica (CU) al punto 465, con il codice 23. Tuttavia, il codice 23 sembra riferirsi a borse di studio per attività di ricerca, non per il rendimento scolastico. Pertanto, in passato, le borse di studio per il rendimento scolastico non sono state indicate nella CU. Si chiede se, in assenza di queste informazioni, la CU sia considerata errata ai sensi dell'articolo 4, comma 6-<i>quinquies</i> del DPR n. 322/1998.</p>	<p>La prima risposta n. 231 del 2024 conteneva un refuso ed ora è stata sostituita con una nuova pubblicazione, che chiarisce che <i>“Le borse di studio erogate dall'istante ai figli dei propri dipendenti non devono essere indicate nella CU.”</i>.</p>
<p>Servizio di baby-sitter al di fuori dell'offerta formativa scolastica</p> <p>L'articolo 51, comma 2, lett. f-<i>bis</i>) del TUIR prevede che le somme e i servizi per l'educazione, istruzione, ludoteche, centri estivi e invernali, nonché le borse di studio per i familiari dei dipendenti, non concorrono alla formazione del reddito. La circolare 28/E del 2016 ha incluso anche il rimborso delle spese per servizi di baby-sitting, ma solo se rientrano nell'ambito della "offerta formativa scolastica". La risposta 144 del 2024 ha specificato che le spese per attività sportive sono agevolabili solo se rientrano in iniziative formative scolastiche. Si chiede conferma che lo stesso principio si applichi anche ai servizi di baby-sitting, ossia che l'agevolazione non si applichi se il servizio non è parte di iniziative scolastiche.</p>	<p>La risposta n. 144 del 3 luglio 2024 ha chiarito che i rimborsi per attività sportive praticate dai familiari dei dipendenti sono esclusi dal reddito solo se riguardano iniziative incluse nei piani di offerta formativa scolastica. Allo stesso modo, i servizi di baby-sitting possono essere esclusi dal reddito di lavoro dipendente solo se resi nell'ambito di iniziative scolastiche. In caso contrario, i rimborsi devono essere tassati come reddito da lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del TUIR.</p>

AREA TEMATICA: CONTRIBUENTI IN SEMPLIFICATA

Regime del registrato e imputazione dei ricavi

Regime del registrato. Fatture elettroniche emesse a cavallo d'anno dai contribuenti in regime di contabilità semplificata con opzione per il comma 5 dell'articolo 18 del Dpr 600/73. Per esempio: fattura redatta in data 29 dicembre 2023 ma inviata allo Sdi l'8 gennaio 2024. Si chiede conferma della corretta imputazione del ricavo ai fini dei redditi, che può essere a scelta del contribuente nel 2023 o 2024, alla luce del fatto che, in questi casi, la registrazione del documento potrà avvenire indifferentemente nel 2023 oppure nel 2024.

L'articolo 18, comma 5, del d.P.R. n. 600/1973 consente ai contribuenti che optano per la contabilità semplificata di registrare i documenti IVA senza annotare gli incassi e i pagamenti, presupponendo che la data di registrazione coincida con quella dell'incasso o del pagamento. La circolare n. 11/E del 2017 ha confermato che questa semplificazione è vincolante per almeno tre anni e consente ai contribuenti di considerare incassato il ricavo alla data di registrazione IVA. Per le fatture elettroniche, come stabilito dal decreto legislativo n. 127 del 2015, la data di emissione è quella in cui la fattura è trasmessa al Sistema di Interscambio (SdI). Pertanto, se una fattura elettronica è inviata l'8 gennaio 2024, la registrazione nel registro IVA vendite avviene nel 2024, e i ricavi si considerano imputati al periodo d'imposta 2024, nonostante l'operazione possa essere stata effettuata nel 2023.

AREA TEMATICA: TERZO SETTORE

L'opzione per i regimi semplificati

Dal 1° gennaio 2024 le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale con ricavi non superiori a 65.000 euro possono optare, ai soli fini Iva, per il regime semplificato previsto per i contribuenti minori, di cui alla legge 190/2014. Per le Odv e Aps che abbiano optato per la legge 398/1991, è possibile continuare ad avvalersi, ai fini Ires, del relativo regime forfetario per la determinazione del reddito?

L'articolo 5, comma 15-*quinquies* del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146 stabilisce che le OdV e APS con ricavi annuali fino a 65.000 euro possono optare per un regime forfetario IVA ai sensi della legge 190/2014. Questo regime, facoltativo, non è il regime naturale per questi enti, e si applica ai soli fini IVA.

Gli enti che optano per questo regime devono:

- Emettere fattura senza addebitare l'IVA e non detrarre l'IVA sugli acquisti.
- Essere esonerati da obblighi di versamento dell'IVA, presentazione della dichiarazione IVA e delle comunicazioni periodiche.
- Integrare le fatture con l'indicazione dell'aliquota e versare l'imposta dovuta tramite reverse charge.
- Numerare e conservare fatture di acquisto, bollette doganali, certificare i corrispettivi e conservare i relativi documenti.

Il regime forfetario di cui alla legge 398/1991 è anch'esso opzionale e prevede la determinazione forfetaria di IRES e IVA a credito. Gli enti che optano per questo regime sono esonerati da molteplici obblighi contabili e fiscali, ma devono comunque versare trimestralmente l'IVA, numerare le fatture di acquisto e annotare i corrispettivi.

Ciò posto, si ritiene che avendo detti regimi opzionali una propria autonoma disciplina, che prevede distinti adempimenti fiscali, nonché diversi presupposti di accesso (importo dei ricavi percepiti nell'anno precedente), non possano essere fruiti contemporaneamente sia ai fini dell'IVA che delle imposte dirette, ma alternativamente.

AREA TEMATICA: COOPERATIVE COMPLIANCE

L'adesione di nuovi soggetti

Laddove uno o più soggetti del gruppo siano già entrati nel regime e siano quindi esenti dall'esigenza di certificazione, nel caso in cui intendano aderire alla cooperative compliance altre consociate per effetto, ad esempio, della loro partecipazione al consolidato fiscale nazionale, si chiede di confermare che la certificazione riguardi soltanto il TCF delle società di nuovo ingresso.

L'obbligo di certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (TCF) introdotto dall'articolo 4, comma 1-*bis* del decreto legislativo n. 128 del 2015 si applica solo alle imprese che presentano istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo dopo l'entrata in vigore del decreto legislativo n. 221 del 2023 (imprese di nuovo ingresso). I soggetti già aderenti non sono tenuti a fornire questa certificazione, in quanto il loro TCF è già stato validato al momento dell'ammissione.

Nel caso in cui una società di un gruppo, che già comprende soggetti aderenti, presenti istanza di adesione dopo la data del decreto, la certificazione sarà richiesta solo per il TCF delle imprese di nuovo ingresso, non per quelle già aderenti. Se l'impresa che esercita attività di direzione e coordinamento del sistema di controllo del rischio fiscale ha già avuto il TCF validato, le imprese di nuovo ingresso dovranno rilasciare una certificazione "semplificata" secondo il decreto interministeriale del 12 novembre 2024, n. 212.

Per ottenere questa certificazione, il professionista dovrà solo valutare l'"activity level" del sistema, senza effettuare controlli a livello aziendale. Il certificatore dovrà attestare che il sistema di gestione dei rischi fiscali dell'impresa è integrato nel sistema della società che ha il ruolo di indirizzo.

<p>Società già ammesse e linee guida light</p> <p>Per le società già ammesse o che hanno presentato domanda di ammissione alle cooperative si chiede quali sono le linee guida per la certificazione cosiddetta light prevista dall'articolo 1, comma 2 del Dm 21 Novembre 2024.</p>	<p>Il decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 21 novembre 2024 stabilisce che i soggetti ammessi o che hanno richiesto l'adesione al Regime di adempimento collaborativo (dal momento dell'entrata in vigore del decreto legislativo 30 dicembre 2023 n. 221) devono ottenere una certificazione che attesti l'efficacia delle procedure di test sui controlli implementati, entro la fine del secondo anno d'imposta successivo e, successivamente, ogni tre anni. La certificazione deve essere rilasciata da professionisti abilitati, come stabilito dal decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128. Il contenuto della certificazione è dettagliato nelle "Linee guida per la redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale" approvate con Provvedimento Direttoriale del 10 gennaio 2025. In particolare, i professionisti abilitati dovranno verificare l'efficacia operativa dei controlli (Test of Operating Effectiveness - ToE), assicurandosi che i presidi previsti nel sistema TCF siano stati attuati correttamente e in modo continuativo.</p>
<p>Il ravvedimento guidato e i limiti di valore</p> <p>Con riferimento al ravvedimento cosiddetto guidato per sanare errori/posizioni a rischio a seguito dell'interlocuzione con l'Agenzia per l'ammissione e la permanenza nel regime delle cooperative si chiede come mai non sia stata prevista una soglia di materialità/significatività per limitare la procedura di ravvedimento solo a quei rischi/errori considerati significativi in base proprio alla materialità e pericolosità effettiva.</p>	<p>Secondo l'articolo 1 del decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 31 luglio 2024, n. 126, il ricorso alla procedura di ravvedimento guidato non è obbligatorio per le imprese aderenti al regime di adempimento collaborativo, ma è facoltativo. Le imprese possono scegliere liberamente se utilizzare questa procedura, mantenendo sempre la possibilità di sanare autonomamente le omissioni e irregolarità tramite il ravvedimento operoso. Pertanto, il decreto non prevede una soglia di materialità/significatività per accedere alla procedura, lasciando alla discrezione di ciascuna impresa la decisione di attivarla.</p>

Certificatori bilancio di sostenibilità e TCF

Al fine di evitare duplicazioni di soggetti con le medesime funzioni di controllo e certificazione, si chiede se i soggetti che verranno iscritti nell'apposito albo MEF come certificatori del Bilancio di sostenibilità possano essere automaticamente qualificati alla certificazione del TCF richiesta in sede di presentazione della domanda di ammissione alla cooperative e il bilancio di sostenibilità certificato possa considerarsi quale certificazione del TCF stesso.

Secondo l'articolo 2, comma 3, del decreto interministeriale del 12 novembre 2024 n. 212, il possesso dei requisiti di professionalità per l'iscrizione all'elenco di cui all'articolo 1 è attestato dall'Ordine professionale di appartenenza del professionista, sulla base di modalità e percorsi formativi concordati tra il Ministero dell'Economia, l'Agenzia delle Entrate e i Consigli nazionali degli ordini professionali. Pertanto, non è possibile rispondere direttamente al quesito posto. Si sottolinea inoltre che la certificazione del sistema integrato di gestione del rischio fiscale è un requisito per l'accesso al regime di adempimento collaborativo e non può essere sostituita dalla certificazione del bilancio di sostenibilità; è necessaria una certificazione specifica conforme al decreto interministeriale.

AREA TEMATICA: IVA

Regolarizzazioni fatture a cavallo del 1° settembre 2024

Il decreto legislativo n. 87/2024, entrato in vigore il 29 giugno 2024, modifica il sistema sanzionatorio tributario, applicabile per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024. Il quesito riguarda come applicare il riformato articolo 6, comma 8, del decreto legislativo 471/1997, per le violazioni commesse "a cavallo" del 1° settembre 2024, specificamente per le fatture omesse nel mese di maggio 2024.

Commento:

Secondo la normativa pre-riforma, il cessionario/committente che acquista beni senza fattura può regolarizzare l'operazione entro 4 mesi dalla data di effettuazione, e se non regolarizza entro 30 giorni dopo il termine dei 4 mesi, si applica una sanzione del 100% dell'imposta. Nel caso di fattura omessa a maggio, il termine per la regolarizzazione sarebbe il 10 ottobre 2024.

Il dubbio nasce dal fatto che, se la violazione avviene dopo il 1° settembre 2024, dovrebbe applicarsi la nuova norma, che prevede una comunicazione dell'omessa fatturazione alle Entrate entro 90 giorni, con una sanzione del 70% dell'imposta. Questo sembra applicare retroattivamente la nuova norma, impedendo la regolarizzazione entro i termini previsti dalla normativa pre-riforma. Si chiede quindi un chiarimento sull'applicazione della modifica normativa per questa specifica situazione temporale.

L'articolo 6, comma 8, del decreto legislativo n. 471/1997 sanziona il cessionario/committente che, in caso di omessa o irregolare fatturazione, non adempie agli obblighi di regolarizzazione. Prima delle modifiche introdotte dal decreto legislativo n. 87/2024, il cessionario/committente doveva emettere autofattura entro 30 giorni dalla scadenza dei 4 mesi dalla data dell'operazione. Dopo la riforma, il cessionario/committente deve comunicare l'omissione all'Agenzia delle Entrate entro 90 giorni dal termine previsto per l'emissione della fattura.

Poiché la violazione del cessionario/committente dipende dall'omessa fatturazione del cedente/prestatore, la nuova normativa si applica solo alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024. Pertanto, per le fatture omesse a maggio 2024, si applica la normativa precedente.

<p>Cessioni intra Ue e recupero Iva versata a seguito di regolarizzazione della fattura</p> <p>Nel caso di cessioni intra unionali, a partire da quale evento (e.g. data della firma dell'acquirente sulla dichiarazione di ricevimento merce; data in cui il cedente acquisisce disponibilità del documento di prova; ecc.) può essere emessa nota di credito al fine di recuperare l'imposta versata in sede di regolarizzazione, in analogia a quanto chiarito nella risposta n. 32 del 2023 con riferimento al caso delle esportazioni c.d. indirette?</p>	<p>L'articolo 26 del decreto IVA stabilisce che, se un'operazione fatturata viene annullata, ridotta o modificata in seguito a nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione o applicazione di abbuoni/sconti, il cedente ha il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola entro un anno dall'operazione.</p> <p>Per le cessioni intracomunitarie, l'articolo 45-<i>bis</i> del regolamento di esecuzione n. 2011/282/UE (modificato dal regolamento n. 2018/1912/UE) disciplina la prova dell'avvenuta cessione, distinguendo in base a chi cura il trasporto. La norma non impedisce agli Stati membri di stabilire ulteriori prove. L'Agenzia delle Entrate, con documenti di prassi come la risposta n. 100 del 2019, ha già fornito chiarimenti sull'argomento, che restano validi nonostante le modifiche sanzionatorie introdotte dal decreto legislativo n. 87/2024.</p>
<p>Comunicazione operazioni transfrontaliere: operazioni passive con controparti comunitarie</p> <p>Similmente a quanto chiarito dal Provvedimento n. 89757/2018 e successive modifiche con riferimento agli acquisti intracomunitari di beni e servizi da indicare nel previgente "esterometro", si conferma che anche per la comunicazione dei dati relativi alle operazioni intercorse con soggetti non stabiliti, da effettuare per il tramite dello SDI utilizzando il formato XML previsto per la fattura elettronica, per data di ricezione debba intendersi "la data di registrazione dell'operazione ai fini della liquidazione dell'IVA"?</p>	<p>L'articolo 1, comma 3-<i>bis</i>, del d.lgs. n. 127/2015 stabilisce che, a partire dal 1° luglio 2022, i dati relativi alle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti in Italia devono essere trasmessi telematicamente entro il 15° giorno del mese successivo a quello in cui è stato ricevuto il documento o effettuata l'operazione. Questa disposizione è in linea con l'articolo 47 del decreto-legge n. 331/1993, che prevede la registrazione delle fatture relative agli acquisti intracomunitari entro il 15° giorno del mese successivo a quello di ricezione, con l'indicazione del corrispettivo in valuta estera. Pertanto, la "ricezione" della fattura non deve essere confusa con la data di "registrazione ai fini IVA".</p>

AREA TEMATICA: CONCORDATO PREVENTIVO	
<p>Concordato, successione e donazione</p> <p>In caso di successione o donazione d'azienda per un'impresa individuale aderente al concordato cosa accade alla proposta? Come si gestisce il doppio periodo d'imposta che si viene a creare?</p>	<p>La successione ereditaria non impedisce la continuità dell'attività, in quanto gli eredi possono subentrare nell'impresa. Tuttavia, la morte dell'imprenditore individuale può essere considerata come una cessazione dell'attività e, di conseguenza, una causa di cessazione dal concordato, come previsto dagli articoli 21 e 32 del d.lgs. n. 13/2024. Le stesse considerazioni si applicano anche nel caso di donazione dell'azienda. Inoltre, come chiarito nella FAQ n. 5 del 17 ottobre 2024, il conferimento di un'azienda da parte dell'imprenditore individuale comporta anch'esso la cessazione dal concordato.</p>
<p>Concordato e conferimento di partecipazioni</p> <p>Un conferimento di partecipazioni e/o di crediti effettuato tra due Srl entrambe aderenti al concordato biennale comporta per entrambe le società la cessazione del concordato ai sensi dell'articolo 21, comma 1, lettera b-ter), del decreto legislativo n. 13/2024? E un aumento di capitale tramite conferimento in danaro?</p>	<p>L'art. 21, comma 1, lett. b-ter) del Dlgs 12 febbraio 2024, n. 13, prevede tra le cause di cessazione dal concordato le ipotesi per cui "la società o l'ente risulta interessato da operazioni di fusione, scissione, conferimento".</p> <p>La norma non distingue tra impresa conferente o conferitaria, pertanto, l'operazione di conferimento di partecipazioni e/o di crediti tra società aderenti al CPB deve ritenersi causa di cessazione per entrambe le parti coinvolte.</p> <p>Alla stessa conclusione, si può pervenire nel caso dell'aumento di capitale tramite conferimento in danaro.</p>
<p>Concordato e cessione di un ramo d'azienda</p> <p>La cessione di un ramo di azienda del tutto secondario quanto a ricavi prodotti determina comunque la cessazione degli effetti del concordato a decorrere da tale periodo d'imposta?</p>	<p>L'articolo 21, comma 1, lettera b-ter) del Dlgs 12 febbraio 2024, n. 13, stabilisce che operazioni come fusione, scissione e conferimento sono cause di cessazione dal concordato. La Circolare n. 18/E del 2024 dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che anche la cessione di ramo d'azienda costituisce una causa di cessazione dal concordato, poiché presenta analogie con il conferimento. La circolare sottolinea che tali operazioni modificano la capacità reddituale dell'impresa, annullando il collegamento tra la proposta di concordato e la nuova situazione economica post-operazione, motivo per cui la cessione del ramo d'azienda determina la cessazione dalla proposta concordataria.</p>

<p>Verifica e infedele dichiarazione</p> <p>Se, in caso di verifica nei confronti di un soggetto aderente al concordato, emerge una infedele dichiarazione nel periodo 2023 per effetto di ricavi non dichiarati per un importo inferiore al 30% degli stessi, i quali, tuttavia, ove inseriti nel modello Isa del medesimo periodo d'imposta, avrebbero determinato una proposta di concordato superiore al 30% rispetto al reddito concordato, la proposta decade? Le rettifiche dei dati Isa in sede di verifica che possono comportare la decadenza ai sensi dell'articolo 22, comma 2, lettera b) del decreto legislativo n. 13/2024 riguardano solo dati diversi da quelli contabili, già considerati ai fini dell'infedele dichiarazione?</p>	<p>L'articolo 22, comma 2, lettera b) del d.lgs. n. 13/2024 stabilisce che il concordato cessa di produrre effetti se la comunicazione errata o incompleta dei dati per applicare gli indici di cui all'articolo 9-<i>bis</i> del decreto-legge 50/2017 comporta una riduzione del reddito o del valore netto della produzione concordata superiore al 30%. Nella situazione descritta nel quesito, si verifica la decadenza dal concordato.</p> <p>Per quanto riguarda le rettifiche dei dati Isa, che possono comportare la decadenza ai sensi di questa norma, si ritiene che il riferimento riguardi tutti i dati rilevanti ai fini Isa, sia contabili che strutturali, in quanto la norma si applica a tutte le informazioni necessarie per il calcolo degli indici.</p>
<p>Tracciabilità e accertamenti</p> <p>Per un contribuente, soggetto Isa, che ha garantito la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi a operazioni di ammontare superiore a euro 500, ai sensi del D.lgs. n. 127/2015 e del DM 4 agosto 2016, la proroga dei termini di accertamento prevista dal D.L. n. 113/2024 per i soggetti che hanno aderito al concordato riguarda solo l'anno 2020? E se il contribuente ha anche aderito al ravvedimento sugli anni passati, quali termini sono prorogati al 31 dicembre 2027?</p>	<p>L'art. 3 del D.Lgs. n. 127/2015 prevede una riduzione di due anni dei termini di decadenza per l'accertamento IVA, per i soggetti che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti superiori a 500 euro. L'art. 2-<i>quater</i> del D.L. n. 113/2024 estende al 31 dicembre 2025 i termini di decadenza per i soggetti che applicano gli ISA e aderiscono al CPB.</p> <p>Per l'annualità 2020, i termini di decadenza scadono ordinariamente il 31 dicembre 2026, ma per chi ha rispettato le disposizioni dell'art. 3 del D.Lgs. 127/2015, la scadenza è anticipata al 31 dicembre 2024. Per i soggetti che applicano gli ISA e usufruiscono della riduzione dei termini e che hanno accettato una proposta concordataria, si applica la proroga fino al 31 dicembre 2025.</p> <p>Se un contribuente ha adottato il regime di ravvedimento speciale per le annualità 2018-2021, i termini di decadenza per l'accertamento sono prorogati al 31 dicembre 2027.</p> <p>La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 28457 del 5 novembre 2024, ha chiarito che la riduzione dei termini di decadenza presuppone la corretta esposizione dei dati e che la riduzione non si applica se vengono riscontrate irregolarità o falsità nei dati forniti. In tal caso, si applicano i termini ordinari di decadenza.</p>

Autonomi, concordato e clienti

Un lavoratore autonomo ha optato per il CPB. Il decesso del principale cliente nel dicembre 2024 dovrebbe comportare nel 2025 una contrazione del reddito effettivo superiore al 30% rispetto a quello oggetto di concordato. Si chiede se ciò costituisca una “circostanza eccezionale” per cessare gli effetti del CPB.

Il DM 14 giugno 2024, individua le “circostanze eccezionali” che possono causare la cessazione degli effetti del CPB, a partire dal periodo di imposta in cui si realizzano minori redditi effettivi o minori valori della produzione netta effettivi, eccedenti la misura del 30% rispetto a quelli previsti dal concordato. Le fattispecie che costituiscono tali circostanze sono:

- a. Eventi calamitosi con stato di emergenza dichiarato;
- b. Eventi straordinari che comportano:
 1. Danni ai locali aziendali, rendendoli inagibili;
 2. Danni alle scorte di magazzino, causando la sospensione del ciclo produttivo;
 3. Impossibilità di accedere ai locali aziendali;
 4. Sospensione dell'attività a causa dell'interruzione dell'attività del principale cliente;
- c. Liquidazione ordinaria, coatta amministrativa o giudiziale;
- d. Cessione in affitto dell'unica azienda;
- e. Sospensione dell'attività con comunicazione alla Camera di commercio;
- f. Sospensione dell'esercizio della professione con comunicazione all'ordine professionale o enti previdenziali.

La fattispecie prospettata non è prevista dal decreto e non costituisce “circostanza eccezionale” ai fini della cessazione degli effetti del CPB.

AREA TEMATICA: RISCOSSIONE

Le regole sulle nuove rateazioni

Il DM recentemente approvato sui criteri di concessione delle nuove rateazioni con l'agente della riscossione prevede che l'unico caso in cui si presuma sempre la temporanea difficoltà del debitore sia l'inagibilità dell'unica unità immobiliare utilizzata (esclusi enti pubblici e condomini). Si chiede se, in presenza di altri elementi oggettivi, come crediti incagliati verso enti pubblici, sia possibile ottenere la rateazione, anche senza soddisfare i valori indicati nel DM.

Secondo l'art. 19 del DPR n. 602/1973, ai fini della dilazione "la valutazione della sussistenza della temporanea situazione di obiettiva difficoltà, documentata dal contribuente, è effettuata avendo riguardo:

- a) per le persone fisiche e i titolari di ditte individuali in regimi fiscali semplificati, all'Indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.) del nucleo familiare del debitore e all'entità del debito da rateizzare e di quello residuo eventualmente già in rateazione;
- b) per i soggetti diversi da quelli di cui alla lettera a), all'indice di liquidità e al rapporto tra il debito da rateizzare e quello residuo eventualmente già in rateazione e il valore della produzione".

Il decreto del 27 dicembre 2024 del Vice Ministro dell'economia e delle finanze esplica le modalità di applicazione e di documentazione dei parametri, distinguendo, da un lato, le persone fisiche e i titolari di ditte individuali in regimi fiscali semplificati e, dall'altro, i restanti soggetti.

Si ricordi che quanto precede si riferisce esclusivamente alle richieste di dilazione per le quali il debitore, per accedere al beneficio, deve documentare la temporanea situazione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria, ossia alle richieste di rateazione relative ad importi superiori a 120.000 euro, nonché a quelle dirette ad ottenere, per importi fino a 120.000 euro:

- da 85 a 120 rate mensili, se presentate negli anni 2025 e 2026;
- da 97 a 120 rate mensili, se presentate negli anni 2027 e 2028;
- da 109 a 120 rate mensili, se presentate a decorrere dal 1° gennaio 2029.

segue

	<p>Infatti, ai sensi del comma 1 del menzionato art. 19 del DPR n. 602/1973, con riguardo alle istanze aventi ad oggetto somme di importo inferiore o pari a 120.000 euro la rateazione è accordata su semplice richiesta del contribuente che dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria, fino a un massimo di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 84 rate mensili, per le istanze presentate negli anni 2025 e 2026; • 96 rate mensili, per le istanze presentate negli anni 2027 e 2028; • 108 rate mensili, per le istanze presentate a decorrere dal 1° gennaio 2029.
<p>Rateazioni e decadenza</p> <p>Si chiede di sapere se in presenza di pagamenti in ritardo di più di sette rate si decade dalla dilazione con l'agente della riscossione. Ad esempio, il contribuente che ha pagato 10 rate in ritardo deve ritenersi decaduto? Il problema si pone perché Agenzia delle Entrate - Riscossione non notifica alcun provvedimento in caso di intervenuta decadenza dal piano di rientro, con la conseguenza che il contribuente ne viene a conoscenza solo quando è troppo tardi.</p>	<p>Secondo l'art. 19, comma 3, lett. a), del DPR n. 602/1973, <i>"in caso di mancato pagamento, nel corso del periodo di rateazione, di otto rate, anche non consecutive ... il debitore decade automaticamente dal beneficio della rateazione"</i>.</p> <p>Al verificarsi, pertanto, del presupposto della decadenza, quest'ultima, per espressa indicazione normativa, avviene in modo automatico e, quindi, non per effetto della notifica di uno specifico provvedimento, non previsto dalla legge.</p>
AREA TEMATICA: CONTROLLI E SANZIONI	
<p>Adesione al PVC e interessi</p> <p>Quali sono gli interessi applicabili per le imposte ritenute evase nel caso in cui il contribuente presti adesione ai sensi del nuovo articolo 5 <i>quater</i>, decreto legislativo 218/1997 ai verbali di constatazione (ex art.24 legge n. 4/1929)</p>	<p>Il D.lgs. 218/1997 stabilisce che in presenza di adesione, la misura delle sanzioni applicabili è ridotta alla metà e le somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale devono essere versate nei termini e con le modalità di cui all'articolo 8 del medesimo decreto il quale stabilisce che gli interessi per ritardato pagamento relativi alle somme dovute a seguito di accertamento con adesione sono stabiliti nella misura dal 3,5% dal giorno successivo a quello della scadenza del pagamento originario e fino al giorno del versamento effettivo. La stessa misura degli interessi risulta pertanto applicabile anche in caso di definizione ai sensi del nuovo articolo 5-<i>quater</i>.</p>

<p>Schema di atto e ravvedimento</p> <p>Le violazioni (ante 1/9/2024) contestate in uno schema di atto, ai fini del ravvedimento devono essere considerate come “constatazione” di violazioni e quindi con l’applicazione della riduzione di 1/5 sulle sanzioni minime o osservando le altre riduzioni rispetto alla data di commissione dell’illecito?</p>	<p>Per le violazioni commesse fino al 31 agosto 2024 è consentito il ravvedimento senza alcun limite anche in presenza di uno schema d’atto fatta salva l’applicazione delle percentuali variabili in funzione del momento in cui viene effettuata la regolarizzazione della violazione. Si applicano, invece, alle sole violazioni commesse dopo il 1° settembre 2024 le disposizioni contenute nell’articolo 13, lettere <i>b-ter</i>), <i>b-quater</i>) e <i>b-quinquies</i>) del d.lgs. n. 472 del 1997, che disciplinano, rispettivamente, il ravvedimento in ipotesi <i>i</i>) di schema d’atto senza un processo verbale di constatazione, <i>ii</i>) di processo verbale di constatazione e <i>iii</i>) di schema d’atto dopo il processo verbale di constatazione.</p>
<p>Schema di atto e sospensione feriale dei termini.</p> <p>Il periodo concesso dall’Ufficio (di norma 60 giorni) per formulare osservazioni rispetto alle contestazioni contenute nello schema di atto è sospeso nel mese di agosto?</p>	<p>Lo Statuto del contribuente stabilisce che, salvo alcuni specifici casi (atti automatizzati, di pronta liquidazione, controllo formale delle dichiarazioni e fondato pericolo per la riscossione), tutti gli atti autonomamente impugnabili devono essere preceduti da un contraddittorio informato.</p> <p>L’amministrazione finanziaria deve comunicare al contribuente lo schema dell’atto e dargli almeno 60 giorni per presentare eventuali controdeduzioni o per accedere ai documenti del fascicolo.</p> <p>Nel caso specifico, lo schema d’atto non è un atto impositivo autonomamente impugnabile e quindi non è soggetto alla sospensione dei termini processuali prevista dalla legge 742/1969 (periodo feriale dal 1 al 31 agosto). Tuttavia, si applica l’art. 37, comma 11-<i>bis</i> del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, che sospende dal 1° agosto al 4 settembre i termini per la trasmissione dei documenti richiesti dall’Agenzia delle Entrate.</p>
<p>Termine presentazione istanza di adesione</p> <p>Ai sensi del D.L. 218/1997, il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione nei quindici giorni successivi alla notifica dell’avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell’atto di recupero, che sia stato preceduto dalla comunicazione dello schema di atto. Si chiede se tale termine di 15 giorni debba considerarsi perentorio o se il contribuente possa presentare valida istanza di adesione anche successivamente (ma comunque prima della scadenza per proporre ricorso).</p>	<p>In considerazione del contesto normativo di riferimento, si ritiene che il citato termine di 15 giorni, sia da ritenersi perentorio.</p> <p>Non può pertanto considerarsi valida l’istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente successivamente ai 15 giorni dalla notifica dell’atto impositivo, anche se presentata, comunque, prima della scadenza del termine per proporre ricorso.</p>

<p>Costo indeducibile e reverse charge: sanzione ai fini Iva</p> <p>Se un costo trattato ai fini Iva in regime di reverse charge viene ritenuto non inerente (ma esistente), può essere ripreso a tassazione anche l'Iva o tale contestazione concerne solo i casi di fatture inesistenti (ex articolo 6, comma 9 bis 1, e seguenti decreto legislativo 471/1997)?</p>	<p>Preliminarmente si noti che la sanzione applicabile in caso di indebita detrazione IVA è quella prevista dal comma 6 dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 471/1997, non quella del comma 9-bis 1, che riguarda errori di applicazione del reverse charge.</p> <p>Nel caso di operazioni soggette al regime del reverse charge, ma con IVA indetraibile per non inerenza, si applicano gli stessi principi di detraibilità delle operazioni IVA in regime ordinario, come stabilito dall'articolo 19 e seguenti del d.P.R. n. 633/1972. In particolare, la detrazione IVA è consentita solo se i beni o servizi sono utilizzati per le operazioni soggette a imposta.</p> <p>Al riguardo la Corte di Cassazione ha ribadito che l'assolvimento dell'IVA sull'operazione mediante il meccanismo dell'inversione contabile non altera i principi sottesi all'esercizio del diritto alla detrazione da parte del cessionario, tra cui quello di inerenza, in base al quale i beni o servizi devono essere utilizzati ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta.</p>
<p>Sospensione rimborso Iva in presenza di un PVC</p> <p>Secondo il D.lgs. 472/97 nei casi in cui l'autore di una violazione, o i soggetti obbligati in solido, vantino un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. È possibile una simile sospensione sulla base esclusivamente del Pvc?</p>	<p>Il D.lgs. 472/1997 prevede che se l'autore di una violazione ha un credito verso l'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso anche se è stato notificato un atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, prima che diventi definitivo. La sospensione riguarda tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria. In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito.</p> <p>La Circolare n. 19/E dell'11 agosto 1993 ha chiarito che, in caso di "carico pendente" (come accertamenti, rettifiche, sanzioni, o PVC), l'ufficio può sospendere il rimborso IVA e chiedere al contribuente di definire le pendenze o di fornirne una garanzia. La garanzia deve coprire l'importo del credito vantato dall'Amministrazione. Pertanto, il rimborso può essere sospeso anche in presenza di un PVC.</p>

Doveri d'indagine del terzo pignorato in qualità di sostituto d'imposta

Con riferimento agli obblighi gravanti sul terzo pignorato in qualità di sostituto d'imposta si chiede se lo stesso possa legittimamente non operare la ritenuta d'acconto sulla base della mera dichiarazione con cui il debitore affermi che la somma da erogare non vada assoggettata alla ritenuta, senza specificare la natura del credito né eventuali norme giuridiche di esenzione. Si chiede inoltre di precisare se il sostituto d'imposta sia sempre tenuto a richiedere al creditore procedente di fornire documentazione comprovante le ragioni di esenzione da ritenuta, qualora le informazioni contenute nella dichiarazione siano incoerenti con quelle desumibili dalla documentazione in possesso del sostituto.

Ove il terzo pignorato fosse tenuto a tale supplemento istruttorio, si chiede di sapere come esso debba comportarsi in ipotesi di mancata collaborazione del creditore precedente o del suo avvocato entro i termini perentori previsti per il pagamento e, segnatamente, se si debba dare prevalenza alla dichiarazione resa dal debitore o alle diverse risultanze documentali.

Terzo pignorato in qualità di sostituto d'imposta e rettifica della dichiarazione del debitore dopo il pagamento

Con riferimento agli obblighi gravanti sul terzo pignorato in qualità di sostituto d'imposta, si chiede di precisare come esso debba comportarsi in caso di rettifica della dichiarazione del creditore precedente in un momento successivo al pagamento ovvero di presentazione della stessa dopo l'avvenuto pagamento del credito oggetto di pignoramento eseguito entro il termine perentorio.

Segnatamente si chiede se, nel caso in cui il creditore precedente dichiari – successivamente al pagamento da parte del terzo pignorato – che la somma non doveva essere assoggettata a ritenuta, il sostituto d'imposta sia tenuto a restituire l'importo corrispondente alla ritenuta già operata (ed eventualmente già versata) oppure se sia onere del creditore attivarsi per richiedere il rimborso del prelievo indebitamente subito.

Come chiarito nella Circolare 8/E del 2011, la legge n. 449/1997 ha previsto l'applicazione di una ritenuta in misura fissa al fine di mettere il terzo in condizione di effettuare l'adempimento senza dover svolgere indagini sulla tipologia del reddito erogato; l'esigenza di semplificazione, che risponde a quella dell'erario di dare effettiva attuazione al prelievo, comporta che il terzo non sia tenuto a svolgere indagini per verificare se le somme debbano o meno subire la ritenuta. È onere del creditore dimostrare che tali somme attengono ad ipotesi per le quali la ritenuta non deve essere operata, restando inteso che altrimenti il terzo provvederà ad applicarla.

È infatti onere del creditore dimostrare che le somme attengono ad ipotesi per le quali la ritenuta non deve essere operata, restando inteso che altrimenti il terzo provvederà ad applicarla.

Qualora le informazioni contenute nella dichiarazione siano incoerenti con quelle desumibili dalla documentazione in possesso del sostituto, quest'ultimo richiede al creditore pignoratizio ulteriore documentazione. In assenza di un riscontro da parte del creditore, il terzo provvede applicando la ritenuta.

In caso di rettifica della dichiarazione del creditore pignoratizio in un momento successivo al pagamento del credito sul quale è stata effettuata la ritenuta a titolo d'acconto da parte del terzo pignorato, ovvero di presentazione della stessa dopo l'avvenuto pagamento del credito oggetto di pignoramento, resta ferma la legittimità della ritenuta applicata dal terzo pignorato. In particolare, nel caso specifico in cui il creditore dichiara successivamente al pagamento da parte del terzo pignorato, che la somma non doveva essere assoggettata a ritenuta, sarà onere del creditore attivarsi per chiedere il rimborso del prelievo, ai sensi del D.P.R. 602/1973 entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata.

Il regime forfetario: le novità operative del 2025



A cura di Luca Malaman

I soggetti che hanno adottato o che vogliono adottare il regime forfetario devono tenere conto di una serie di modifiche che decorreranno dal 2025. Sono state modificate alcune cause ostative; i rimborsi spese in alcuni casi potrebbero non rilevare come compensi; è prevista la riduzione dei contributi IVS al 50%; nessun limite per la fattura semplificata; proroga parziale all'esenzione dalla fatturazione elettronica per i soggetti forfetari che eseguono prestazioni in ambito sanitario.

CAUSA OSTATIVA REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE: INNALZATO IL LIMITE A EURO 35.000

Un contribuente che intende aprire un'attività in regime forfetario nel 2025, o mantenere tale regime, prima delle modifiche introdotte dalla modifica della Legge di bilancio 2025, non doveva aver percepito redditi di lavoro dipendente, pensione e altri redditi assimilati, superiori complessivamente a 30.000 euro. Unica eccezione, nell'ammontare complessivo dei redditi citati, potevano non essere considerati i redditi di lavoro dipendente e assimilati derivanti da un rapporto cessato nell'anno precedente all'apertura della partiva IVA. Solo per l'anno di imposta 2025, la soglia dei 30.000 euro viene innalzata di 5.000 euro, divenendo quindi pari a 35.000 euro. La modifica alla norma è stata apportata per il solo anno di imposta 2025. A partire dall'anno di imposta successivo, salvo nuove modifiche alla norma, la soglia tornerà a 30.000 euro. La verifica della soglia, a volte non sempre agevole, deve tenere conto di tutti i redditi di cui agli artt. 49 e 50 del TUIR. Per fornire un riferimento di più semplice lettura, occorre guardare ai redditi da dichiarare nel quadro RC del modello Redditi. Non rilevano le somme soggette a tassazione separata, quali un anticipo TFR o arretrati pensionistici, mentre rilevano tutte le somme rilevanti ai fini della retribuzione corrente, anche se assoggettate a imposta sostitutiva.

I NUOVI CONTRATTI MISTI

Le legge 190/2024 prevede che: *“Non possono avvalersi del regime forfetario: ... d-bis) le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni”.*

Con le novità introdotte dalla legge n. 203/2024, la causa ostativa al mantenimento del regime forfetario citata resta pienamente valida per la generalità dei contribuenti, ma potrà essere oggetto di specifica deroga in presenza di rapporto che inizia a partire dal 2025 nel quadro dei nuovi “contratti misti”.

La deroga introdotta prevede che il regime forfetario possa essere mantenuto anche nel caso in cui il contribuente-

te in regime forfettario eserciti attività in misura prevalente verso il soggetto che risulta essere anche il proprio datore di lavoro subordinato, salvo che il rapporto di lavoro dipendente e, contestualmente, il rapporto di lavoro autonomo, siano “codificati” in un unico contratto “misto” che deve avere le seguenti caratteristiche:

- possono essere stipulati **solo** da parte di datori di lavoro con almeno 250 dipendenti;
- il contratto di lavoro subordinato può essere solo a tempo indeterminato e part-time, con un orario tra il 40% ed il 50% di quello pieno definito dal contratto collettivo applicabile;
- il domicilio professionale del contribuente deve essere distinto da quello del datore di lavoro;
- il “contratto misto” deve essere certificato da organi deputati (es. Ministero del Lavoro, Enti Bilaterali, ecc.);
- non deve sussistere alcuna sovrapposizione con riferimento a tutti gli aspetti delle prestazioni dei rapporti di lavoro dipendente e di lavoro autonomo.

RIDUZIONE CONTRIBUTIVA AL 50%

La legge di bilancio 2025 ha introdotto la possibilità di riduzione della contribuzione dovuta da parte dei soggetti iscritti alle gestioni speciali INPS Artigiani e Commercianti.

L'accesso all'agevolazione non è automatico, ma è subordinato ad una specifica istanza da parte del soggetto interessato.

I soggetti che sono intenzionati a optare per la riduzione contributiva devono valutare attentamente la convenienza. Infatti, se da una parte esiste una interessante riduzione della contribuzione dovuta, dall'altra occorre anche valutare i riflessi in termini di accredito dei periodi ai fini pensionistici, che sono proporzionalmente ridotti.

L'agevolazione contributiva è destinata ai lavoratori che nel 2025 si iscrivono per la prima volta alle gestioni INPS IVS Artigiani e Commercianti, restando fuori quindi tutti i soggetti iscrivibili alla gestione separata INPS, cosiddetti “*scassati*”, e agli iscritti alle casse di previdenza private, salvo diversa espressa indicazione in tal senso da parte di ciascuna Cassa interessata.

La norma prevede che l'agevolazione possa essere richiesta da:

- titolari di impresa;
- collaboratori familiari;
- soci lavoratori di snc o srl;

iscritti per la prima volta nell'anno 2025 alle gestioni INPS Artigiani o Commercianti.

Il beneficio consiste nella possibilità di ottenere una riduzione del 50% sui contributi previdenziali dovuti per i primi tre anni di iscrizione e deve essere usufruita interamente, senza interruzioni.

La riduzione del 50% della contribuzione dovuta impatta sia sui contributi fissi cosiddetti contributi “*minimali*”, che su quelli dovuti sul reddito eccedente il minimale.

Dal punto di vista dell'accredito dei contributi ai fini pensionistici, l'ammontare del reddito dichiarato diviene fondamentale, infatti i contributi ridotti verranno accreditati proporzionalmente al reddito minimale, con la conseguenza che se il reddito dichiarato è sotto il minimale, un soggetto rientrante nell'agevolazione verserà la metà dei contributi dovuti da un contribuente che invece non ha optato per la riduzione ma, contemporaneamente, si vedrà accreditare ai fini pensionistici solo sei mesi, invece che l'annualità intera.

Questo però non vuole dire che il contribuente che richiede ed ottiene l'agevolazione si vedrà sempre dimezzare l'anno in sei mesi ai fini pensionistici.

Ipotizzando che un contribuente dichiari un reddito pari almeno al doppio del reddito minimale, di fatto i contributi dovuti, tra contribuzione fissa e contribuzione proporzionale, saranno pari a quelli versati sul reddito minimale

da un contribuente privo dell'agevolazione stessa, e quindi l'accredito ai fini pensionistici sarà pieno.

Per valutare la convenienza in presenza dei requisiti di accesso, occorre valutare anche l'età del soggetto richiedente, di fatto andando ad effettuare le medesime valutazioni che occorre porre in essere prima di richiedere la riduzione della contribuzione prevista per i contribuenti in regime forfettario: quanto più vicino è il periodo di possibile accesso alla pensione, tanto più non sarà opportuno richiedere l'agevolazione. L'ostacolo, tuttavia, potrebbe essere facilmente superato nel caso in cui il contribuente preveda di dichiarare un reddito almeno pari al doppio del minimale: in questo caso, si verserà il 50% della contribuzione ordinariamente dovuta (ma su un reddito doppio rispetto al minimale) e quindi le mensilità accreditate saranno piene.

La norma prevede che il beneficio non è cumulabile con alcun altro tipo di riduzione contributiva.

Quindi non è possibile, ad esempio, usufruire contemporaneamente della riduzione dei contributi al 50% per i primi tre anni e della riduzione al 35% dei contributi cui possono accedere i contribuenti in regime forfettario. Al ricorrere dei requisiti, le ulteriori agevolazioni potranno essere richieste decorso il triennio di agevolazione al 50%.

ESCLUSIONE DAI COMPENSI PER LE SPESE RIMBORSATE PER ESECUZIONE DELL'INCARICO

A partire dall'anno di imposta 2025, le regole per la gestione delle spese di trasferta sono state cambiate. Importanti novità sono inoltre state introdotte per i lavoratori autonomi, artisti e professionisti che devono altresì tenere in considerazione le nuove disposizioni in materia di determinazione dei redditi di lavoro autonomo, alla luce della riforma dell'articolo 54 del TUIR contenuta nel d.Lgs.192/2024. Una novità importante è quella dell'esclusione dal reddito di lavoro autonomo delle somme percepite dal professionista a titolo di rimborso delle spese sostenute per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente al committente. Per il contribuente in regime forfettario la differenza potrebbe essere sostanziale, poiché la norma consentirebbe di non considerare i rimborsi analitici tra gli onorari che poi vengono assoggettati alla percentuale di forfetizzazione, con l'effetto quindi di "abbassare la base imponibile" su cui applicare il 15% o del 5% di imposta sostitutiva. Sul punto però si attende un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La mancata concorrenza delle spese di trasferta oggetto di riaddebito analitico alla voce "Compensi" consentirebbe, inoltre, per il contribuente in regime forfettario, di non considerare i rimborsi nel computo delle soglie dei massimali previsti pari ad Euro:

- 85.000 per il mantenimento del regime forfettario nell'anno successivo;
- 100.000 per l'estromissione dal medesimo regime già in corso d'anno.

Le novità introdotte alla norma riguarderebbero esclusivamente i rimborsi spese analitici, ovvero le spese sostenute in nome del professionista (in modalità tracciabile a seguito di quanto disposto dalla legge di bilancio 2025) e riaddebitate puntualmente e con elencazione analitica in parcella.

Invece, l'eventuale addebito di una somma onnicomprensiva ed indistinta continua a mantenere il precedente trattamento di somme assimilate agli onorari.

Particolare attenzione dovrà essere quindi posta nella predisposizione della parcella e nella conservazione delle relative pezze giustificative.

Per concludere, si evidenzia che il rimborso spese analitico, non più assimilato agli onorari, comporterebbe anche dei riflessi in termini di addebito della rivalsa cassa di previdenza, che in tali circostanze non deve più essere effettuato.

PER I PROFESSIONISTI, I COMPENSI DI FINE ANNO SEGUONO LE RITENUTE DI ACCONTO, MA NON PER I FORFETARI

Il Decreto Legislativo n. 192/2024 ha introdotto una importante novità per i titolari di reddito di lavoro autonomo: a partire dal 2024 il compenso segue il periodo d'imposta in cui viene operata la ritenuta d'acconto da parte del committente. Ciò permette di superare la divisione dei periodi d'imposta che veniva a determinarsi con l'applicazione del principio di cassa.

Per i contribuenti in regime forfettario ed i titolari di reddito d'impresa i cui ricavi sono soggetti a ritenuta d'acconto, non dovrebbe cambiare nulla, anche se si attende un chiarimento in merito.

Per tutte le somme e i valori corrisposti a cavallo della chiusura del periodo d'imposta a qualunque titolo, in relazione all'attività artistica o professionale, ma percepite dal professionista nel periodo d'imposta successivo, viene definitivamente accantonato il principio di cassa. Questi importi, nonostante siano materialmente incassati nel periodo d'imposta successivo, dovranno essere imputati al periodo d'imposta precedente, lo stesso in cui il sostituto d'imposta dispone il pagamento e opera la ritenuta d'acconto.

Si pensi al compenso il cui bonifico sia stato ordinato dal sostituto d'imposta il 30 dicembre 2024, ma incassato dal professionista con accredito sul proprio conto corrente bancario il 3 gennaio 2025. Alla luce delle modifiche apportate, in deroga al principio di cassa, il suddetto compenso viene imputato al periodo d'imposta 2024, cioè a quello in cui il sostituto d'imposta deve versare la ritenuta d'acconto a fronte del pagamento eseguito.

Ricordiamo che questo principio si applica esclusivamente nei confronti dei soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo, per i quali i relativi compensi sono soggetti alle ritenute di acconto. Resta inteso che nulla cambia per i contribuenti in regime forfettario poichè non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta. Tutti i professionisti in regime forfettario, in assenza dell'adempimento strumentale, dovrebbero continuare ad imputare i compensi al periodo d'imposta dell'effettiva percezione.

La deroga non dovrebbe essere applicabile ai contribuenti in regime forfettario anche per un altro motivo, sempre a decorrere dal periodo d'imposta 2024, i soggetti che corrispondono compensi, comunque denominati, ai contribuenti in regime forfettario, sono esonerati dall'emissione della certificazione unica, prima prevista anche in assenza dell'applicazione della ritenuta d'acconto. Per tali contribuenti è stato completamente eliminato il precedente sistema di monitoraggio dei compensi erogati, lo stesso sulla base del quale opera la deroga in commento.

LE NOVITÀ SULLA FATTURA SEMPLIFICATA

La fattura elettronica semplificata è un documento fiscale che ha lo stesso valore della fattura ordinaria, ma che richiede informazioni più scarse in fase di compilazione.

Può essere utilizzata da tutti i possessori di partita iva purché l'importo della fattura non superi i 400 euro Iva inclusa e non può essere utilizzata per:

- le cessioni intracomunitarie;
- le cessioni di beni e prestazioni di servizi (escluse le operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 4 e 9 dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633/72) effettuate verso un soggetto passivo stabilito in altro Stato comunitario, dove è dovuta l'imposta.

Per emettere una fattura semplificata, bisogna compilarla inserendo le informazioni così come stabilito dall'art. 21-*bis* del D.P.R. 633/1972:

- data di emissione;
- numero progressivo per identificarla univocamente;

- ditta denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio e partita IVA del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti; in alternativa, in caso di soggetto stabilito nel territorio dello Stato può essere indicato il solo codice fiscale o il numero di partita IVA, ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il solo numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento;
- descrizione dei beni ceduti e dei servizi oggetto di cessione;
- ammontare del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, ovvero dei dati che permettono di calcolarla;
- nel caso la fattura semplificata sia emessa per rettificare una precedente fattura, sarà necessario inoltre inserire i riferimenti per individuare le fatture da modificare.

Dal 1° gennaio 2025 i titolari di partita in regime forfettario potranno emettere fattura in modalità semplificata anche per operazioni di valore superiore al limite di 400 euro.

È quanto previsto dal D.Lgs. n. 180/2024 nell'ambito delle misure di recepimento della nuova normativa UE in materia di IVA.

FORFETARI CHE ESERCITANO ATTIVITA' IN AMBITO SANITARIO – FATTURE CARTACEE SINO AL 31/03/2025

Il DL 202/2024, cosiddetto "Decreto Milleproroghe", ha prorogato al 31.03.2025 il divieto di fatturazione elettronica per i soggetti che sono tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria, con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare a questo sistema. Questo divieto, a seguito delle ripetute proroghe susseguitesi nel corso degli anni, è stato applicato dal 2019 al 2024. Si tratta del divieto di fatturazione elettronica per coloro che erogano prestazioni sanitarie nei confronti di persone fisiche: infatti, la non applicazione della fatturazione elettronica opera esclusivamente con riferimento alle prestazioni sanitarie fatturate ai soggetti privati e non nei rapporti con i titolari di partita Iva.

L'estensione del divieto solo ai primi mesi del 2025 non è una scelta particolarmente felice, in quanto costringe gli studi a verificare nelle prossime settimane se il divieto sarà esteso a tutto il 2025; in caso contrario, occorrerà informare tempestivamente la clientela interessata del venire meno dell'esclusione per consentire alla stessa di acquisire gli strumenti per la fatturazione elettronica.

Tutti i soggetti in regime forfettario che erogano prestazioni sanitarie quindi dovranno attivarsi per la fatturazione elettronica dal 1° aprile prossimo, salvo proroghe.

Il modello Dichiarazione Iva 2025



A cura di **Emanuele Pisati e Vincenzo Verrusio**

I soggetti obbligati, le novità del modello, modalità e termini di trasmissione, il saldo IVA 2024.

Nella preparazione della dichiarazione IVA, la fase di controllo pre-trasmissione assume un ruolo fondamentale trasformando il modello non solo in un adempimento fiscale ma anche in uno strumento di revisione e controllo delle operazioni effettuate e rilevate nell'anno.

Questa fase critica assicura che la dichiarazione rifletta accuratamente la realtà economica e fiscale dell'ente, minimizzando il rischio di errori e di conseguenti sanzioni.

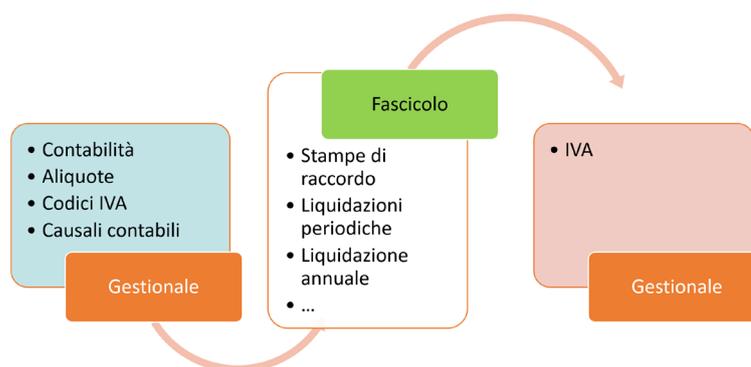
I controlli da effettuare coprono diversi aspetti della gestione IVA, per esempio:

1. **Valutazione dell'obbligo di presentazione e tipologia di attività del contribuente:** prima di tutto, è cruciale determinare se il contribuente è tenuto a presentare il modello di dichiarazione IVA, esaminando le operazioni eseguite durante l'anno. Successivamente, si verifica l'accurata identificazione e classificazione delle operazioni imponibili, esenti, non imponibili o soggette a regimi speciali. Particolare attenzione è dedicata alle operazioni in applicazione del reverse charge e alle operazioni transfrontaliere.
2. **Particolarità dell'anno d'imposta:** ogni anno fiscale è caratterizzato da specificità che possono essere influenzate da cambiamenti normativi o eventi economici. La compilazione accurata dei vari quadri della dichiarazione consente di eseguire un'ulteriore verifica tra gli eventi accaduti e quanto rilevato in nel gestionale di contabilità. È **essenziale possedere la sensibilità e la capacità professionale di intercettare anomalie** che, anche se non rappresentano necessariamente degli errori, possono essere elementi significativi che conferiscono consistenza alla dichiarazione. Questo processo è particolarmente importante in quegli anni in cui la dichiarazione non è accompagnata dal visto di conformità, poiché fornisce una validazione interna della correttezza e della completezza delle informazioni presentate.
3. **Liquidazioni periodiche e annuali:** è cruciale garantire la coerenza tra le liquidazioni periodiche e la liquidazione annuale e tra queste e il modello che si va a costruire. Questo controllo verifica che le variazioni tra i periodi conducano in modo logico agli aggregati finali dell'anno fiscale; un esempio su tutti: quadratura tra report del gestionale e i righe VL1 e VL2 del modello.

QUADRO VL LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE		DEBITI	CREDITI
VL1	IVA a debito (somma dei righe VE26 e VJ19)	,00	
VL2	IVA detraibile (da rigo VF71)		,00
Sez. 1 - Determinazione dell'IVA dovuta o a credito per il periodo d'imposta	VL3	IMPOSTA DOVUTA (VL1 - VL2) ovvero	
	VL4	IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1)	,00

I punti focali del processo includono:

- **Confronti temporali:** valutazione della coerenza dei dati tra i periodi e l'anno fiscale, esaminando le variazioni delle basi imponibili e l'applicazione delle aliquote IVA (anche dei codici usati dal gestionale).



- **Analisi delle variazioni:** indagine sulle cause di fluttuazioni significative nei valori delle liquidazioni. Questo include l'analisi di nuove operazioni commerciali, cambiamenti nei trattamenti IVA o correzioni di errori precedenti.
 - **Documentazione e giustificazione:** è necessario che ogni variazione nelle liquidazioni sia adeguatamente documentata e giustificata
4. **Gestione del credito IVA e versamenti:** la corretta documentazione e gestione del credito IVA e dei versamenti è vitale. È fondamentale controllare (anche sul cassetto fiscale) che tutte le liquidazioni IVA siano correttamente calcolate e che il credito sia utilizzato o compensato adeguatamente; stessa sorte anche per l'analisi dei versamenti a debito con il modello delega F24.

Fatte queste premesse, si propongono alcuni controlli e approfondimenti sul modello DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2025.

SOGGETTI OBBLIGATI E ESONERATI

Sono obbligati in linea generale alla presentazione della dichiarazione annuale IVA tutti i contribuenti esercenti attività d'impresa ovvero attività artistiche o professionali titolari di partita IVA; **questi soggetti, se non esonerati, presentano la dichiarazione anche nel caso in cui non hanno posto in essere operazioni da indicare nel modello.**

SOGGETTI ESONERATI

Sono esonerati dalla presentazione della DICHIARAZIONE ANNUALE IVA i contribuenti che per l'anno d'imposta 2024 hanno registrato esclusivamente operazioni esenti (articolo 10 del Dpr n. 633/1972), nonché coloro che essendosi avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione (articolo 36-*bis* del Dpr n. 633/1972) hanno effettuato soltanto operazioni esenti.

Per i soggetti sopra richiamati **l'esonero non si applica** se il contribuente:

- ha effettuato operazioni imponibili anche se riferite ad attività gestite con contabilità separata (es. un medico che effettua un convegno);
- ha registrato operazioni intracomunitarie (articolo 48, comma 2 del decreto-legge n. 331 del 1993);
- ha eseguito rettifiche (articolo 19-*bis*2 del Dpr n. 633/1972);
- ha operato acquisti con applicazione del Reverse Charge interno (es. servizi di pulizia di uno studio medico).

Al fine di valutare la sussistenza dell'esonero è consigliabile un controllo delle operazioni effettuate durante l'anno nella sezione **Fatture e corrispettivi del cassetto fiscale del contribuente**.

Sono altresì esonerati:

- i contribuenti che **per tutto l'anno d'imposta 2024 si sono avvalsi del regime forfetario per le persone fisiche** esercenti attività d'impresa, arti e professioni previsto **dall'art. 1, commi da 54 a 89**, della legge 23 dicembre 2014, n. 190;
- i contribuenti che si avvalgono del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (cd "nuovi minimi", articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98);
- i produttori agricoli esonerati dagli adempimenti (articolo 34, comma 6 del Dpr n. 633/1972);
- gli esercenti attività di organizzazione di giochi, intrattenimenti e altre attività simili, esonerati dagli adempimenti Iva, che non hanno optato per l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari;
- le imprese individuali che hanno dato in affitto l'unica azienda e non esercitano altre attività rilevanti agli effetti dell'Iva;
- i soggetti passivi d'imposta, residenti in altri stati membri della Comunità europea, se hanno effettuato nell'anno d'imposta solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta;
- i soggetti che hanno esercitato l'opzione per l'applicazione delle disposizioni in materia di **attività di intrattenimento e di spettacolo**, esonerati dagli adempimenti Iva per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali (legge 16 dicembre 1991, n. 398);
- i soggetti domiciliati o residenti fuori dall'Unione europea, non identificati in ambito comunitario, che si sono identificati ai fini dell'Iva nel territorio dello Stato per l'assolvimento degli adempimenti relativi ai servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi a committenti, non soggetti passivi d'imposta, domiciliati o residenti in Italia o in altro Stato membro;
- i raccoglitori occasionali di prodotti selvatici non legnosi di cui alla classe Ateco 02.30 e i raccoglitori occasionali di piante officinali spontanee ai sensi dell'articolo 3 del D.Lgs. 21 maggio 2018, n. 75, che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore ad euro 7.000 (art. 34-*ter* del Dpr n. 633/1972).

Nel caso in cui i sopra indicati soggetti (es. soggetti esercenti l'attività di intrattenimenti e giochi Art. 74 - comma 6 del Dpr n. 633/1972) si siano avvalsi, nell'anno di imposta 2024, della facoltà di liquidazione dell'imposta nei modi ordinari (con conseguente obbligo di presentazione del modello), **andrà posto il flag** nel corrispondente rigo del Quadro VO del modello IVA 2025.

VO7 Art. 74 - comma 6 – INTRATTENIMENTI E GIOCHI - Applicazione del regime ordinario IVA

Opzione 1 Revoca 2

Come negli altri casi, si tiene conto del comportamento concludente assunto dal contribuente durante l'anno d'imposta.

VO30	APPLICAZIONE DISPOSIZIONI LEGGE N. 398/1991 Determinazione forfettaria dell'IVA e dei redditi	Opzione 1 <input type="checkbox"/>	Revoca 2 <input type="checkbox"/>
VO31	ASSOCIAZIONI SINDACALI E DI CATEGORIA OPERANTI IN AGRICOLTURA Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 78, comma 8, l. n. 413/1991)	Opzione 1 <input type="checkbox"/>	Revoca 2 <input type="checkbox"/>
VO32	AGRITURISMO - Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 5, l. n. 413/1991)	Opzione 1 <input type="checkbox"/>	Revoca 2 <input type="checkbox"/>
VO33	REGIME FORFETARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)	Opzione 1 <input type="checkbox"/>	Revoca 2 <input type="checkbox"/>
VO34	REGIME FISCALE DI VANTAGGIO PER L'IMPREDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ (art. 27, commi 1 e 2, d.l. n. 98/2011)	Opzione 1 <input type="checkbox"/>	Revoca 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>

Nelle ipotesi di esonero dalla presentazione della dichiarazione annuale (per revoca di una opzione precedentemente esercitata) il quadro VO deve essere presentato in allegato alla dichiarazione dei redditi: caso tipico per i contribuenti in regime forfettario.

I TIPI DI MODELLO

I modelli IVA 2025 sono due: **uno semplificato** (c.d. Modello IVA 2025/BASE) e l'altro **ordinario** (chiamato semplicemente Modello IVA 2025).

Il modello IVA 2025/BASE, **può** essere utilizzato dai soggetti Iva, persone fisiche e non, che nel corso dell'anno:

- hanno determinato l'imposta dovuta o l'imposta ammessa in detrazione secondo le regole generali previste dalla disciplina Iva e, pertanto, **non hanno applicato gli specifici criteri dettati dai regimi speciali Iva quali**, ad esempio, quelli previsti per gli agricoltori o per le agenzie di viaggio;
- hanno effettuato, in via occasionale, cessioni di beni usati e/o operazioni per le quali è stato applicato il regime per le attività agricole connesse;
- non hanno effettuato operazioni con l'estero (cessioni e acquisti intracomunitari, cessioni all'esportazione e importazioni, ecc.);
- non hanno effettuato acquisti e importazioni senza applicazione dell'imposta avvalendosi dell'istituto del plafond;
- non hanno partecipato a operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali soggettive.

Nelle ipotesi di operazioni straordinarie e altre trasformazioni sostanziali soggettive (fusione, scissione, conferimento, cessione o donazione d'azienda, successione ereditaria, ecc.) va prestata particolare attenzione in quanto solitamente si verifica una situazione di continuità tra i soggetti partecipanti; il soggetto obbligato alla presentazione del modello identificherà quanti quadri andranno compilati, questo dipenderà dal momento in cui si realizza l'operazione e/o dall'estinzione o meno del soggetto dante causa. Attenzione particolare, quindi, al rigo VA1 del Modello.

Da compilare a cura del soggetto risultante da operazioni straordinarie	
In caso di fusioni, scissioni, ecc. indicare la partita IVA del soggetto fuso, scisso, ecc.	1 <input type="text"/>
Barrare la casella se il soggetto trasformato continua a svolgere l'attività agli effetti dell'IVA	2 <input type="checkbox"/>
VA1 Da compilare a cura del soggetto dante causa nelle ipotesi di operazioni straordinarie	Credito dichiarazione IVA/2024 ceduto
Barrare la casella se il contribuente ha partecipato ad operazioni straordinarie	3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="text"/> ,00
Riservato al soggetto non residente nelle ipotesi di passaggio da rappresentante fiscale a identificazione diretta e viceversa	
Indicare la partita IVA relativa all'istituto in precedenza adottato	5 <input type="text"/>

Il modello IVA 2025/BASE **non può altresì essere utilizzato:**

- dai soggetti non residenti che hanno istituito nel territorio dello Stato una stabile organizzazione o che si avvalgono dell'istituto della rappresentanza fiscale o dell'identificazione diretta;
- dalle società di gestione del risparmio che gestiscono fondi immobiliari chiusi;
- dai soggetti tenuti a utilizzare il modello F24 Elementi identificativi;
- dai curatori fallimentari e dai commissari liquidatori tenuti a presentare la dichiarazione annuale per conto dei soggetti Iva sottoposti a procedura concorsuale;
- dalle società che hanno partecipato a una procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo;
- dall'ente o società commerciale controllante che intende avvalersi, per il 2024, della particolare procedura di compensazione dell'IVA di gruppo, comunicando all'Agenzia delle Entrate l'esercizio dell'opzione tramite la compilazione del quadro VG nella DICHIARAZIONE IVA/2025;
- **dai soggetti che hanno presentato nel 2024 dichiarazioni integrative a favore** ai sensi dell'art. 8, comma 6-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998 (comma introdotto dall'art. 5 del decreto-legge n. 193 del 2016, convertito, con modificazioni, dalla legge 1 dicembre 2016, n. 225) e che, ai sensi del comma 6-*quater* del richiamato art. 8, sono tenuti ad indicare il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni integrative nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui sono presentate le dichiarazioni integrative (**per la compilazione del quadro VN si rimanda al paragrafo sulle dichiarazioni integrative**);
- **dai soggetti che avendo omesso di effettuare versamenti periodici Iva compilano il quadro VQ della DICHIARAZIONE IVA/2025.**

QUADRO VQ VERSAMENTI PERIODICI OMESSI		1	2	3	4
		Anno	Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata	Differenza tra credito potenziale e credito effettivo	IVA periodica versata a seguito di comunicazioni in anni precedenti
			,00	,00	,00
VQ1					
		IVA periodica versata a seguito di comunicazione d'irregolarità	IVA periodica versata a seguito di cartella di pagamento	Versamenti sospesi per eventi eccezionali	Credito maturato
		,00	,00	,00	,00

Il quadro è stato introdotto per consentire la determinazione del credito maturato (c.d. potenziale) a seguito di versamenti di IVA periodica non spontanei ovvero ripresi dopo la sospensione per eventi eccezionali, relativi ad anni d'imposta precedenti quello di riferimento della presente dichiarazione e presenti nel rigo VL41 dei rispettivi anni.

I versamenti da considerare sono quelli effettuati entro il 30/04/2025

Non riguardano la compilazione di questo quadro i versamenti da ravvedimento operoso (c.d. spontanei).

LA TRASMISSIONE DEL MODELLO

Il modello va presentato, esclusivamente per via telematica, tra il 1° febbraio e il 30 aprile 2025.

La scelta sulla tempistica di trasmissione del modello, da parte del soggetto IVA, può dipendere:

- dalla volontà di anticipare l'utilizzo in compensazione del credito IVA risultante dalla liquidazione annuale per l'anno di imposta 2024 per importi superiori ad € 5.000 fin dal mese febbraio (attendendo i 10 giorni dalla trasmissione del modello e nel rispetto di altri eventuali vincoli previsti delle norme).
- dalla volontà di allegare al modello la liquidazione IVA periodica relativa al IV trimestre attraverso la compilazione del quadro VP.

Attenzione!

Nel caso di allegazione del quadro VP al modello DICHIARAZIONE IVA, **la dichiarazione andrà trasmessa entro il 28 febbraio 2025.**

LE NOVITÀ DEL 2025

Come previsto dal comma 1 dell'art. 8 del DPR N. 322/1998, il direttore dell'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento n. 9491/2025 del 15 gennaio 2025, ha disposto l'approvazione dei modelli di DICHIARAZIONE IVA 2025 relativi all'imposta 2024.

Fatta eccezione per i rigi e quadri che seguono, il modello di quest'anno non presenta novità di rilievo.

QUADRO VM

Il quadro è stato rinominato in "Versamenti auto F24 elementi identificativi" per dare seguito a quanto previsto dall' art. 1, comma 93, della legge n. 213 del 2023.

QUADRO VO

Il Comma 15-*quinquies* dell'art. 5 Decreto-legge del 21/10/2021 n. 146, in attesa della piena operatività delle disposizioni del titolo X del codice del Terzo settore, **prevede per le organizzazioni di volontariato (ODV) e le associazioni di promozione sociale (APS) che hanno conseguito ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 65.000** la possibilità di applicare, a partire dall'anno di imposta 2024, il regime forfettario di cui all' articolo 1, commi da 58 a 63, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

In ragione di tale novità legislativa, nella sezione 1 del quadro VO, è stato previsto il nuovo rigo VO18 per la comunicazione della suddetta opzione.

VO18	REGIME SPECIALE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO E ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE (art.5, comma 15-quinquies, d.l. n. 146/2021)	Opzione <input type="checkbox"/>
-------------	---	----------------------------------

Attenzione!

Contrariamente a quanto avviene per imprese e professionisti, per APS e ODV l'opzione opera solo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Nella sezione 2, è stato introdotto il rigo VO27, riservato alle imprese giovanili in agricoltura che hanno optato per l'applicazione del regime fiscale agevolato previsto dall'art. 4, comma 1, della legge n. 36 del 2024.

QUADRO VW

Nel rigo VW 26 è stato introdotto il campo 2 che deve essere compilato per indicare i crediti trasferiti dalle società del gruppo ritornate operative non più rientranti nella disciplina delle società di comodo di cui all'art 30 della legge n. 724 del 1994.

IL RIGO VA2 E I NUOVI CODICI ATECO

Nel Rigo VA2 del Modello deve essere indicato il codice attività desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche **vigente al momento di presentazione della dichiarazione**.

In caso di esercizio di più attività tenute con contabilità unificata, nell'unico modulo, deve essere indicato il codice relativo all'attività prevalente con riferimento al volume d'affari realizzato nell'anno d'imposta.

LA NUOVA CLASSIFICAZIONE ATECO 2025

L'Istat ha sviluppato la nuova classificazione **ATECO 2025** entrata in vigore dal 1° gennaio 2025 e che sarà pienamente operativa a partire **dal primo aprile 2025**; pertanto, a seconda del momento in cui si trasmette il modello potrà verificarsi un cambio del codice ateco da utilizzare.

ESEMPIO

L'attività professionale del dottore commercialista prevede

- **classificazione ateco 2022:** codice 69.20.11;
- **classificazione ateco 2025:** codice 69.20.01;

Nel caso in cui la DICHIARAZIONE IVA 2025 viene trasmessa entro il 31 marzo 2025 nel rigo VA2 andrà indicato il codice ateco 69.20.11.

VA2	Indicare il codice dell'attività svolta	CODICE ATTIVITÀ	1	6	9	2	0	1	1
-----	---	-----------------	---	---	---	---	---	---	---

Per le dichiarazioni trasmesse dal primo aprile 2025 nel rigo VA2 andrà indicato il nuovo codice ateco 69.20.01.

VA2	Indicare il codice dell'attività svolta	CODICE ATTIVITÀ	1	6	9	2	0	0	1
-----	---	-----------------	---	---	---	---	---	---	---

ESERCIZIO DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE IVA

Dalla lettura del primo comma dell'art. 19 del Decreto IVA si evince che la detrazione dell'IVA può essere limitata:

- dal mancato rispetto di alcuni requisiti sostanziali e formali;
- dal mancato esercizio di tale diritto in un arco temporale ben definito.

Punto di partenza è il momento in cui sorge il diritto alla detrazione dell'imposta.

In questo caso, oltre alle disposizioni di legge, corre utile la lettura della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1 del 17 gennaio 2018 che ha per oggetto: "La disciplina della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dopo le modifiche introdotte dal Decreto-legge 24 aprile 2017, N. 50, convertito con modificazioni dalla legge N. 96 del 21 giugno 2017".

Nel suddetto documento di prassi, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito sia le condizioni e i presupposti, che i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione.

Condizioni e i presupposti sono:

- a) *sul piano sostanziale:* l'effettuazione dell'operazione;

b) *sul piano formale*: il possesso di un valido documento d'acquisto; **dall'anno 2019, per le fatture transitate dal Sistema di Interscambio, il possesso è attestato dal sistema stesso con i metadati di ricezione.**

Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile (condizioni e presupposti di cui ai punti a e b) ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo (seconda parte del comma 1 art. 19 del D.P.R. 633/1972).

Per avere certezza della data di ricezione o della presenza di fatture tra quelle "messe a disposizione" è **consigliabile** un controllo nella sezione **Fatture e corrispettivi del cassetto fiscale del contribuente.**

LE FATTURE A CAVALLO D'ANNO

Per comprendere la tipologia di controllo da attuare sulle fatture a cavallo d'anno risulta utile fare un richiamo a quanto disciplinato dai **commi 1 e 1-BIS dell'art. 1 D.P.R. DEL 23/03/1998 N. 100.**

"1. Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, N. 633. Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente. Il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, fornisce gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica".

In sostanza: quello che vale per le fatture passive di maggio (o di aprile) ricevute nei primi quindici giorni di giugno non vale per le fatture di dicembre (o di novembre) ricevute nei primi quindici giorni del mese di gennaio dell'anno successivo.

----- ESEMPIO 1 -----

L'azienda DK125 SRL ha una fattura di acquisto datata 28/12/2024 che soddisfa le seguenti condizioni:

- **effettuazione dell'operazione:** 28/12/2024;
- **possesso della fattura:** 02/01/2025.

Annotazione nei registri IVA nell'anno 2025: es. 08/01/2025

IMPUTAZIONE TEMPORALE AI FINI IVA	
Competenza IVA	2025
Termine ultimo esercizio diritto alla detrazione	Termine presentazione DICHIARAZIONE IVA 2026 (anno di imposta 2025)

Superati i termini prescritti, anche se l'operazione è effettuata ed è inerente, l'imposta risulterà indetraibile.

----- ESEMPIO 2 -----

L'azienda DK125 SRL ha una fattura di acquisto datata 28/12/2024 che soddisfa le seguenti condizioni:

- **effettuazione dell'operazione:** 28/12/2024;
- **possesso della fattura:** 28/12/2024.

Per un errore del gestionale l'annotazione non è stata effettuata nell'anno 2024.

Annotazione avvenuta nei registri IVA nell'anno 2025.

La tabella seguente chiarisce i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione.

IMPUTAZIONE TEMPORALE AI FINI IVA	
Competenza IVA	2024
Termine ultimo esercizio diritto alla detrazione	Termine presentazione DICHIARAZIONE IVA 2025 (anno di imposta 2024)

La circolare ADE n. 1/E/2018 dispone che per la suddetta operazione:

- la fattura, anche se registrata nell'anno 2025, dovrà essere annotata **in apposito sezionale con periodo di riferimento 2024** - entro il 30 aprile 2025;
- il recupero dell'IVA detraibile avverrà nel modello DICHIARAZIONE IVA 2025 (periodo 2024).

Attenzione!

Secondo l'Agenzia delle Entrate (Risposta interpello 435/2023) la presa visione di una fattura tra quelle messe a disposizione non può essere mai **tardiva o negligente** pena la probabile decadenza del diritto alla detrazione.

I CONTRIBUENTI FORFETTARI

I contribuenti che si avvalgono del regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni ricadono tra i soggetti esonerati dalla presentazione del modello IVA; tuttavia, anche in ragione delle novità introdotte dalla legge di bilancio 2023, è **consigliabile monitorare**:

- il superamento della soglia dei 100.000 € di ricavi e compensi percepiti durante l'anno 2024;
- il verificarsi di una causa di esclusione dal regime nell'anno di imposta 2024 con conseguente accesso al regime ordinario IVA nel 2025;
- la sussistenza delle condizioni per il mancato accesso al regime fin dal primo gennaio 2024 (es. accettazione in eredità nel 2024 di una quota di una società di persone per un evento verificatosi nell'anno di imposta 2023); in tal caso si può evitare di vedersi contestata l'**omessa DICHIARAZIONE IVA** (nel caso l'accettazione fosse contestuale all'evento del 2023 il mancato accesso sarebbe dal 2024).

Per i forfettari non opera la fuoriuscita dal regime a causa di acquisti per i quali, in base a specifiche disposizioni, l'imposta è dovuta da parte del cessionario o ha registrato operazioni intracomunitarie.

Per il monitoraggio e il corretto trattamento dei ricavi e compensi ai fini della permanenza o fuoriuscita dal regime si rimanda alla circolare n. 32 del 5 dicembre 2023.

Il controllo dei soggetti in regime forfetario porta con il monitoraggio e controllo dei seguenti righi:

- VA14

Operazioni effettuate nel semestre di riferimento	
VA14	Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)
	Barrare la casella se si tratta dell'ultima dichiarazione in regime ordinario IVA

- VO33

VO33	REGIME FORFETARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	REGIME FISCALE DI ALTERNANZA PER LE UNIVERSITÀ E I RICERCA					2	<input type="checkbox"/>

- VF70

VF70	TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)		.00
VF71	IVA ammessa in detrazione		.00

Attenzione!

Legge di Bilancio 2025 ha previsto che a partire dal 2025, la soglia di reddito per i lavoratori dipendenti e assimilati, oltre la quale non si può accedere al regime forfettario, viene innalzata a 35.000 euro (rispetto al precedente limite di 30.000 euro; **ma, per ora, solo per l'anno 2025 sul 2024**).

IL SALDO PER L'ANNO DI IMPOSTA 2024**SALDO IVA 2024 A DEBITO**

L'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale deve essere versata entro il 17 marzo 2025 (**il 16 marzo cade di domenica**) nel caso in cui il relativo importo superi euro 10,33 (10,00 euro per effetto degli arrotondamenti effettuati in dichiarazione).



Il versamento può essere differito alla scadenza prevista per il versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi (di fatto al 30 giugno 2024), con la maggiorazione dello 0,40% a titolo d'interesse per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo.

Anche i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare possono avvalersi del differimento del versamento dell'IVA versando l'imposta entro il 30 giugno a prescindere dai diversi termini di versamento delle imposte sui redditi (anche per tali soggetti, pertanto, si tiene conto dei termini di versamento previsti dall'art. 17, comma 1, primo periodo, del d.P.R. n. 435/2001).

La maggiorazione dello 0,40%, prevista per ogni mese o frazione di mese, si applica sulla parte del debito non compensato con i crediti riportati in F24.

È, in ogni caso, possibile avvalersi dell'ulteriore differimento del versamento del saldo IVA al termine fissato dal comma 2 dell'art. 17 del d.P.R. n. 435 del 2001 (30 luglio), applicando sulla somma dovuta al 30 giugno (al netto delle compensazioni) gli ulteriori interessi dello 0,40%.

Si ricorda che gli adempimenti fiscali e il versamento delle somme di cui all'art. 17 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, compresi i versamenti rateali, che hanno scadenza dal 1° al 20 agosto di ogni anno, possono essere effettuati entro il giorno 20 dello stesso mese, senza alcuna maggiorazione.

Rateazione

I contribuenti possono versare in unica soluzione ovvero rateizzare; le rate devono essere di pari importo e la prima rata deve essere versata entro il termine previsto per il versamento dell'IVA in unica soluzione. Le rate successive alla prima devono essere versate entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza ed in ogni caso l'ultima rata **non può essere versata oltre il 16 dicembre**.



Sull'importo delle rate successive alla prima è dovuto l'interesse fisso di rateizzazione pari allo 0,33% mensile; pertanto, la seconda rata deve essere aumentata dello 0,33%, la terza rata dello 0,66% e così via.

SALDO IVA 2024 A CREDITO

La DICHIARAZIONE IVA può presentare un saldo a credito. Questo saldo, nei limiti previsti dalla legge, potrà essere usato in compensazione verticale o orizzontale.

Nel caso in cui il credito Iva risultante dalla DICHIARAZIONE IVA 2025 sia inferiore o uguale ad € 5.000, il contribuente è libero utilizzare il credito Iva fin dal primo gennaio 2025.

Il codice tributo da utilizzare nel modello delega F24 sarà 6099 e l'anno da indicare quello di maturazione del credito: 2024

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./ mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6099		2024		4.000 00
RITENUTE ALLA FONTE					
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					

Salvo limitazioni e divieti di cui si parlerà nel prosieguo dell'articolo, la compensazione è libera, ma nei limiti dei 5.000 euro, anche nel caso in cui la dichiarazione presenti un credito superiore al suddetto importo.

CREDITO OLTRE € 5.000

Per un utilizzo di credito IVA risultante da dichiarazione annuale sopra i 5.000 euro il contribuente deve:

- attendere dieci giorni dall'invio del modello da cui risulti il credito;
- accompagnare il modello con il visto di conformità ovvero valutare la sussistenza dei casi di esclusione di apposizione del già menzionato visto, previsti dalle norme.

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE – IVA	6099		2024		10.000,00
RITENUTE ALLA FONTE					
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					

Benefici premiali soggetti ISA

A partire dal 1° gennaio 2025, i contribuenti che applicano gli Indici Sintetici di Affidabilità Fiscale (ISA) beneficiano delle nuove soglie per l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per l'IVA introdotte dall'art. 14 del **D. Lgs. 8 gennaio 2024, n.1.**

L'accesso ai benefici dipende dal livello di affidabilità fiscale del contribuente, calcolato sulla base del punteggio ISA per il periodo d'imposta 2023 o la media dei punteggi per il 2022 e 2023 (Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 205127/2024 del 22 aprile 2024-livelli di affidabilità fiscale e le relative soglie per l'accesso ai benefici premiali ISA).

La tabella seguente propone una sintesi di quanto dettagliatamente indicato nel citato provvedimento e nella nella circolare n. 15/e - 25 giugno 2024- istruzioni operative agli uffici dell'Agenzia delle Entrate in merito agli ISA, inclusi i dettagli sul regime premiale.

SOGLIE DI ESONERO PER LA COMPENSAZIONE IVA		
lettera a) comma 11 dell'articolo 9-bis del decreto-legge n. 50 del 2017		
Livello di Affidabilità	Tipologia di Credito IVA	Soglia di Esonero
≥ 9 (p.i. 2023) o media ≥ 9 (p.i. 2022 e 2023)	Annuale (2024)	70.000 euro
≥ 9 (p.i. 2023) o media ≥ 9 (p.i. 2022 e 2023)	Infrannuale (primi 3 trimestri 2025)	70.000 euro
≥ 8 (p.i. 2023) o media ≥ 8,5 (p.i. 2022 e 2023)	Annuale (2024)	50.000 euro
≥ 8 (p.i. 2023) o media ≥ 8,5 (p.i. 2022 e 2023)	Infrannuale (primi 3 trimestri 2025)	50.000 euro

Analogo percorso è previsto per l'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i **rimborsi** dell'IVA (lettera b del comma 11 dell'articolo 9-bis del decreto-legge n. 50 del 2017).

LIMITI UTILIZZI DEL CREDITO

Che si tratti di credito IVA annuale o infrannuale o di credito sopra o sotto i 5.000 bisogna fare un controllo della posizione del contribuente presso gli agenti della riscossione.

Si sintetizzano l'importi e tipologie di esposizioni debitorie che possano inibire la compensazione del credito IVA.

€ 1.500

Ai sensi del ART. 31, CO. 1, DEL D.L. N. 78/10 **la compensazione orizzontale** dei crediti di cui all'articolo 17, co. 1, del D.Lgs. 241, relativi alle imposte erariali, **è vietata** fino a concorrenza dell'importo dei **debiti**, di ammontare **superiore ad euro 1.500, iscritti a ruolo** per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento.

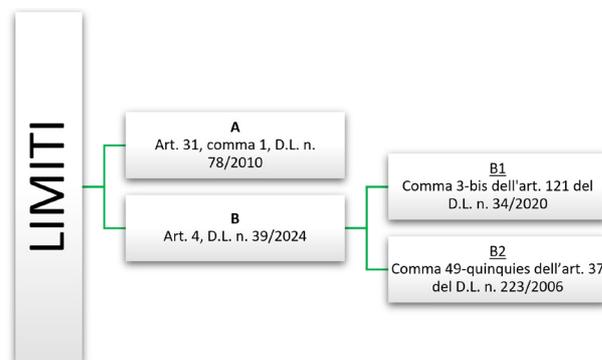
€ 100.000

L'articolo 1, comma 94, lettera b)18, della legge di bilancio 2024 ha introdotto – con decorrenza dal 1° luglio 2024

– il comma 49-*quinquies* all'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006, che stabilisce un limite all'utilizzo in compensazione dei crediti di cui all'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 (di seguito anche "inibizione alle compensazioni")

La nuova formulazione del citato comma 49-*quinquies*, in particolare, stabilisce che, in deroga all'articolo 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), «per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, nonché iscrizioni a ruolo o carichi affidati agli agenti della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle entrate in base alle norme vigenti, ivi compresi quelli per atti di recupero emessi ai sensi dell'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e dell'articolo 38-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per **importi complessivamente superiori a euro 100.000**, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e non siano in essere provvedimenti di sospensione, è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Per approfondimenti ed eccezioni si rimanda alla Circolare n. 16/E del 28 giugno 2024



€ 2.000.000

Gli importi che sono stati o che saranno compensati nel corso dell'anno 2025 nel modello F24 non possono superare il limite previsto dalla normativa vigente pari a euro 2.000.000 (art. 34, comma 1, della legge n. 388 del 2000, come modificato dall'art. 1, comma 72, della legge n. 234 del 2021).

Attenzione!

Per il limite di € 2.000.000 opera il principio di cassa: rileva la data della compensazione e non la data di formazione del credito.

LE SOCIETÀ DI COMODO

Per le società e gli enti considerati di comodo il credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale non può essere utilizzato in compensazione nel modello F24 nelle ipotesi in cui nel rigo VA15 del modello IVA 2025 siano indicati i codici 1,2 e 3.

VA15 Società di comodo	1	
------------------------	---	--

Nel caso in cui viene indicato il codice 4, come precisato con la circolare n. 25 del 4 maggio 2007, trova applicazione la disposizione contenuta nell'ultimo periodo del comma 4, dell'art. 30, della legge n. 724 del 1994, che prevede la perdita definitiva del credito IVA annuale.

Attenzione!

Con il Decreto Legislativo 13 dicembre 2024, n. 192 - Revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES) è stata introdotta una parziale ma significativa revisione delle norme sulle società di comodo: sono state introdotte dei nuovi criteri (percentuali) ai fini della determinazione della non operatività di un ente¹.

GLI ERRORI

La DICHIARAZIONE IVA, come in altri casi, porta con sé la possibilità di errori che possiamo suddividere in:

- errori dichiarativi;
- errori per mancato versamento;
- indebito utilizzo del credito.

Attenzione!

Il Decreto Legislativo n. 87 del 14 giugno 2024, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 150 del 28 giugno 2024, introduce una revisione completa del sistema sanzionatorio tributario italiano. **La norma incide su diverse disposizioni contenute nei decreti legislativi che disciplinano il sistema sanzionatorio penale e amministrativo:**

- D.LGS. N. 74/2000: reati in materia di imposte sui redditi e IVA.
- D.LGS. N. 471/1997: sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, IVA e riscossione dei tributi.
- D.LGS. N. 472/1997: sanzioni amministrative tributarie.

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO VH - VARIAZIONI DELLE COMUNICAZIONI PERIODICHE

Con il modello IVA è possibile inviare, integrare o correggere i dati omessi, incompleti o errati nelle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA.

La correzione avviene con la compilazione del quadro VH.

Nell'ipotesi particolare in cui l'invio, l'integrazione o la correzione comporti la compilazione senza dati del presente quadro (ad esempio, il risultato delle liquidazioni è pari a zero) occorre comunque barrare la casella "VH" posta in calce al quadro VL nel riquadro "Quadri compilati".

VL41														Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata		Differenza tra credito potenziale e credito effettivo		
QUADRI COMPILATI														1	2			
VA	VC	VD	VE	VF	VJ	VH	VM	VK	VN	VL	VP	VQ	VT	VX	VO	VG	,00	,00

(*) Le ditte in corso riguardano soltanto le società controllanti e controllate che aderiscono alla procedura di liquidazione dell'IVA di cui all'art. 73 u.c.

Il quadro VH va compilato per intero, ovvero vanno indicati tutti i dati richiesti, compresi quelli non oggetto di invio, integrazione o correzione anche qualora questi ultimi siano indicati nel quadro VP della dichiarazione.

Attenzione!

Le correzioni sopra indicate comporteranno il versamento della relativa sanzione salvo l'accesso all'istituto del ravvedimento operoso così come indicato dalla Tabella B – della Risoluzione ADE n.104/E del 2017, tenuto conto anche delle nuove disposizioni previste dal Decreto Legislativo n. 87 del 14 giugno 2024.

¹ Per approfondimenti: Pisati, Emanuele. "I nuovi parametri per la determinazione delle società non operative." Il Collaboratore di Studio, gennaio 2025.

LA DICHIARAZIONE TARDIVA

Trascorso il termine del 30 aprile al contribuente è data ancora facoltà di trasmettere la dichiarazione **nei novanta giorni dalla scadenza**. Il modello si intenderà comunque regolarmente acquisito dall'Amministrazione Finanziaria. Ovviamente il ritardo viene sanzionato ma ravvedibile.

LA DICHIARAZIONE CORRETTIVA E INTEGRATIVA

Entro la scadenza del 30 aprile 2025 e fronte di una dichiarazione già presentata è comunque possibile trasmettere una dichiarazione **correttiva nei termini**. Se la correzione ha determinato l'emersione di un maggior debito a saldo, si potrà aderire all'istituto del ravvedimento operoso.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Correttiva nei termini <input checked="" type="checkbox"/>	Dichiarazione integrativa <input type="checkbox"/>

Dopo il 30 aprile il contribuente ha la possibilità di correggere una dichiarazione già presentata segnalando il tipo di dichiarazione con il codice 1.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Correttiva nei termini <input type="checkbox"/>	Dichiarazione integrativa <input checked="" type="checkbox"/>

In questo caso si ricade nell'ipotesi prevista dall'art. 8, comma 6-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998, e la dichiarazione può essere presentata entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria.

La correzione può comportare l'emersione di un maggior debito (sanabile con l'istituto del ravvedimento operoso) o un maggior credito; in quest'ultimo caso, per il recupero del credito, andrà valutata la necessità di compilare il quadro VN.

Due esempi per chiarire comportamento e modelli da compilare.

ESEMPIO 1

Nell'anno 2024 è stata presentata una dichiarazione integrativa IVA 2022 relativa all'anno di imposta 2021, dalla quale è emerso un maggior credito per € 3.500 (**l'origine del credito può essere la correzione di un errore o un versamento spontaneo**)

Per recuperare questo credito il contribuente nel modello IVA 2025 deve compilare il quadro VN avendo cura di indicare nel rigo VN1 l'anno di imposta (**non l'anno del modello!**) e il maggior credito.

QUADRO VN		Anno	Gruppo	Maggior credito	Codice fiscale	Modulo
DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE	VN1	1	2	3	4	5
	VN1	2021		3.500,00		
	VN2			,00		
	VN3			,00		
	VN4			,00		

Il credito parteciperà alla liquidazione dell'imposta nel quadro VL e sarà presente nel rigo VL11.

La dichiarazione integrativa va presentata anche nel caso di recupero di credito potenziale presente nella dichiarazione originaria (nel rigo VL41), ma solo nel caso in cui il recupero avviene attraverso un versamento spontaneo.

----- ESEMPIO 2 -----

Ad ottobre 2024 è stata presentata una dichiarazione integrativa IVA 2024 relativa all'anno di imposta 2023 dalla quale è emerso un maggior credito per € 7.500 **(l'origine del credito può essere la correzione di un errore o un versamento spontaneo)**

Il maggior credito in questo caso ricadrà nel credito complessivo annuale, eventualmente già determinato, e seguirà la normale compilazione del quadro VL ovvero del rigo VL25.

VL25 Eccedenza credito anno precedente	CREDITO PRECEDENTEMENTE LIQUIDATO+ 7.500	,00
---	---	-----

Anche in questo caso la dichiarazione integrativa può riguardare l'emersione di un credito potenziale.

Attenzione!

Nella seconda casella della sezione TIPO DICHIARAZIONE va indicato il codice 2 solo nell'ipotesi in cui il contribuente intenda rettificare la dichiarazione già presentata in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'art. 1, commi 634 - 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

L'OMESSA DICHIARAZIONE

Trascorsi i 90 giorni dal 30 aprile senza che il modello sia trasmesso la dichiarazione si intenderà omessa. Non sarà possibile accedere all'istituto del ravvedimento operoso, ma l'invio, anche oltre i novanta giorni, del modello permetterà all'Amministrazione Finanziaria la liquidazione dell'imposta.

La presentazione della dichiarazione anche se considerata omessa permetterà, in presenza di regolare contabilità e possesso della documentazione, una migliore difesa in caso di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria anche al fine di contrastare eventuali accertamenti induttivi.

Il rimborso Iva 2025: normativa e modalità operative



A cura di Emanuele Pisati e Vincenzo Verrusio

Il rimborso in dichiarazione, la richiesta di documentazione da parte dell'ufficio, la documentazione da presentare, consigli pratici.

Nella quotidianità aziendale possono verificarsi circostanze che portano l'impresa a trovarsi "cronicamente" o solo occasionalmente a credito di IVA¹.

Le differenze, però, non riguardano solo il peso del credito o la frequenza; appurato il fatto di non avere situazioni di mala gestione, si è soliti distinguere tra:

- credito infrannuale, gestibile con il modello IVA TR;
- credito annuale che emerge dalla dichiarazione annuale IVA.

IL CREDITO INFRANNUALE – UTILIZZO IN COMPENSAZIONE O A RIMBORSO

I contribuenti Iva che hanno realizzato nel trimestre un'eccedenza di imposta detraibile superiore a 2.582,28 euro possono chiedere in tutto o in parte il rimborso di questa somma devono presentare il modello TR.

Il credito Iva infrannuale può essere utilizzato in compensazione:

- Per l'utilizzo in compensazione del credito Iva, occorre tener conto del fatto che, in linea generale, l'utilizzo in compensazione del credito infrannuale è consentito solo dopo la presentazione dell'istanza.
- Il superamento del limite di 5.000 euro annui, riferito all'ammontare complessivo dei crediti trimestrali maturati nell'anno, comporta l'obbligo di utilizzare i predetti crediti a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione dell'istanza di rimborso/compensazione.
- I contribuenti che intendono utilizzare in compensazione il credito per importi superiori a 5.000 euro annui (elevato a 50.000 euro per le start-up innovative) hanno l'obbligo:
 - di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lett. a), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241
 - o, in alternativa, la sottoscrizione da parte dell'organo di controllo sull'istanza da cui emerge il credito (art. 3, comma 2, del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96).
- Per la compensazione devono essere utilizzati esclusivamente i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Fisconline o Entratel).

Si riportano i righe della dichiarazione Iva ove l'eventuale credito da modello TR verrà indicato e un esempio compilato di quadro TC del modello Iva TR da cui risulta un credito da utilizzare in compensazione.

¹ In merito al saldo della dichiarazione IVA, limiti di utilizzo dei crediti in compensazione e benefici premiali ISA rimandiamo all'articolo precedente..

Modello Iva TR deve essere presentato entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento

	DEBITI	CREDITI
VL20 Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)		,00
VL21 Ammontare dei crediti trasferiti (*)		,00
VL22 Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2024 compensato nel mod. F24	51,521	,00
VL23 Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali		,00
VL24 Trasferimenti anno precedente restituiti dalla controllante		,00

Credito generato nell'anno appena concluso



CODICE FISCALE

0	4	5	6	6	2	2	0	1	5	0				
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	--	--	--	--

Mod. N. 01

QUADRI TC - TD
DETERMINAZIONE DEL CREDITO - PRESUPPOSTI
RIMBORSO E/O COMPENSAZIONE - ALTRI DATI

QUADRO TC		1	DEBITI	CREDITI
DETERMINAZIONE DEL CREDITO	TC1	IVA sulle operazioni imponibili (da rigo TA24)	88164,43	
	TC2	IVA dovuta per particolari tipologie di operazioni dal cessionario o committente	1978,69	
	TC3	IVA a debito (somma dei rigi TC1 e TC2)	90143,12	2
	TC4	IVA ammessa in detrazione (da rigo TB32)		141664,51
	TC5	IVA detraibile da parte dei produttori agricoli (art. 34, comma 9)		
	TC6	IVA detraibile (somma dei rigi TC4 e TC5)		141664,51
	TC7	IMPOSTA A CREDITO (rigo TC6 - rigo TC3)		
SEZ. 1 Sussistenza dei presupposti	TD1	<input checked="" type="checkbox"/> ALIQUOTA MEDIA Aliquota media operazioni attive maggiorata del 10% ¹	8,840 %	Aliquota media operazioni passive ²
	TD2	OPERAZIONI NON IMPONIBILI		Percentuale delle operazioni effettuate
	TD3	BENI AMMORTIZZABILI		
	TD4	SOGGETTI NON RESIDENTI		
	TD5	OPERAZIONI NON SOGGETTE		
SEZ. 2 Rimborso e/o compensazione	TD6	IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO		
	TD7	IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE		51521,39

IL CREDITO DA DICHIARAZIONE IVA – CHIESTO A RIMBORSO

I titolari di partita IVA possono chiedere il rimborso del credito IVA, formatosi nello svolgimento della propria attività, in presenza di determinati presupposti.

Vediamo ora il caso dell'istanza avanzata compilando la dichiarazione annuale IVA.

Il credito annuale, **quando superiore ad € 2.582,28**, può essere richiesto a rimborso (articolo 38-bis, primo comma, Dpr n. 633/1972) vediamo in quali casi:

- Il contribuente ha cessato l'attività – indipendentemente dal credito
- Il contribuente esercita attività che comportano operazioni soggette a imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni;
- Il contribuente effettua operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 25% del totale complessivo di tutte le operazioni effettuate;
- Il contribuente effettua acquisti e importazioni di beni ammortizzabili e di beni e servizi per studi e ricerche;
- Il contribuente effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli artt. da 7 a 7-septies;
- Il contribuente è produttore agricolo che abbia effettuato cessioni all'esportazione o comunitarie di prodotti agricoli;

- Il rimborso richiesto è minore dell'eccedenza detraibile del triennio – **indipendentemente dal credito**

È opportuno segnalare che è frequente il diniego di rimborso anche in presenza di contestazioni che non attono all'imposta sul valore aggiunto.

Attenzione!

La Commissione UE aveva sostenuto che l'Italia facesse correre eccessivi rischi finanziari ai soggetti passivi in occasione del rimborso IVA e per questo aveva avviato una procedura di infrazione che si è chiusa con la modifica del decreto iva.

In sede di verifica dell'istanza di rimborso l'Amministrazione finanziaria verifica l'esistenza di eventuali sospesi. In una recentissima videoconferenza l'Agenzia delle Entrate ha confermato un rilevante aspetto in materia di rimborso iva asserendo che la sospensione del pagamento di un credito iva vantato dal contribuente può avvenire anche in presenza di un semplice processo verbale di constatazione PVC senza bisogno di attendere l'atto accertativo definitivo.

In questo malaugurato caso il contribuente potrà sbloccare il credito solo:

- chiudendo le pendenze con l'amministrazione finanziaria mediante il saldo delle stesse;
- Prestando una garanzia tramite fidejussione ma a tempo indeterminato e per l'importo del credito richiesto con tutte le conseguenze del caso.

Il quadro della dichiarazione annuale mediante il quale si richiede il rimborso è il quadro VX.

Oltre a fare attenzione al credito minimo segnaliamo che, quando il credito è superiore a 30.000, si deve fare distinzione tra:

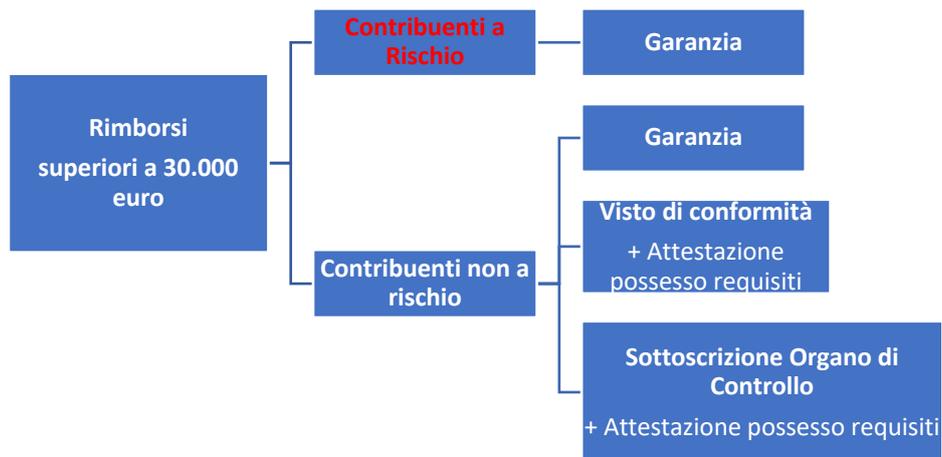
- **contribuenti a rischio:** per i quali è d'obbligo accompagnare all'istanza (dichiarazione o istanza voglio dire) una garanzia. Si può portare ad esempio il caso dei contribuenti che hanno avuto nei due anni precedenti avvisi di accertamento in cui viene contestato l'importo del credito superiore a determinate percentuali.
- **Contribuenti non a rischio che possono scegliere di:**
 - Fornire una garanzia
 - oppure accompagnare l'istanza con:
- **Visto di conformità** + Attestazione possesso requisiti Co 3, Art. 38 *bis* DPR 633/1972
- **Sottoscrizione Organo di Controllo** + Attestazione possesso requisiti Co 3, Art. 38 *bis* DPR 633/1972

L'attestazione delle condizioni patrimoniali e versamento dei contributi nel dettaglio riguarda:

- a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
- b) non risultano cedute nell'anno precedente la richiesta azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;
- c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi;

in caso di prestazione della garanzia l'agenzia delle entrate deve però rimborsare anche il costo sostenuto dal contribuente per il rilascio della garanzia.

Come ricordato da una recente sentenza della cassazione, la n. 4113 del 2021:



QUADRO VX DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO D'IMPOSTA	
VX1 IVA da versare	00
VX2 IVA a credito (da ripartire tra i righi VX4, VX5 e VX6)	25.721
di cui da trasferire al Gruppo IVA (art. 70-bis)	
VX3 Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righi VX4, VX5 e VX6)	00
Importo di cui si richiede il rimborso	
	20.000
di cui da liquidare mediante procedura semplificata	
Causale del rimborso	2 Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso
Esonero garanzia	
Attestazione delle società e degli enti operativi	
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.	
VX4	FIRMA
Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi	
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):	
<input type="checkbox"/> a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;	
<input type="checkbox"/> b) non risultano cadute nell'anno precedente la richiesta azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;	
<input type="checkbox"/> c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.	
Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.	
VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione
	5.721

Attenzione

A decorrere dal 1° gennaio 2022, il limite previsto dall'articolo 34, comma 1, primo periodo, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, è stato elevato a **2 milioni di euro** (articolo 1, comma 72, L. 234/2021).

Per le società non operative ed in perdita sistemata il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale non può essere utilizzato in compensazione nel Mod. F24.

Nel modello vediamo un esempio di credito iva chiesto parzialmente a rimborso.

Dei **25.721** euro di credito risultanti dalla dichiarazione:

- **20.000 euro** vengono chiesti a rimborso – Con causale 2 (ovvero coloro che effettuano esclusivamente o prevalentemente operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni) e
- **5.721 euro** riportati nel VX5 sono utilizzabili Iva su Iva o in compensazione (ricordo ancora il limite dei 5.000 per la compensazione orizzontale senza visto di conformità).

Bisogna fare attenzione:

- ad un nuovo limite di 2 milioni di euro per le compensazioni a partire dal primo gennaio 2022;
- si deve preliminarmente *effettuare il controllo* per le *società non operative*. Per queste società il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale non può essere utilizzato in compensazione nel Mod. F24.
- E, come detto prima, bisogna far attenzione alla presenza di crediti erariali iscritti a ruolo.

IL VISTO DI CONFORMITÀ

Il visto di conformità (c.d. visto leggero) costituisce uno dei livelli dell'attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie che il legislatore ha attribuito a soggetti terzi rispetto all'Amministrazione Finanziaria. Il soggetto terzo (professionista abilitato al rilascio del visto) rilascia un visto di conformità di cosa?

- dei dati delle dichiarazioni, alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili,
- nonché delle scritture contabili, alla relativa documentazione.

Attenzione!! I riscontri documentali non comportano valutazioni di merito.

La funzione del visto di conformità richiesto per poter operare la compensazione Iva **oltre una determinata soglia o il rimborso** è quella di assicurare un controllo anticipato della esistenza e spettanza del credito compensabile.

Sul tema è intervenuta la cassazione nel 2020.

CORTE DI CASSAZIONE – Ordinanza 26 febbraio 2020, n. 5289

La mancata apposizione di visto è una violazione meramente formale in quanto non pregiudica né l'attività di controllo del fisco né, se accertata sul piano sostanziale, l'esistenza del credito.

Il professionista fa valutazioni sul grado di rischio complessivo e si fa aiutare da apposite check list ai fini dell'attività di controllo. A base può essere la check list costruita secondo le istruzioni operative fornite dall'Agenzia delle Entrate, nelle Circolari n. 57/E/2009 e 12/E/2010.

Per poter attestare che i controlli sono stati svolti, **il professionista dovrà conservare copia della documentazione di cui ha effettuato il controllo.**

Un'altra cosa chiarita dall'Agenzia delle Entrate (possiamo qui fare riferimento all'interpello 411/2019) che recita: **il visto di conformità non è apposto su singole voci della dichiarazione, ma sulla totalità dei dati esposti nel modello, dal quale emerge il credito.**

Per comodità vi riporto il riferimento alla guida al visto di conformità reperibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate alla quale si può fare riferimento per correttamente adempiere all'attività di apposizione del visto.



E DOPO EFFETTUATA LA RICHIESTA DELL'IMPORTO A RIMBORSO – L'AGENZIA ENTRATE SCRIVE E RICHIEDE DOCUMENTI E CHIARIMENTI

La formalizzazione della richiesta avviene con una richiesta simile a quella sotto riportata.

OGGETTO: Richiesta documentazione - Rimborso Iva anno d'imposta 2023 cronologico

XXXXX/0 – PINCO PALLO S.N.C. DI GIOVANNI BIANCHI & VIRGINIO ROSSI - Partita Iva 123456789 - Importo 17.387,00 euro

Gentile contribuente,

stiamo esaminando la Sua domanda di rimborso Iva relativa all'anno d'imposta 2023, presentata il 04-04-2024. L'importo complessivo pari a 17.387,00 euro è stato richiesto in liquidazione all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate. Per completare la lavorazione della Sua domanda, abbiamo bisogno di alcuni documenti che dimostrino la natura del credito. Pertanto La invitiamo a presentare la documentazione indicata di seguito, entro 15 giorni dalla ricezione di questa comunicazione:

- Numero di telefono e indirizzo di posta elettronica della persona a cui rivolgersi per ulteriori chiarimenti;
- Dichiarazione di conformità all'originale dei documenti prodotti in copia, ai sensi degli articoli 19 e 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, con allegata fotocopia del documento d'identità del rappresentante legale o del titolare della ditta in caso di ditta individuale;
- Campione delle fatture di vendita degli anni in cui si è formato il credito con un'imposta pari al 5% dell'importo richiesto;
- Campione delle fatture di acquisto degli anni in cui si è formato il credito con un'imposta pari al 5% dell'importo richiesto;

N.B.: Il totale delle fatture di acquisto e di vendita complessivamente da presentare non può superare il numero di 50

- Registri IVA acquisti e vendite degli anni in cui si è formato il credito chiesto a rimborso. Per i soggetti esonerati dalla tenuta del registro IVA vendite, ai sensi dell'articolo 24 del d.P.R. n. 633 del 1972, presentare il registro dei corrispettivi
- ovvero scritture equivalenti;
- Registro dei beni ammortizzabili o scritture equivalenti;
- Documentazione relativa alla dismissione dei cespiti e del magazzino (fatture, fatture per autoconsumo, formulari rifiuti).

Può fornire la documentazione, in originale o in copia conforme, direttamente a questo ufficio. In alternativa, può spedirla con raccomandata o inviarla tramite posta elettronica certificata.

Tenga presente che, se consegna la documentazione oltre il termine di 15 giorni, non Le saranno dovuti interessi per il periodo che intercorre tra la data di ricezione della richiesta di documenti e la data della loro consegna a quest'ufficio.

Inoltre, il termine di decadenza dell'accertamento sarà prorogato di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna (articolo 57, primo comma, secondo periodo del d.P.R. n. 633 del 1972). Le indico di seguito tutte le informazioni utili per contattare l'ufficio:

OMISSIS

Qualora Lei voglia farsi rappresentare da persona di Sua fiducia (ad esempio dal coniuge o da un professionista), dovrà attribuirgli un'apposita procura generale o speciale (articolo 63 del d.P.R. n. 600 del 1973).

Nel caso in cui avesse già fornito all'Agenzia delle Entrate o ad altre Amministrazioni alcuni dei documenti richiesti, La invitiamo a comunicarci le informazioni necessarie per reperirli.

Se invece non ne fosse più in possesso, le chiediamo di inviarci un documento o una relazione che spieghi le ragioni per cui non ne ha più la disponibilità.

Per eventuali informazioni o chiarimenti non esiti a contattare l'ufficio.

Come si può constatare, la richiesta è ben articolata e la risposta per ottenere il rimborso deve essere altrettanto precisa.

Pertanto, prima di formulare la risposta si devono reperire i documenti richiesti. Seguentemente è buona cosa **pre-disporre una breve relazione illustrativa** nella quale si indica da cosa è perché si è formato il credito e provvedere ad aggiungerla alla documentazione. Molto importante, nel caso si tratti di richiesta rimborso per cessazione attività, è dimostrare di aver provveduto alla cessione o smaltimento "tracciato" di tutti i beni residui a libro cespiti.

ORA LA RISPOSTA DEL CONTRIBUENTE

Spett.le Agenzia delle Entrate
Direzione Provinciale di Milano 1
Ufficio Territoriale Atti Pubblici,
Successioni e rimborsi iva
Via xxxxxxxx Milano

OGGETTO: rimborso IVA anno d'imposta 2023 - Cronologico 51204/0 – - XXXXX/0 – PINCO PALLO S.N.C. DI GIOVANNI BIANCHI & VIRGINIO ROSSI - Partita Iva 123456789 Importo 17.387,00 euro - alla cortese attenzione del funzionario **Dott. Giuseppe Verdi**

Come da vostra gentile richiesta:

La persona a cui rivolgersi per avere ulteriori chiarimenti è il professionista che ci assiste **Dr. Ettore Rosso** tel: 0255010123 mail ettore.rosso@rosso.it

I beneficiari del rimborso sono i soci nelle persone dei sigg.ri:

Giovanni Bianchi 50 %; Virginio Rossi 50%;

come risultanti da visura camerale che si allega **(AII.1)** i quali hanno già provveduto ad indicare sul sito dell'Agenzia Delle Entrate il proprio Iban aggiornato.

Si allega:

- copia vostra lettera di richiesta documentazione **(AII.2)**
- Dichiarazione di conformità all'originale dei documenti prodotti in copia, ai sensi degli articoli 19 e 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, con allegata fotocopia del documento d'identità del rappresentante legale nella persona del liquidatore Giovanni Bianchi; **(AII.3)**
- Verbale di messa in liquidazione - Atto del 14/12/2019 Notaio De Lupis Lupo rep 1234 raccolta 5678 registrato all' Ufficio Agenzia Entrate di Milano 2 al n° 12345 serie 1T in data 16/12/2019, **(AII.4)**
- Registri IVA acquisti e vendite degli anni in cui si è formato il credito chiesto a rimborso. (Il credito si è formato nel corso degli anni 2022 e 2023 ed è principalmente relativo alle fatture dei professionisti che hanno assistito la società nella fase di liquidazione).
- copia registro iva vendite 2020 **(AII.5)** e iva acquisti 2020 **(AII.6)**
- copia registro iva vendite 2021 **(AII.7)** e iva acquisti 2021 **(AII.8)**
- Campione delle fatture di vendita degli anni in cui si è formato il credito con un'imposta pari al 5% dell'importo richiesto; In merito si specifica che le fatture emesse nel corso del 2022 e 2023 sono non soggette ad iva art. 2 comma 3 dpr 633/72 e l'immobile strumentale ultimo bene in proprietà è stato alienato nell'anno 2022 in regime di reverse charge.

All. ft. 1/2022 del 15/01/2022 (AII.9); ft. 5/2022 del 29/07/2022 **(AII.10)**

- *Campione delle fatture di acquisto degli anni in cui si è formato il credito con un'imposta pari al 5% dell'importo richiesto (se le fatture sono con un importo di iva inferiore al 5% prendere le più consistenti),*

anno 2022:

- *ft. Prot. Acquisti 4/2022 (dati fornitore) (data fattura) (All. 11)*
- *ft. Prot. Acquisti 6/2022 (dati fornitore) (data fattura) (All. 12)*
- *ft. Prot. Acquisti 8/2022 (dati fornitore) (data fattura) (All. 13)*

Anno 2023:

- *ft. Prot. Acquisti 3/2023 (dati fornitore) (data fattura) (All. 14)*
- *ft. Prot. Acquisti 5/2023 (dati fornitore) (data fattura) (All. 15)*
- *ft. Prot. Acquisti 7/2023 (dati fornitore) (data fattura) (All. 16)*

- *Documentazione relativa alla dismissione dei cespiti che è avvenuta nel corso dell'anno 2020, anno successivo alla messa in liquidazione, come si evince dalla dichiarazione iva 2021 relativa all'anno 2020 ove al rigo VE40 è presente l'importo di vendita cespiti ammortizzabili per euro 30.524 come da fatture 39-43-44-73-74. (All. 17).*
- *Relazione sintetica che chiarisca quali sono le attività economiche svolte e le ragioni che hanno portato alla formazione del credito chiesto a rimborso (All. 18).*

L'ufficio a questo punto o erogherà direttamente il rimborso oppure ricontatterà il professionista delegato per avere ulteriori chiarimenti e/o comunicherà la sospensione o il rigetto del rimborso con le relative motivazioni alle quali il contribuente potrà o uniformarsi od opporsi.

La riforma del reddito di lavoro autonomo



A cura di **Stefano Rossetti**

L'articolo 5 del D.Lgs. n. 192/2024 ha revisionato completamente la disciplina del reddito di lavoro autonomo. Seppur tale categoria reddituale continua a caratterizzarsi per il sistema d'imposizione basato su un criterio misto, la determinazione dei componenti di reddito che si computano per competenza sono stati mutuati dalla disciplina del reddito d'impresa. Oltre a questo, il legislatore, migliorando le criticità sorte in costanza della disciplina previgente, ha introdotto il principio di onnicomprensività (tipico del reddito di lavoro dipendente) e nuove fattispecie escluse dal reddito.

Nell'ambito del presente contributo si procederà a illustrare le principali componenti del reddito di lavoro autonomo post-riforma.

PREMESSA

Con l'articolo 5 del D.Lgs. n. 192/2024 viene data attuazione all'articolo 5, comma 1, lettera f), della legge delega (L. n. 111/2023) che, nell'ambito della revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche, stabilisce i principi e criteri direttivi che il Governo era tenuto a osservare per la revisione dei redditi di lavoro autonomo.

In particolare, con le disposizioni contenute nell'articolo 5 del D.Lgs. n. 192/2024 vengono attuati i principi contenuti nella legge delega, secondo cui:

- devono concorrere alla formazione del reddito di lavoro autonomo tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo conseguiti nel periodo d'imposta in relazione all'attività artistica o professionale (c.d. criterio di "onnicomprendività", analogo a quello previsto per i redditi di lavoro dipendente);
- non concorrono alla formazione del reddito le somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute e riaddebitate al cliente e la conseguente indeducibilità delle medesime spese dal reddito dell'esercente l'arte o la professione;
- l'imputazione temporale dei compensi deve avvenire nello stesso periodo d'imposta nel quale il committente è obbligato a effettuare le relative ritenute, al fine di risolvere la problematica sorta in relazione ai pagamenti effettuati tramite bonifici bancari;
- deve essere assicurata la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti.

In occasione della riforma del reddito di lavoro autonomo nel senso sopra indicato, l'articolo 54 del Tuir, dedicato alle modalità di determinazione del reddito, è stato riscritto suddividendolo in più articoli al fine di rendere più agevole l'individuazione della disciplina relativa a ciascun componente di reddito.

Nell'ambito del presente contributo verranno analizzate, articolo per articolo, le novità della riforma.

ARTICOLO 54 DEL TUIR – DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

Con la riforma del reddito di lavoro autonomo viene modificato il contenuto dell'articolo 54 del Tuir.

Nell'ambito del comma 1 viene introdotto il **principio di onnicomprensività**, in analogia a quanto già previsto per i redditi di lavoro dipendente. Viene, a tal fine, disposto che il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività, salvo quanto diversamente stabilito dalle disposizioni specifiche contenute negli articoli che vanno dal 54-*bis* al 54-*octies* del Tuir.

Ciò significa che, in linea generale, tutti proventi (monetari e non) percepiti nell'ambito dell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo sono ad essa riconducibili.

Coerentemente con quanto sopra:

- è stato eliminato il comma 1-*quater* dell'articolo 54 del Tuir relativo ai corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, comunque, riferibili all'attività artistica o professionale, la cui concorrenza alla formazione del reddito risulta implicitamente confermata dal criterio generale sancito nel nuovo comma 1 del medesimo articolo 54 del Tuir;
- è stata modificata la lettera g-*ter*) dell'articolo 17, comma 1, del Tuir, in materia di tassazione separata, sostituendo il richiamo ivi contenuto all'abrogato comma 1-*quater* dell'articolo 54 del Tuir con l'esplicito riferimento ai corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, comunque, riferibili all'attività artistica o professionale;
- viene modificato l'articolo 67 del Tuir, al fine di eliminare, dall'ambito della disciplina delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e non qualificate riconducibili alla categoria dei redditi diversi ai sensi delle lettere c) e c-*bis*) dell'articolo 67 del Tuir, l'esclusione precedentemente prevista per quelle relative alle associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del Tuir.

Oltre a quanto sopra occorre sottolineare che, in esecuzione della legge delega, il secondo periodo del comma 1 dell'articolo 54 del Tuir prevede un nuovo criterio di imputazione temporale dei componenti positivi del reddito di lavoro autonomo.

In sostanza viene previsto che le somme percepite dal lavoratore autonomo concorrono a formare il reddito nel periodo d'imposta in cui scattano gli obblighi di sostituzione d'imposta in capo al soggetto erogante.

Tale disposizione si è resa necessaria al fine di evitare che vi sia un disallineamento temporale tra:

- l'effettuazione della ritenuta (e conseguenti adempimenti da parte del soggetto erogante);
- la tassazione del provento da parte del soggetto percipiente.

Quanto sopra vale esclusivamente nell'ipotesi in cui il soggetto erogante sia un soggetto che riveste la qualifica di sostituto d'imposta ai sensi dell'articolo 23 del D.P.R. n. 600/1973.

Ciò comporta, dunque, che, qualora il soggetto erogante non sia un sostituto d'imposta, i compensi rilevano nel periodo d'imposta in cui il soggetto percipiente ne abbia la concreta disponibilità¹.

Il secondo comma dell'articolo 54 del Tuir, invece, prevede delle esclusioni dal reddito di lavoro autonomo, ed in particolare si tratta:

¹ In caso di pagamento del compenso tramite bonifico bancario la prassi dell'Agenzia delle entrate (circolare n. 38/E/2010) ha precisato che il momento in cui il professionista consegue l'effettiva disponibilità delle somme corrisponde a quello in cui questi riceve l'accredito sul proprio conto corrente.

- **dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde.** Questa è una conferma rispetto alla previgente disciplina. Restano, dunque, esclusi i contributi integrativi che il professionista iscritto ad una Cassa professionale addebita al cliente, mentre rileva la maggiorazione di reddito (fino al 4%) applicabile sui compensi lordi fatturati dai liberi professionisti iscritti alla Gestione Separata ai sensi dell'articolo 1, comma 212, della L. n. 622/1996;
- **del rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente.** Questa rappresenta una novità introdotta dalla riforma. Il rimborso delle spese che un professionista sostiene per lo svolgimento di una prestazione non concorre alla formazione del reddito imponibile a condizione che siano analiticamente addebitate al cliente. Ciò significa che:
 - la spesa sostenuta deve essere strettamente correlata alla prestazione resa dal professionista;
 - sono imponibili i rimborsi delle spese generali non riferibili ad un cliente specifico.
 Come vedremo nei successivi paragrafi, a fronte dell'esclusione dal reddito di lavoro autonomo dei rimborsi incassati, il legislatore prevede l'indeducibilità delle spese rimborsate all'atto del loro sostenimento (articolo 54-ter, comma 1 del Tuir).
- **del riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio dell'attività e per i servizi a essi connessi.** Nella pratica quotidiana capita che più professionisti condividano un immobile adibito a studio, ma il contratto di locazione e le utenze siano intestate solo ad uno di essi, così che il professionista intestatario, successivamente, proceda a riaddebitare agli altri le relative quote di spesa. In tale ipotesi:
 - il rimborso ottenuto dal professionista intestatario non produce reddito tassabile;
 - la quota di spesa sostenuta oggetto di riaddebito non è deducibile ai sensi dell'articolo 54-ter, comma 1 del Tuir.
 In sostanza, il professionista intestatario può dedurre solo la quota di spesa riconducibile alla sua quota di utilizzo dell'immobile e delle relative spese.

Si sottolinea come questa disposizione sia applicabile solo alle spese relative all'immobile adibito a studio professionale e ai servizi connessi.

ARTICOLO 54-BIS E ARTICOLO 54-QUATER DEL TUIR – PLUSVALENZE, ALTRI PROVENTI E MINUSVALENZE

Il nuovo articolo 54-bis del Tuir disciplina le modalità di tassazione delle plusvalenze e dei proventi derivanti da cessione di un contratto di leasing.

Analogamente a quanto previsto in materia di reddito d'impresa (articolo 86 del Tuir), l'articolo 54-bis del Tuir prevede che le plusvalenze relative ai beni mobili strumentali rilevano esclusivamente se:

- sono realizzate mediante **cessione a titolo oneroso**. In tal caso la plusvalenza è determinata mediante differenza tra il corrispettivo di cessione e il costo fiscale del bene (articolo 54-bis, comma 2 del Tuir);
- sono realizzate mediante il **risarcimento**, anche in forma assicurativa, **per la perdita o il danneggiamento dei beni**. In tal caso la plusvalenza è determinata mediante differenza tra l'indennizzo e il costo fiscale del bene (articolo 54-bis, comma 2 del Tuir);
- i beni vengono destinati al **consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione**. In questa ipotesi la plusvalenza è pari al differenziale tra il valore normale e il costo fiscale del bene (articolo 54-bis, comma 2 del Tuir).

Per espressa previsione normativa, tale disposizione si applica ai **beni mobili** strumentali ad eccezione degli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione (*ex* articolo 54-*septies*, comma 2 del Tuir).

La plusvalenza, come sopra determinata, rileva in proporzione tra gli ammortamenti dedotti e gli ammortamenti totali. Le regole sopra viste valgono anche in relazione alla determinazione delle minusvalenze deducibili (articolo 54-*quater* del Tuir).

Per quanto riguarda la cessione del contratto di locazione finanziaria, ai sensi del comma 3 dell'articolo 54-*bis* del Tuir, concorre alla formazione del reddito di lavoro autonomo il valore normale del bene al netto del prezzo stabilito per il riscatto e dei canoni relativi alla residua durata del contratto, attualizzati alla data della cessione medesima, nonché, in caso di beni immobili, della quota capitale dei canoni, già maturati, indeducibile in quanto riferibile al terreno.

Tale disposizione si applica esclusivamente ai beni immobili e mobili strumentali ad eccezione degli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione disciplinati dall'articolo 54-*septies* del Tuir.

ARTICOLO 54-*TER* DEL TUIR – RIMBORSI E RIADDEBITI

Come visto nell'ambito del commento del paragrafo relativo all'articolo 54 del Tuir, le spese sostenute e analiticamente riaddebitate al cliente e le spese di studio riaddebitate al collega sono indeducibili dal reddito di lavoro autonomo, poiché, in base ad un criterio di simmetria impositiva, non sono tassate all'atto del rimborso.

Tuttavia, potrebbe capitare che il cliente non provveda al ristoro della spesa sostenuta dal professionista, il quale risulterebbe, in tal modo, duplicemente penalizzato:

- in prima battuta, dall'ineducibilità della spesa sostenuta, in quanto finalizzata al riaddebito al cliente in maniera analitica;
- in seconda battuta, dal mancato incasso del rimborso.

Per ovviare a questa incongruenza, il legislatore ha previsto una speciale disciplina volta a ripristinare la simmetria nella determinazione del reddito di lavoro autonomo prevedendo alcune condizioni al realizzo delle quali le spese che dovevano essere oggetto di rimborso vengono rese deducibili.

Il comma 2 dell'articolo 54-*ter* del Tuir prevede che la deducibilità delle spese non rimborsate è possibile a decorrere dalla data in cui:

- il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato a uno degli istituti di regolazione disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza *ex* D.Lgs. n. 14/2019, o a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni;
- la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente sia rimasta infruttuosa;
- il diritto alla riscossione del corrispondente credito si è prescritto.

In relazione al primo punto, il committente si considera che abbia fatto ricorso o sia stato assoggettato a uno degli istituti disciplinati dal citato codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza *ex* D.Lgs. n. 14/2019 in caso di:

- liquidazione giudiziale o di liquidazione controllata del sovraindebitato, dalla data della sentenza di apertura della liquidazione giudiziale o controllata;
- liquidazione coatta amministrativa, dalla data del provvedimento che la dispone;
- procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, dalla data di ammissione alla procedura;
- procedura di concordato preventivo, dalla data del decreto di apertura della procedura;

- accordo di ristrutturazione dei debiti e di piano di ristrutturazione soggetto a omologazione, dalla data di omologazione dell'accordo ovvero del piano;
- piano attestato di risanamento, dalla data certa degli atti e dei contratti di cui all'articolo 56, comma 5, del predetto codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza *ex* D.Lgs. n. 14/2019;
- contratto o accordo di cui all'articolo 23, comma 1, lettere a), b) e c), *ex* D.Lgs. n. 14/2019, dalla data certa di tali atti;
- concordato semplificato di cui all'articolo 25-*sexies* del D.Lgs. n. 14/2019, dalla data del decreto previsto dal citato articolo 25-*sexies*, comma 4;
- concordato minore, dalla data di apertura della procedura;
- ristrutturazione dei debiti del consumatore di cui all'articolo 67 e seguenti del D.Lgs. n. 14/2019, dalla data della pubblicazione della relativa proposta ai sensi dell'articolo 70 del D.Lgs. n. 14/2019.

Tali disposizioni si applicano anche per gli istituti di diritto estero equivalenti previsti in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni.

L'articolo 54-*ter*, comma 5 del Tuir prevede, inoltre, che, se la spesa analiticamente riaddebitata al committente, comprensiva del relativo compenso, non superi i 2.500 euro e non viene incassata entro un anno dall'emissione della fattura, la spesa sostenuta è deducibile a partire dal periodo di imposta nel corso del quale scade il detto periodo annuale.

ARTICOLO 54-*QUINQUIES* DEL TUIR – SPESE RELATIVE AI BENI MOBILI E IMMOBILI

L'articolo 54-*quinquies*, comma 1 del Tuir disciplina la deducibilità dei costi legati ai beni strumentali, prevedendo che:

- gli ammortamenti dei beni strumentali sono deducibili in base ai coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988, ridotti alla metà nel primo periodo d'imposta;
- le spese di acquisizione di beni strumentali il cui costo unitario non sia superiore a euro 516,40 possono essere dedotte nel periodo d'imposta di sostenimento;
- la perdita derivante dall'eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati, esclusi i beni immobili e gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione *ex* articolo 54-*septies*, comma 2 del Tuir, è ammessa in deduzione;
- la deduzione dei canoni di leasing dei beni strumentali (mobili e immobili) è ammessa, in base al principio di competenza, in un arco temporale previsto dalla norma a prescindere dall'effettiva durata del contratto di leasing. In particolare, il periodo minimo di deducibilità è previsto in:
 - 12 anni per quanto riguarda i beni immobili;
 - un periodo non inferiore al periodo di ammortamento per i veicoli assegnati in uso promiscuo;
 - un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento in tutti i casi diversi dai precedenti.

Il secondo periodo del comma 2 dell'articolo 54-*quinquies* del Tuir prevede che, in caso di leasing immobiliare, la quota parte del canone di leasing imputabile al terreno non possa essere portata in deduzione ai sensi dell'articolo 36, commi 7 e 7-*bis* del D.L. n. 223/2006;

Per quanto riguarda le spese relative a beni strumentali adibiti ad uso promiscuo viene prevista la deducibilità in misura forfettaria pari al 50%, in particolare viene disposto che:

- le spese relative all'acquisto di beni mobili, diversi da quelli assegnati ai dipendenti, adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente, sono ammortizzabili, o

deducibili se il costo unitario non è superiore a 516,40 euro, nella misura del 50 per cento. Nella stessa misura sono deducibili le spese di impiego di tali beni;

- per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile un importo pari al 50 per cento della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50 per cento del relativo canone, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione.
- nella misura del 50 per cento sono deducibili le spese per i servizi relativi agli immobili utilizzati promiscuamente nonché quelle relative alla manutenzione ordinaria dei medesimi;
- le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di tali immobili sono deducibili per un importo pari al 50 per cento del relativo ammontare in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi.

Da ultimo, il comma 4 dell'articolo 54-*quinquies* del Tuir, confermando la disposizione previgente, dispone che le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica a uso pubblico sono deducibili nella misura dell'80% del loro ammontare.

ARTICOLO 54-*SEXIES* DEL TUIR – SPESE RELATIVE AI BENI ED ELEMENTI IMMOBILIARI

Per quanto attiene ai fenomeni reddituali ascrivibili ai beni immateriali l'articolo 54-*sexies* del Tuir prevede che:

- le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo;
- le quote di ammortamento del costo degli altri diritti di natura pluriennale sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge;
- le quote di ammortamento del costo di acquisizione della clientela e di elementi immateriali relativi alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell'attività artistica o professionale sono deducibili in misura non superiore a un quinto del costo.

ARTICOLO 54-*SEPTIES* DEL TUIR – ALTRE SPESE

L'articolo 54-*septies* del Tuir prevede una serie di disposizioni che già erano presenti nella versione anteriforma. In particolare, viene previsto che:

- le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta;
- le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1 per cento dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati a essere ceduti a titolo gratuito;
- sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 10.000 euro, le spese per l'iscrizione a master e a corsi

di formazione o di aggiornamento professionale nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno;

- sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 5.000 euro, le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente;
- sono integralmente deducibili gli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornita da forme assicurative o di solidarietà;
- le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti degli esercenti arti e professioni sono deducibili nelle misure previste dall'articolo 95, comma 3, ovvero:
 - nel limite giornaliero di 180,76 euro, se la trasferta avviene in Italia;
 - nel limite giornaliero di 258,23 euro, se la trasferta avviene all'estero.
- tra le spese per prestazioni di lavoro deducibili si comprendono il T.F.R. e l'indennità per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa;
- non sono ammesse deduzioni per i compensi al coniuge, ai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro, nonché agli ascendenti dell'artista o professionista ovvero dei soci o associati per il lavoro prestato o l'opera svolta nei confronti dell'artista o professionista ovvero della società o associazione. I compensi non ammessi in deduzione non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti.

Contabilità ordinaria e semplificata: caratteristiche principali e fattori da valutare in ottica di un cambiamento per l'anno 2025



A cura di **Federico Dal Bosco**

Nel testo che segue si ripercorrono le caratteristiche principali connesse ai regimi di contabilità ordinaria e semplificata e si focalizza l'attenzione su quali fattori (pro e contro) si devono valutare in ottica della loro adozione.

LA PREVISIONE DI DUE REGIMI CONTABILI: ORDINARIO E SEMPLIFICATO

Ogni soggetto che esercita attività di impresa è obbligato alla **tenuta delle scritture contabili**; in questo ambito per ogni impresa è peculiare, e decisamente importante, la scelta del regime contabile, considerata la portata che la stessa ha in ambito di adempimenti contabili, fiscali ed anche sotto forma di determinazione del reddito annuale. Il nostro sistema prevede due tipologie: la contabilità "ordinaria", e la contabilità "semplificata".

Come si avrà modo di illustrare in seguito, la scelta per uno o l'altro regime in alcuni casi è inibita, in particolare ogni qual volta per previsione normativa l'impresa ricada in una di quelle precise casistiche per le quali è obbligata ad adottare il regime ordinario; negli altri casi, invece, la scelta è libera, e quindi l'imprenditore può valutare cosa sia migliore per la sua impresa.

QUANDO È OBBLIGATORIA LA CONTABILITÀ ORDINARIA

A normativa prevede che non ci sia margine di scelta, ed è quindi proprio obbligatorio adottare il regime di contabilità ordinaria, ogni qual volta che:

- 1) L'impresa è una società di capitali; ad essere più precisi nel caso di:
 - S.p.A, S.r.l., S.r.l.s., S.a.p.a., società cooperative e mutue assicuratrici;
 - Enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
 - Stabili organizzazioni di società ed enti non residenti;
 - Associazioni non riconosciute e consorzi che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.
- 2) oppure, l'impresa, non rientrante tra le forme sopra elencate, nel corso del periodo d'imposta precedente, ha conseguito ricavi annui per un importo superiore:

- ai **500 mila euro** nel caso in cui l'attività prevalente riguardi prestazioni di servizi;
- ai **800 mila euro** per attività aventi ad oggetto cessioni di beni e altre attività.

Nel caso di imprese che esercitano più attività, al fine di verificare il superamento delle soglie, bisogna distinguere a seconda vi sia o meno l'annotazione separata dei ricavi:

- se c'è l'annotazione separata, si fa riferimento ai ricavi annotati dell'attività prevalente, ossia di quella con i ricavi maggiori;
- se non c'è l'annotazione separata, si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi.

A seguito di questa previsione, è pertanto possibile una ditta individuale, oppure una società di persone, sia tenuta alla contabilità ordinaria, qualora appunto superi, nell'anno precedente, il limite di ricavi previsto per la propria tipologia di attività.

Al verificarsi di queste condizioni, come detto, non c'è margine di scelta, e quindi si ha l'obbligo di gestire la contabilità secondo il regime ordinario.

Negli altri casi, invece, si potrà valutare di adottare la contabilità semplificata, oppure, se si preferisce, di optare per la contabilità ordinaria.

Qualora il contribuente adotti su base volontaria la contabilità ordinaria, l'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e in ogni caso per il periodo stesso e per i due successivi (si parla di opzione triennale).

Fatta questa premessa circa le situazioni di obbligo o di opzione previste dalla normativa, esaminiamo di seguito le principali caratteristiche dei due regimi contabili.

IL REGIME DELLA CONTABILITÀ ORDINARIA

Tra i due citati, è il regime decisamente più complesso ed impegnativo, ed al tempo stesso di maggior resa dal punto di vista dell'informazione contabile che si ottiene.

Tale regime si caratterizza per:

- determinazione del reddito secondo il **principio di competenza**, ossia i costi e ricavi sono registrati nell'esercizio di maturazione, indipendentemente dalla data di sostenimento del costo o di incasso del ricavo; citando l'articolo 2423-bis del codice civile *"Il principio di competenza implica che l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti (incassi e pagamenti)."*

In altre parole, con questo regime, un ricavo si considera tale indipendentemente dalla sua data di incasso, analogamente un costo lo è a prescindere dal suo pagamento, in quanto a rilevare è "quando" (ossia, l'anno) in cui si verificano i ricavi e i costi.

Volendo esemplificare il concetto di competenza economica, un'eventuale fattura di acquisto relativa ai consumi di energia elettrica del mese di dicembre 2024, datata 2025 e ricevuta nel 2025, comporta la necessità registrare la fattura nel 2025 ai fini Iva, ma il costo di energia elettrica invece nell'anno 2024 attraverso l'utilizzo del conto "fatture da ricevere".

- Obbligo di tenuta dei seguenti libri contabili e fiscali, nella sua forma più completa e ricca, ai sensi delle disposizioni del codice civile e dell'art. 14 del D.P.R. 600/73:
 - il libro giornale

- il libro degli inventari
 - il libro delle scritture ausiliarie, ossia il c.d. “mastro”
 - i registri Iva (acquisti, vendite e/o corrispettivi)
 - il registro dei beni ammortizzabili
 - eventualmente il registro delle scritture ausiliarie di magazzino.
- Operativamente, necessità di rilevare in contabilità non solo i costi e i ricavi, rappresentanti rispettivamente da fatture di acquisto, corrispettivi e fatture di vendita, **ma anche tutti gli incassi, pagamenti, versamenti e prelevamenti**, oltre dare conto dei crediti e dei debiti di ogni genere; in altre parole, si rende necessario dare evidenza contabile ad ogni movimentazione di denaro relativa all'impresa, oltre che puntuale rendicontazione di crediti, debiti, giacenze di magazzino, fondi rischi e oneri, fondo Tfr ecc
Tutto questo qualifica il regime ordinario come la modalità di tenuta delle scritture contabili più completo, oltre che necessariamente maggiormente impegnativo.
 - Presenza di bilancio composto da due schemi: **Stato patrimoniale e Conto Economico**. Come detto, con tale regime contabile si provvede a registrare non solo i documenti funzionali ai costi ed ai ricavi, quindi al Conto Economico, ma anche i movimenti finanziari legati all'andamento del denaro (entrate e uscite), ai crediti e debiti, oltre che ai cespiti, fondi e patrimonio netto. In questo modo il bilancio che si ricava è quindi completo anche dello Stato Patrimoniale.

IL REGIME DELLA CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

La contabilità semplificata è il regime **naturale**, ossia non si rende necessaria alcuna opzione, per le imprese individuali che non possono applicare il regime forfettario, in quanto non rispettano i requisiti di accesso e permanenza, e per le società di persone, quando i ricavi riferiti all'anno precedente o quelli previsti per le nuove imprese non superano determinati limiti.

Con la legge 232/2016 (Legge di bilancio 2017), sono state apportate importanti modifiche all'articolo 66 del TUIR, dedicato al regime di contabilità semplificata delle imprese minori.

In particolare si è sancito il passaggio dal principio di competenza economica al **principio misto di cassa e competenza**, così delineato:

- In linea generale, il reddito delle imprese minori è determinato quale differenza tra i ricavi di cui all'art.85 del TUIR e gli altri proventi di cui all'art.89 del TUIR percepiti nel periodo d'imposta e le spese sostenute nello stesso periodo per l'esercizio dell'attività, secondo il criterio di cassa.
- Ad eccezione degli elementi positivi e negativi di reddito rilevanti per cassa, gli altri componenti reddituali concorrono alla formazione del reddito nel rispetto del criterio di competenza (ecco perché si parla di criterio misto).
- Nell'ambito dei ricavi, rilevano ad esempio per competenza i ricavi da assegnazione di beni ai soci o ad attività estranee, i proventi da immobili non strumentali (cosiddetti immobili “patrimonio”) e le plusvalenze e sopravvenienze attive.
- Relativamente invece ai costi, rilevano a titolo esemplificativo secondo il principio di competenza le quote di ammortamento di beni materiali e immateriali e canoni di leasing, le perdite di beni strumentali e perdite su crediti, le minusvalenze e sopravvenienze passive, le spese per lavoro dipendente (comprensive di accantonamenti ed oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale), gli interessi di mora e le spese pluriennali, relative a più esercizi.

Contemporaneamente a questa importante modifica del criterio di rilevanza di costi e ricavi, si è provveduto a

modificare anche l'articolo 18 del D.P.R. 600/1973; alla luce di anche quanto disposto nella circolare 11/E del 2017, si ha ora che le imprese minori tengono necessariamente i registri IVA (acquisti e vendite), nonché **alternativamente**:

- 1) un ulteriore apposito registro degli incassi e dei pagamenti, in cui annotare cronologicamente gli incassi ed i pagamenti effettuati entro il termine di 60 giorni dal momento in cui l'operazione assume rilevanza;
- 2) l'integrazione dei registri IVA con l'annotazione dei ricavi o dei costi rispettivamente non incassati o pagati nel corso del periodo d'imposta, e in questo modo il contribuente è esentato dal dover tenere un apposito registro degli incassi e dei pagamenti.

Da ultimo, si prevede una terza modalità di tenuta della contabilità semplificata, **ex articolo 18 comma 5 del D.P.R. 600/1973**, consistente nella tenuta dei registri Iva con la **presunzione secondo cui alla data di registrazione in tali registri corrisponda l'incasso o il pagamento**; tale presunzione, in ottica del sopracitato criterio di cassa, assume rilevanza in ottica di determinazione del reddito (si presume cioè incassata una fattura emessa nella data di registrazione contabile; allo stesso modo, si presume il pagamento di una fattura di acquisto nella data di registrazione della stessa).

L'accesso a questa terza tipologia avviene previa opzione da parte del contribuente, vincolante per almeno un triennio, da esercitarsi nel quadro VO del modello Iva.

Fatta questa doverosa premessa circa il criterio misto della cassa e competenza, le ulteriori caratteristiche della contabilità semplificata sono:

- Minori registri contabili da tenere, considerato che in questo regime viene meno la tenuta del libro giornale, del libro degli inventari, del libro delle scritture ausiliarie.
- Relativamente al bilancio, si caratterizza per la presenza di un solo prospetto contabile, consistente nel Conto Economico (vi è assenza dello Stato Patrimoniale).
- Come logica conseguenza di quanto sopra, ne risulta che è un tipo di contabilità meno "impegnativo" rispetto al regime ordinario stante la previsione di minori tipologie di movimentazioni da rilevare; al tempo stesso, le imprese che adottano questo regime dispongono di minori informazioni dal punto di vista contabile e di bilancio, considerato che manca la gestione completa delle disponibilità liquide, dei crediti e dei debiti, oltre che del patrimonio netto.

FATTORI CHE POSSONO INFLUIRE NELLA SCELTA DEL REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA E SEMPLIFICATA

Posto che non sempre è possibile scegliere il proprio regime contabile – come visto chi opera come società di capitali o chi ha un volume di ricavi annui superiore a determinati limiti è costretto ad applicare il regime ordinario – in tutti gli altri casi si pone la valutazione di quale regime contabile abbracciare per la propria impresa.

Si tratta di una decisione che prende in considerazione numerosi aspetti, alcuni a favore altri a sfavore, che si prova ad elencare di seguito tra quelli principali:

→ **esigenza di informazioni che vuole ottenere dalla contabilità (e dal bilancio)**

L'adozione del regime ordinario garantisce una puntuale informazione relativamente non solo ai costi ed ai ricavi, ma anche circa le attività e le passività patrimoniali; con questo tipo di contabilità, si ha infatti la puntuale rendicontazione della cassa e banca, oltre che dei debiti e crediti, il patrimonio netto, le rimanenze e i fondi.

La contabilità ordinaria permette inoltre un monitoraggio più preciso delle performance aziendali: si pensi a quanto è più incisiva e ricca di informazioni l'analisi di bilancio applicata a un bilancio ordinario rispetto al solo

conto economico di un contribuente in regime semplificato; inoltre facilita l'accesso a finanziamenti, gare di appalto e di potenziali investitori, grazie alla trasparenza e alla citata completezza delle informazioni contabili.

La contabilità ordinaria inoltre facilita il controllo e la verifica da parte delle autorità fiscali.

Di contro il regime semplificato è più scarso di informazioni, e prevede che l'imprenditore abbia sotto controllo la situazione della sua impresa, anche dal punto di vista patrimoniale, attraverso l'utilizzo di altri ausili extracontabili (tabelle di excel riepilogative dei crediti da incassare e dei debiti da pagare, stampe del debito TFR fornite da chi elabora buste paga, estratti conto bancari per la banca ecc), considerato che la sua contabilità non rappresenta tutti i movimenti.

→ **costo di gestione (economico e di tempo) dei due regimi contabili**

Il regime ordinario, proprio perché più approfondito e completo di quello semplificato, comporta inevitabilmente maggiori costi, sotto forma:

- maggior tempo da dedicare alla tenuta della contabilità;
- maggiore personale da destinare alla gestione contabile;
- maggiore costo, a livello di onorario richiesto, qualora la contabilità sia gestita da uno studio esterno all'impresa.

Il regime di contabilità semplificata si caratterizza, da questo punto di vista, come più economico e meno impegnativo per l'impresa.

→ **implicazioni fiscali connesse alla scelta del regime**

Premesso che non cambiano le imposte connesse ai redditi di impresa a seconda del regime scelto, in alcuni casi anche la fiscalità è da considerare nella scelta del regime, considerato che le differenze tra criterio di competenza e criterio di cassa possono portare a una diversa quantificazione dei costi e ricavi annuali, con incidenza nella determinazione del reddito.

Si pensi ad esempio al regime di contabilità semplificata con rilevanza reddituale dei ricavi per cassa (non quindi nella forma opzionale ex articolo 18, comma 5 che assegna rilevanza del ricavo e costo alla data registrazione della connessa fattura, presumendola sempre incassata in tale data).

Per un contribuente che magari ha spesso tempi lunghi, o addirittura ritardi, negli incassi delle proprie fatture emesse, potrebbe valutare come conveniente aderire al regime semplificato per cassa sopra citato: in questo modo porterà a tassazione, ogni anno, solo i ricavi connessi alle fatture effettivamente incassate al 31/12, rimandando invece all'anno successivo quello che per qualsiasi motivo non sono state ancora pagate.

Oppure si consideri il diverso trattamento delle rimanenze: le variazioni annuali di magazzino rilevano nella contabilità ordinaria; al contrario, sono ininfluenti dal punto di vista fiscale nella contabilità semplificata.

Semplificazione della dichiarazione annuale 770 dei sostituti d'imposta: nuovo modello F24/770



A cura di **Fabio Ferrari**

Interessanti novità per i datori di lavoro/sostituti di imposta in relazione alla presentazione mensile dei dati contenuti nella dichiarazione annuale 770.

Il recente Provvedimento n. 25978/2025 dell'Agenzia delle Entrate attua le disposizioni dell'articolo 16 del D.Lgs 1/2024, definendo la procedura "semplificata" per la trasmissione dei dati relativi alle ritenute operate dai sostituti d'imposta, alternativa alla presentazione della dichiarazione annuale modello 770.

NOVITÀ INTRODOTTE

Sostanzialmente con il nuovo modello F24/770 possono essere trasmessi all'Agenzia delle Entrate alcuni **dati aggiuntivi** riguardanti i versamenti effettuati (simili a quanto indicato nei quadri ST e SV del modello 770 annuale), **contestualmente all'invio del modello F24** di pagamento di imposte e contributi.

Le novità si applicano a partire dal **periodo di imposta 2025 e vincolano i sostituti d'imposta**, che intendono aderire con comportamento concludente (invio del modello F24 unitamente alle nuove informazioni), **per l'intero anno fiscale**.

Attenzione: Si tratta però di una facoltà, non un obbligo concesso ai contribuenti/sostituti di imposta da parte dell'amministrazione finanziaria.

AMBITO DI APPLICAZIONE

Le nuove disposizioni si applicano ai **soggetti** che:

- **corrispondono esclusivamente compensi costituenti redditi di lavoro dipendente/assimilati o autonomo;**
- **operano, poiché obbligati dalle norme fiscali, ritenute e trattenute alla fonte;**
- **effettuano i versamenti mediante modello F24, utilizzando esclusivamente i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate;**
- **al 31 dicembre 2024 non avevano più di cinque dipendenti.**

Attenzione: La semplificazione riguarda le ritenute e trattenute da versare e i crediti maturati dai sostituti d'imposta, utilizzati in compensazione tramite modello F24, individuati dai **codici tributo indicati nella tabella allegata al provvedimento ADE** (allegato 1).

COMUNICAZIONE DEI DATI DELLE RITENUTE E TRATTENUTE

I sostituti d'imposta, aderenti alla nuova procedura, **comunicano dunque mensilmente all'amministrazione finanziaria:**

- l'ammontare delle **ritenute e trattenute operate**, indicando il relativo codice tributo e il periodo di riferimento;
- in caso di trattenute relative alle **addizionali regionale e comunale all'IRPEF**, la regione o il comune a cui si riferiscono;
- la presenza delle fattispecie (note) elencate nell'allegato 2 al presente provvedimento:

Nota	Descrizione
A	il sostituto ha effettuato i versamenti alla scadenza prevista dall'art. 2, comma 1, del D.P.R. n. 445 del 1997. Si tratta dei sostituti di imposta che nell'anno erogano esclusivamente compensi di lavoro autonomo a non più di tre soggetti ed effettuano ritenute di acconto per un importo complessivo non superiore a 1.032,91 euro ed effettuano i versamenti delle ritenute operate distintamente per ciascun periodo d'imposta entro il termine stabilito per il versamento a saldo delle imposte sui redditi
B	il versamento si riferisce a ritenute operate ai sensi degli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 600 del 1973, su somme e valori relativi al 2025 erogati entro il 12 gennaio 2026
D	il sostituto d'imposta ha effettuato il conguaglio dei redditi erogati nel 2025 nel mese di gennaio 2026
E	il sostituto d'imposta ha effettuato il conguaglio dei redditi erogati nel 2025 nel mese di febbraio 2026
P	il versamento si riferisce al trattamento integrativo, recuperato a rate nell'anno in corso (2025), ma pertinente l'anno precedente (2024)
S	nel rigo sono riportati i dati dell'ammontare complessivo delle addizionali di competenza dell'anno d'imposta corrente, nonché gli importi dovuti a titolo di interessi da rateazione sugli acconti determinati in sede di assistenza fiscale, di competenza dell'anno d'imposta corrente

Rimane però in ogni caso obbligatorio, ai fini del versamento tramite modello F24/770 delle ritenute e trattenute operate, di indicare anche:

- L'importo relativo alle **ritenute e trattenute versate, il relativo codice tributo e il periodo di riferimento.**
- I **crediti maturati utilizzati in compensazione**, specificando il relativo codice tributo e il periodo di riferimento.
- Gli **interessi** versati insieme alle ritenute e trattenute, in caso di ravvedimento.
- Ulteriori debiti e crediti da compensare**, comprese le sanzioni dovute in caso di ravvedimento.
- Il **codice IBAN** del conto bancario, di Poste Italiane o di un prestatore di servizi di pagamento convenzionati con l'Agenzia delle Entrate, autorizzando l'addebito dell'eventuale saldo positivo del modello F24.

MODALITÀ DI TRASMISSIONE

Le deleghe di pagamento F24 e relativi dati aggiuntivi possono essere presentati esclusivamente attraverso i **servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline)**, che peraltro, considerate le norme attuali in materia di compensazione, è ormai diventata la modalità maggiormente tutelante per i sostituti d'imposta.

L'invio può essere effettuato **direttamente dal sostituto d'imposta o tramite un intermediario abilitato.**

I dati aggiuntivi da comunicare con il modello F24 sono contenuti nel nuovo modello **"PROSPETTO DELLE RITENUTE/TRATTENUTE OPERATE"** (allegato 4 provvedimento ADE), che sostanzialmente contiene i dati fino ad

oggi presenti nei quadri ST/SV del modello 770, come si può apprezzare dalla modulistica di seguito riportata:



Mod. n.

PROSPETTO DELLE RITENUTE/TRATTENUTE OPERATE

(Articolo 16 del decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1)

CODICE FISCALE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

Codice tributo	Codice comune/regione	Periodo di riferimento		Ritenute/trattenute operate	Interessi	Importo da versare	Ravvedimento	Note
		mese	anno					
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

I dati da indicare sono i seguenti:

- Codice tributo: codice corrispondente alle ritenute/trattenute operate.
- Codice Comune/Regione: per le trattenute relative alle addizionali IRPEF, va indicato il codice della Regione o del Comune destinatario del tributo.
- Periodo di riferimento: indicato nel formato "MMAAAA".
- Ritenute/trattenute operate: importo delle ritenute operate per i codici tributo.
- Interessi: importo degli interessi per incapienza della retribuzione, rettifica o ravvedimento.
- Importo da versare: somma degli importi relativi a ritenute/trattenute operate e interessi.
- Ravvedimento: casella da barrare se il versamento è effettuato tramite il ravvedimento.

Note: indicare la lettera corrispondente alla fattispecie tra quelle elencate dall'AdE (vedi tabella pag. 1).

Nota Bene: In caso di **scarto del modello F24/770** resta valida la comunicazione dei dati, ma il versamento delle ritenute/trattenute operate va effettuato con **separato modello F24 ordinario**, eventualmente utilizzando il ravvedimento operoso.

TERMINI DI INVIO

Nota Bene: L'invio del modello F24 e la comunicazione dei dati aggiuntivi decorre dal **6 febbraio 2025**. Le **scadenze mensili di invio dei dati aggiuntivi saranno le medesime di pagamento delle deleghe F24, vale a dire entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento**. Si ricorda che il pagamento delle ritenute alla fonte il cui termine cade di sabato o di giorno festivo è considerato tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo.

Attenzione: L'invio dei dati aggiuntivi delle ritenute operate nei **mesi di gennaio e febbraio 2025** potrà essere effettuato entro il **30 aprile 2025**.

CONCLUSIONI E IMPATTI OPERATIVI

La nuova procedura mira a **semplificare gli adempimenti per i datori di lavoro** con un numero ridotto di dipendenti, eliminando la necessità di presentare annualmente il modello 770 in presenza di una rendicontazione puntuale mensile dei versamenti effettuati tramite il modello F24.

Per gli studi professionali sarà fondamentale adeguarsi a queste novità operative, in quanto è probabile che questa modalità semplificata sostituirà progressivamente l'invio annuale della dichiarazione 770.

Maggior deduzione dei costi per incremento occupazionale



A cura di **Gerardo Sarcina**

La Legge di Bilancio per l'anno 2024 ha introdotto un'agevolazione finalizzata a favorire l'assunzione a tempo indeterminato di lavoratori dipendenti, in caso di assunzione sia a tempo pieno, sia a tempo parziale, che è stata prorogata per il triennio dal 2025 a 2027, con la Legge di Bilancio per il 2025.

L'agevolazione consiste in una maggiorazione del costo del lavoro ammesso in deduzione di un importo pari al 20 per cento del costo riferibile all'incremento occupazionale, sostenuto nell'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2023.

Inoltre, ricorrendone le condizioni, la maggiorazione può essere incrementata di un ulteriore 10 per cento del costo effettivamente sostenuto dall'impresa, in caso di nuove assunzioni di dipendenti riconducibili a ciascuna delle categorie meritevoli di maggiore tutela, individuate nell'Allegato 1 al decreto legislativo n. 216 del 2023 (comma 3). Particolare interesse suscita la proroga dell'agevolazione disposta con la Legge di Bilancio per l'anno 2025 che dispone la sua efficacia anche per i tre periodi successivi a quello in corso al 31/12/2024, rispetto alla precedente Legge di Bilancio che l'ha introdotta.

La norma individua i requisiti soggettivi destinatari dell'agevolazione, oltre a requisiti oggettivi, eccezioni, casi particolari e soggetti a cui la norma non si applica perché in situazioni particolari, quali liquidazioni ordinarie e giudiziali ed altre circostanze che presuppongono l'assenza di prospettiva di continuità nell'attività aziendale.

REQUISITI SOGGETTIVI

Sono ammessi i titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, in particolare:

A. Titolari di reddito d'impresa:

- le società di capitali ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR;
- gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lett. c), del TUIR, limitatamente ai nuovi assunti utilizzati nell'esercizio dell'attività commerciale;
- le società ed enti non residenti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del TUIR, in relazione all'attività commerciale esercitata nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione;
- le società di persone ed equiparate di cui all'articolo 5 del TUIR e le imprese individuali;

B. Esercenti arti e professioni, anche in forma di associazione professionale o di società semplice, che svolgono attività di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 54 del TUIR.

C. Sono esclusi di conseguenza i soggetti con attività diverse da quelle rientranti nell'alveo del reddito d'impresa e di lavoro autonomo (i pensi alle imprese agricole, società semplici che non rientrano fra quelle riguardanti attività di lavoro autonomo ed infine coloro che conseguono lavoro autonomo occasionale).

D. Nell'ambito dei suddetti requisiti, il presupposto necessario è che questi ultimi abbiano esercitato l'attività nel periodo precedente a quello posto a base di calcolo dell'agevolazione per tutti i giorni del periodo d'imposta (365 o 366 nell'anno bisestile).

Inoltre, come precisato dalla Circolare n. 1/E del 20/01/2025, nel caso di utilizzo dell'agevolazione anche negli anni successivi, la base di calcolo è "mobile", in altri termini la base di calcolo utilizzata per esempio per l'esercizio 2026, è la situazione media risultante nel periodo 2025.

Si precisa infine che i 365 giorni o 366 se bisestile decorrono dalla data di attivazione attività indicata nel modello AA9/12 recante "Dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività ai fini IVA" o, se successiva, quella di effettivo inizio dell'attività d'impresa desumibile dagli elementi risultanti dagli atti posti in essere dal soggetto, incluse eventuali attività propedeutiche, prescindendo dal momento in cui sono realizzati i correlati ricavi.

In altri termini se l'attività è attiva "sulla carta" in momento precedente rispetto all'effettivo funzionamento della stessa, il computo dei giorni parte già dall'iscrizione.

Esempio:

In caso di determinazione dell'agevolazione per l'anno 2024, l'arco temporale di riferimento per rilevare l'incremento è quello riferito al 2023 ossia l'arco temporale 01/01/2023-31/12/2023 (in caso di coincidenza dell'esercizio con l'anno solare).

Riguardo agli enti non commerciali, l'agevolazione spetta solo se all'interno degli stessi sussiste una attività commerciale rilevabile con specifica contabilità separata e circoscritta alle risultanze contabili di quest'ultima ed in caso di personale promiscuo, sia l'incremento di personale che la base di riferimento "storico" su cui calcolare l'agevolazione spettante deve tener conto degli utilizzi promiscui.

- E. Non possono usufruire dell'agevolazione le attività che non utilizzano la contabilità analitica nella determinazione del reddito d'esercizio, come ad esempio i forfettari.
- F. Il concetto di lavoratore assunto a tempo indeterminato è rilevato sulla base dei principi fatti propri dal "mondo" giuslavoristico e non come inquadrato ai fini fiscali.

Infatti un esempio si rileva nel riconoscimento nell'alveo dei contratti a tempo indeterminato agevolabili anche i contratti di apprendistato, come precisato dalla suddetta Circolare, tenuto conto che tali contratti ai fini fiscali rientrano fra quelli che producono redditi assimilati e non di lavoro dipendente.

REQUISITI OGGETTIVI

a. Come si determina l'incremento occupazionale

L'incremento occupazionale si determina mettendo a rapporto "incremento occupazionale" ed "incremento occupazionale complessivo",

- i. "l'incremento occupazionale" rappresenta l'incremento realizzato termine del periodo d'imposta successivo a quello assunto quale base di riferimento (nel caso dell'incremento da assoggettare ad agevolazione nel periodo 2025, rispetto all'anno in corso al 31/12/2024).
- ii. "l'incremento occupazionale complessivo" è il numero dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, risultanti mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre precedente rispetto a quello oggetto di agevolazione.

Affinché possa essere verificato il presupposto per usufruire dell'agevolazione devono essere contemporaneamente soddisfatte due condizioni:

1. l'incremento del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato
2. incremento del numero complessivo dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato.

b. Come si calcola l'incremento occupazionale

In base alla Circolare "...il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato e il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, mediamente occupati, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, è costituito dalla somma dei rapporti tra il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente in relazione a ciascun lavoratore dipendente e trecentosessantacinque, o trecentosessantasei....." se bisestile.

In pratica l'incidenza di ciascun lavoratore si calcola come segue:

Un soggetto risulta assunto a tempo indeterminato "a tempo pieno" di 40 ore settimanali,

- il 1° aprile 2024 fino al 31 dicembre 2024, l'incremento è pari a gg. $275/365 = 0,75$;
- il 1° gennaio 2024 fino al 31 dicembre 2024, incremento $365/365 = 1$

soggetto assunto a tempo indeterminato "parziale" al 50% (20 ore settimanali), dal 1° gennaio al 31 dicembre 2024, il calcolo di conseguenza sarà così determinato:

$$20/40 \text{ ore} = \frac{1}{2} \quad \frac{1}{2} * 365/365 = 0,50$$

In quest'ultimo caso l'incidenza sull'incremento sarà pari al 50 % rispetto al "tempo pieno".

L'incremento occupazionale si calcola partendo dal valore risultante nel periodo precedente (nel nostro caso 2023)

Si supponga la presenza di n. 2 lavoratori a tempo indeterminato di cui il primo impiegato 365 giorni nell'anno ed il secondo per 180 giorni (con dimissioni nel corso dello stesso anno) si calcola come segue:

$$[(40/40) * 365/365] + [(40/40) * (180/365)] = 1,49.$$

Dopo aver calcolato il valore riferito al periodo precedente, si calcola il valore imputabile al periodo 2024 e, supponendo che siano stati assunti n. 3 lavoratori a tempo indeterminato senza fuoriuscite, adottando lo stesso metodo di calcolo già usato per individuare la "consistenza" di personale nel 2023, ossia

$$[(40/40) * (365/365)] + [(40/40) * (365/365)] + [(40/40) * (365/365)] = 3$$

Sommando quest'ultimo valore 3 + 1 (lavoratore già presente nel 2023) = 4 lavoratori presenti a tempo indeterminato al 31/12/2024, risulta verificato requisito numerico 4 vs. 1 rispetto al 31/12/2023;

c. Come si calcola l'incremento occupazionale complessivo

La seconda condizione (l'incremento occupazionale complessivo) è soddisfatta se calcolando l'incremento occupazionale complessivo alla fine del periodo d'imposta agevolato, rispetto alla media complessiva occupazionale risultante al 31/12 dell'anno base (2023) e considerando tutti i lavoratori presenti, sia a tempo indeterminato che determinato, risulta un incremento numerico complessivo.

Richiamando il precedente esempio, si supponga che nell'esercizio 2023 risulti la presenza di un dipendente a tempo determinato per tutto l'anno, risulta evidente che anche la seconda condizione è verificata, infatti:

$$[(40/40) * 365/365] \quad + \quad [(40/40) * 365/365] \quad + \quad [(40/40) * (180/365)] = \quad 2,49$$

dip. a tempo determinato dip. a tempo indeterminato dipendente per soli 6 mesi

Pertanto se consideriamo che l'incremento occupazionale determinato in precedenza presentava un coefficiente 3 rispetto all'incremento occupazionale complessivo con coefficiente 2,49, anche la seconda condizione è soddisfatta. Giova precisare infine che, ai fini dell'agevolazione rileva anche la conversione di un contratto a tempo determi-

nato in un contratto a tempo indeterminato; in tal caso il costo da assumere ai fini del beneficio è quello sostenuto in relazione al contratto a tempo indeterminato a decorrere dalla data della conversione del contratto.

COME SI CALCOLA L'AGEVOLAZIONE

Verificate le condizioni per poter usufruire dell'agevolazione, quest'ultima si determina applicando una maggiorazione del 20% al valore minore fra costo effettivo del personale a tempo indeterminato di nuova assunzione e incremento del costo complessivo del personale al termine del periodo d'imposta agevolato, ai soli fini della determinazione del reddito imponibile.

Quindi, sulla base dei requisiti posseduti dalle voci di costo di cui al conto economico punto ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera B), n. 9), del codice civile e l'incremento del costo complessivo del personale, classificabile nelle medesime voci, relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, maggiorando il costo deducibile agevolabile del 20 %, in sede di determinazione del reddito imponibile.

Riguardo alla voce di cui al conto economico si considerano: – B9a) salari e stipendi; – B9b) oneri sociali; – B9c) trattamento di fine rapporto; – B9d) trattamento di quiescenza e simili; – B9e) altri costi.

In pratica si supponga che il costo effettivo sostenuto per le nuove assunzioni ammonti ad € 100.000,00 e l'incremento del costo complessivo del personale ammonti ad € 80.000,00

Il valore agevolabile è così calcolato:

€ 80.000,00 < di € 100.000,00

€ 80.000,00 x 20 % = 16.000,00 maggiorazione di costo agevolabile.

CASI PARTICOLARI: I GRUPPI D'IMPRESA

Fra i soggetti interessati all'agevolazione rientrano anche i gruppi di imprese.

Infatti, anche i gruppi di imprese possono usufruire dell'agevolazione, seppur tenendo conto dell'incremento complessivo all'interno dello stesso, anziché all'incremento verificatosi per di ciascun soggetto appartenente al gruppo. Tale "paletto" viene posto al fine di evitare spostamenti di personale da un soggetto all'altro appartenente allo stesso gruppo, al fine di far maturare i presupposti per ottenere l'agevolazione.

SOGGETTI RESIDENTI (GRUPPO INTERNO) O IN SENSO LATO ("GRUPPO" CHE COMPRENDE RESIDENTI, NON RESIDENTI E STABILI ORGANIZZAZIONI).

Il presupposto di accesso al beneficio si intende realizzato in questi casi tenendo conto delle percentuali di controllo, collegamento e/o partecipazione di ciascun partecipante al fine di individuare la quota di spettanza complessiva di agevolazione per l'intero gruppo.

Non rilevano le percentuali di possesso in imprese collegate ma controllate da altri gruppi.

Ai soli fini dell'individuazione del perimetro del gruppo, occorre considerare anche le persone fisiche e gli enti che – pur non essendo titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo abituale e, quindi, non inclusi tra i destinatari dell'agevolazione – detengono partecipazioni di controllo o di collegamento, svolgendo sostanzialmente un ruolo di "capogruppo" o di "aggregatore" dei soggetti che compongono il gruppo.

Infine nella definizione di gruppo interno rientrano anche i soggetti residenti controllati (anche indirettamente) da un soggetto localizzato all'estero.

INCREMENTO DELL'AGEVOLAZIONE AL 30% IN PRESENZA DI SOGGETTI MERITEVOLI DI MAGGIOR TUTELA

Il calcolo dell'agevolazione in caso di soggetti meritevoli di tutela non desterebbe particolari preoccupazioni nell'ipotesi di sola assunzione di quest'ultima categoria di soggetti.

Nella realtà è molto probabile che i beneficiari dell'agevolazione si trovino nella condizione di assumere nello stesso periodo soggetti che generano un presupposto all'accesso agevolato sia del 20 %, sia del 30%.

Come determinare la quota effettivamente spettante di agevolazione?

In prima battuta, si rimanda alla norma al fine di individuare i soggetti meritevoli di tutela, come illustrato nell'Allegato 1 del Decreto n. 216 del 30/12/2023;

Dopo aver verificato che risultino realizzate le condizioni di accesso al beneficio (requisito congiunto di incremento numerico e rapporto incremento occupazionale/incremento occupazionale complessivo) e qualora risultino assunti anche lavoratori meritevoli di maggior tutela, il costo da assumere come rilevante, ai fini del calcolo della maggiorazione, è ripartito tra le due tipologie di lavoratori proporzionalmente al costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato di ciascuna di esse.

Esempio:

Un'impresa che rispetta i requisiti dell'incremento occupazionale e dell'incremento occupazionale complessivo rileva i seguenti valori a fine anno, relativi all'occupazione di personale:

costo nuove assunzioni € 1600,00	
di cui € 600,00 soggetti a maggior tutela	
incremento costo complessivo € 1.200,00	
costo complessivo incremento (€ 1200) < costo effettivo nuove assunzioni (€ 1600)	
valore agevolabile € 1.200,00	
incidenza assunzioni tempo indeterminato con ag. 20% € 1.000,00 /€ 1.600,00 = 0,625	
incidenza assunzioni tempo indeterminato con ag. 30% € 600,00/€ 1.600,00 = 0,375	
quota spettante di assunzioni con agevolazione 20%	1.200 x 0,625 = € 750,00
quota spettante di assunzioni con agevolazione 30%	1.200 x 0,375 = € 450,00

INSERIMENTO EXTRACONTABILE DEL COSTO IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Trattandosi di un incremento extracontabile del valore del costo con valenza esclusivamente fiscale, l'incremento agevolabile trova allocazione in dichiarazione fra le variazioni in diminuzione nel relativo quadro dichiarativo (in attesa della pubblicazione delle bozze di dichiarazione per l'anno 2025/24).

In caso di controllo ai fini fiscali si applicano le regole in materia di accertamento II.DD..

Riguardo alle modalità di determinazione degli acconti delle II.DD. dovuti per l'anno successivo, sia che si tratti di metodo storico, sia previsionale, si considera il valore delle imposte dovute nell'anno precedente senza tener conto dell'incremento di costo (e del minor reddito) determinato dall'agevolazione.

In pratica, supponendo imposte dovute per € 200,00 applicando l'agevolazione e € 300,00 in assenza di agevolazioni, gli acconti dovuti ammontano comunque al 40 % e 60 % di € 300,00, rispettivamente per il primo e secondo acconto.

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 2025: Euro 130 + 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 Recchia – Dottore Commercialista
Luca Signorini – Ragioniere Commercialista

HANNO COLLABORATO A QUESTO NUMERO

Federico Dal Bosco, Fabio Ferrari, Massimo Gamberoni, Luca Malaman, Emanuele Pisati, Stefano Rossetti, Gerardo Sarcina, Vincenzo Verrusio

Chiuso in redazione il 17 febbraio 2025

SERVIZIO CLIENTI

Per la redazione/distribuzione/abbonamento/rinnovi:
tel. 02 84892710
e-mail riviste@professionecommercialista.com

PROGETTO GRAFICA E IMPAGINAZIONE

A Comunicazione Srl – 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.

© 2025 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)