



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale *numero 19 del 25 marzo 2025*

In breve

- 1 **Le nuove regole per l'invio dei corrispettivi tramite software**
- 2 **Agenzia delle Entrate e Riscossione: unificato l'accesso ai servizi on line**

Approfondimenti

- 1 **La revoca della liquidazione – aspetti civilistici e fiscali – seconda parte**
- 2 **Novità 2025 in tema di successioni**
- 3 **La contribuzione Enasarco del 2025**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Indice:

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



6

Il Giudice ha sentenziato



8

In breve.....	11
Le nuove regole per l'invio dei corrispettivi tramite software	11
Agenzia delle Entrate e Riscossione: unificato l'accesso ai servizi on line	13
L'Approfondimento.....	14
La revoca della liquidazione – aspetti civilistici e fiscali – seconda parte	14
L'Approfondimento.....	21
Novità 2025 in tema di successioni.....	21
L'Approfondimento.....	31
La contribuzione Enasarco del 2025.....	31

Flash di stampa



Sanzioni da
dichiarazione Iva

IL SOLE 24 ORE
17.03.2025

Al fine di correggere eventuali errori nel caso di invio della dichiarazione Iva entro il 28.02.2025, compilando il quadro VP per evitare la Lipe dell'ultimo trimestre, è sufficiente una dichiarazione correttiva entro il 30.04.2025, completa di quadro VH con tutti i dati, compresi quelli non integrati/modificati, e penalità ex art. 11, c. 2-ter D.Lgs. 471/1997.

Polizze catastrofali
anche per
professionisti
costituiti in Stp e Sta

IL SOLE 24 ORE
17.03.2025

La Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, ha precisato che anche le società tra professionisti e le società tra avvocati dovranno stipulare tale tipologia di polizza, dal momento che è obbligatoria per chiunque sia iscritto al Registro delle Imprese, ad eccezione delle imprese agricole. Non rientrano tra questi i professionisti non organizzati in società, con studi individuali o associati che non sono censiti al Registro delle Imprese. Inoltre, anche per gli immobili di proprietà altrui, non rilevando che gli stessi siano condotti in locazione o utilizzati in leasing, a meno che non vi abbia già provveduto il proprietario, deve essere stipulata una polizza.

Pubblicati i modelli
definitivi delle
dichiarazioni dei
redditi

IL SOLE 24 ORE
18.03.2025

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la versione definitiva dei modelli di dichiarazione dei redditi delle società di capitali, unitamente alle versioni definitive degli altri modelli dichiarativi. Le novità introdotte sono:

- le percentuali per il test di operatività e per il calcolo del reddito minimo;
- nuova causa di esclusione per le società aderenti al CPB;
- nel quadro RF rimangono ancora per quest'anno i campi RF28 (in aumento) e RF45 (in diminuzione);

- il campo RQ per le società che hanno intenzione di affrancare in via straordinaria le riserve di rivalutazione.

Modello Irap e CNM 2025

IL SOLE 24 ORE
18.03.2025

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato in via definitiva il modello Irap e il modello Consolidato Nazionale e Mondiale 2025.

Ravvedimento speciale e decadenza a catena

ITALIA OGGI
18.03.2025

Nel caso di società in trasparenza e associazioni, l'inadempienza del pagamento del ravvedimento speciale di uno solo dei soci comporta la decadenza dell'intera compagine sociale.

Codici tributo versamento imposta sul valore delle crypto-attività

ITALIA OGGI
17.03.2025

L'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per poter versare l'imposta sul valore delle crypto-attività detenute da soggetti residenti nel territorio dello Stato: 1728 per la prima rata di acconto, 1729 per la seconda rata di acconto e 1727 per il saldo.

Nuovo sito Agenzia delle Entrate

ITALIA OGGI
19.03.2025

Dal 18.03.2025, collegandosi ai siti istituzionali di Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Entrate-Riscossione, si apre una nuova pagina, unificando l'accesso ai due siti istituzionali.

Pagamento delle fatture con spese riaddebitate dal professionista

IL SOLE 24 ORE
20.03.2025

È possibile affermare che, per il committente, la deducibilità delle spese riaddebitate analiticamente dal professionista prescinde dal fatto che lo stesso le abbia sostenute con strumenti tracciabili, a condizione però che il committente provveda al pagamento della fattura dove è contenuto il riaddebito delle spese con strumenti tracciabili.

Nuovo quadro M del mod. 730

IL SOLE 24 ORE
20.03.2025

Il mod. 730 si arricchisce del nuovo quadro M che va utilizzato per indicare la quasi totalità dei redditi soggetti a tassazione separata o con imposta sostitutiva.

Mod. 730/2025 integrativo

ITALIA OGGI
20.03.2025

È possibile trasmettere il modello 730/2025 integrativo anche in presenza, nella dichiarazione originaria o in quella

integrativa, del quadro W per indicare le attività detenute all'estero.

Riapertura sanatoria
crediti d'imposta
R&S

ITALIA OGGI
20.03.2025

Per i crediti d'imposta R&S 2015-2019 indebitamente fruiti, l'unica alternativa al contenzioso sembra essere l'adesione alla procedura di riversamento dove l'art. 19 D.L. 25/2025 ha riaperto, fino al 3.06.2025, i termini della procedura.

Tax credit
pubblicità

IL SOLE 24 ORE
20.03.2025

Entro il 31.03.2025 è necessario inviare la comunicazione per l'accesso al credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari incrementali per l'anno 2025.

Concordato
preventivo

IL SOLE 24 ORE
21.03.2025

Il decreto correttivo ha individuato una soglia al di sopra della quale la flat tax non trova più applicazione ritornando all'aliquota "ordinaria" per i soggetti Ires (24%) e a quella marginale (43%) per i contribuenti Irpef. Rimangono esclusi poi dal Cpb i piccoli autonomi e i professionisti in regime forfetario.

Modifiche al
concordato
preventivo biennale

IL SOLE 24 ORE
22.03.2025

L'art. 8 dello schema di decreto correttivo approvato in esame preliminare dal Consiglio dei Ministri del 13.03.2025 prevede una tassazione aumentata per la quota di reddito che supera la soglia di 85.000 euro. Per i soggetti Irpef sarà pari al 43%, per quelli Ires al 24%.

L'Agenzia interpreta



**Errore contabile per
beni ammortizzabili**

INTERPELLO
N. 63
DEL 4.03.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha analizzato il caso di una società che ha registrato fatture inerenti beni ammortizzabili come fatture di costo, facendo confluire l'importo nella voce B.6) di conto economico per poi l'anno successivo correggerlo con correzione contabile rilevando l'ammortamento dell'anno precedente direttamente a stato patrimoniale di apertura nel conto "riserve di utili a nuovo". L'Agenzia ha condiviso l'operato del contribuente.

**No alla cedolare
secca per l'inquilino
impresa**

INTERPELLO
N. 911-7/2025

La Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate della Toscana, non si è adeguata all'orientamento della Cassazione che consente invece l'applicazione della cedolare secca sugli affitti anche quando l'inquilino è un'impresa.

**Modello Redditi e
CPB**

PROVVEDIMENTO
N. 131076/2025

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha approvato in via definitiva il Modello Redditi 2025 dove, tra le altre novità, ci sono i redditi derivanti dall'adesione al concordato preventivo biennale, i redditi fondiari parzialmente esenti (per coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali), la nuova disciplina dei redditi di lavoro autonomo, le locazioni brevi con imposta al 26%, riduzione delle aliquote per i bonus edilizi, deduzione maggiorata per le nuove assunzioni, inserimento nuovo credito d'imposta "Transizione 5.0".

**Modello ISA e
società tra
professionisti**

PROVVEDIMENTO
N. 131055/2025
N. 131056/2025

L'Agenzia delle Entrate, con i provvedimenti, ha approvato i modelli Isa 2025, relativi al periodo di imposta 2024, e le specifiche tecniche per la trasmissione.

**Modifiche alle
imposte dirette**

CIRCOLARE
N. 2/E/2025

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha fornito alcune precisazioni sulle principali

modifiche alle imposte dirette introdotte dal D.lgs. 139/2014.

Comunicazioni di movimenti finanziari con l'estero

INTERPELLO
N. 75
DEL 14.03.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che gli intermediari finanziari devono comunicare i trasferimenti da e verso l'estero dei propri clienti alla stessa Agenzia.

Contratto di interessenza escluso da Iva

PRINCIPIO
DI DIRITTO
N. 3/2025

L'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto, ha precisato che le somme scambiate tra le parti di un contratto di interessenza propria (disciplinato da art. 2554 Codice Civile) rappresentano semplici cessioni di denaro e per questo sono escluse dalla sfera di applicazione dell'imposta.

Imposta di registro per cessione di azienda

CIRCOLARE
N. 2/E/2025

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha affermato che in caso di cessioni di azienda o di complessi aziendali relativi a singoli rami d'impresa, vanno applicate le aliquote previste per i trasferimenti a titolo oneroso aventi a oggetto le diverse tipologie di beni che compongono l'azienda o il ramo di azienda.

Componenti delle criptovalute rilevanti ai fini fiscali

INTERPELLO
N. 78
DEL 14.03.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che i componenti da valutazione delle criptovalute non concorrono a formare il reddito e la variazione delle rimanenze di magazzino rilevata contabilmente va neutralizzata in dichiarazione.

Prestazioni di welfare aziendale

INTERPELLO
N. 77
DEL 20.03.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che non può beneficiare della completa detassazione per il dipendente la conversione del premio aziendale (Mbo) in prestazioni di welfare aziendale.

Il Giudice ha sentenziato



Impugnazione scarto della cessione dei bonus edilizi

C.G.T. DI PRIMO GRADO DI TRENTO
N. 60/2025 –
75/2025 –
76/2025

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Trento, ha sancito che sia il cedente sia il cessionario possono impugnare il provvedimento di scarto della comunicazione di cessione o sconto dei bonus edilizi, presentata dal contribuente.

Credito non spettante per interdittiva antimafia

C.G.T. DI PRIMO GRADO DI CASERTA
N. 5280/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Caserta n. 5280/2024 non ha ritenuto spettante il credito d'imposta che è stato indebitamente fruito dal contribuente colpito da un provvedimento di interdittiva antimafia.

Ricorso su estratto di ruolo

CORTE DI CASSAZIONE
N. 6289/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che non è ammissibile il ricorso contro le cartelle esattoriali mai riconosciute e scoperte solo con la richiesta dell'estratto di ruolo.

Deducibilità dei costi legata alla tassazione dei ricavi

CORTE DI CASSAZIONE
N. 2391/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che la corretta applicazione del principio fiscale di competenza temporale, afferma che è necessario individuare prima l'esercizio di competenza dei ricavi e successivamente procedere all'individuazione dei costi a questi relativi, ammessi in deduzione nel medesimo periodo.

Rivalutazione delle partecipazioni

CORTE DI CASSAZIONE
N. 6741/2025

La Cassazione, con la sentenza, torna sul tema del leveraged cash out, sostenendo che il contribuente che ha valorizzato la sostanza economica delle operazioni sostenendo la presenza delle valide ragioni extrafiscali non marginali, ha operato correttamente.

IMU immobile usato dall'amministratore

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 5445/2025

La Cassazione, con ordinanza, ha sancito che per l'abitazione principale dell'amministratore unico (intestata alla società), in cui ha fissato la dimora abituale e la residenza anagrafica, va comunque versata l'IMU.

Criterio del prezzo valore

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI FIRENZE
N. 199/2025

La Corte di Giustizia tributaria di I grado di Firenze, non ritiene ostativa all'applicazione del criterio prezzo-valore (art. 1, c. 497 L. 266/2005) la circostanza che l'acquirente, persona fisica, abbia successivamente svolto sull'immobile acquistato talune locazioni turistiche in regime d'impresa, avendo iniziato l'attività ricettiva "solo dall'anno successivo all'acquisto".

Curatore dell'eredità giacente escluso da imposta di successione

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI REGGIO
EMILIA
N. 45/2025

La Corte di Giustizia tributaria di I grado di Reggio Emilia, ha stabilito che il curatore dell'eredità giacente non è soggetto al pagamento dell'imposta che scaturisce dalla presentazione della dichiarazione di successione.

Transfer pricing e metodo dei comparabili

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI MILANO
N. 3833/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, ha chiarito che per la corretta determinazione dei prezzi di trasferimento nel caso di utilizzo del metodo dei "comparabili", occorre scegliere società allo stesso stadio di commercializzazione e con clientela simile a quella di riferimento.

Blocco della prescrizione per sospensione del credito Iva

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 7251/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha disposto che il provvedimento di sospensione del rimborso Iva interrompe la prescrizione.

Responsabilità della società non estesa agli amministratori

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA LOMBARDIA
N. 752/2025

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, ha ribadito che non è possibile estendere automaticamente all'amministratore, di diritto o di fatto, la responsabilità patrimoniale per i debiti fiscali di una

società solo attraverso la notifica dell'accertamento societario.

Sospensione Covid di 85 giorni non generalizzata

C.G.T. DI PRIMO GRADO DI MILANO N. 1234/2025

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, ha dichiarato che la sospensione Covid di 85 giorni è applicabile solamente alle annualità d'imposta in scadenza nel 2020.

In breve

Le nuove regole per l'invio dei corrispettivi tramite software

Con il provvedimento n. 111204/2025, l'Agenzia delle Entrate ha approvato le specifiche tecniche per la realizzazione di tali soluzioni, attuando quanto previsto dall'art. 24 del DLgs. 1/2024 (decreto "Adempimenti"). Questa disposizione permette l'utilizzo di strumenti alternativi ai registratori telematici e alla procedura web dell'Agenzia delle Entrate, stabilendo che la memorizzazione e l'invio dei "corrispettivi giornalieri anonimi" può avvenire tramite soluzioni software che garantiscano la sicurezza e l'inalterabilità dei dati.

Gli esercenti che effettuano operazioni al dettaglio ex art. 22 del DPR 633/72 potranno memorizzare e trasmettere i dati dei corrispettivi anche mediante soluzioni software, senza necessità di dotarsi dei registratori telematici. Secondo quanto riportato nel provvedimento, il processo di rilevazione dei corrispettivi si baserà sull'utilizzo di due componenti software strettamente interdipendenti: il modulo fiscale 1 (MF1), ossia un'applicazione o software gestionale installato su un dispositivo o sistema hardware (ad esempio PC, tablet, smartPOS), e il modulo fiscale 2 (MF2), installato su un sistema hardware in grado di interfacciarsi in modalità web service con il sistema dell'Agenzia delle Entrate.

Il dispositivo contenente la componente MF1 è denominato punto di emissione (PEM), mentre il sistema hardware che include il modulo fiscale 2 è denominato punto di elaborazione (PEL). Il processo di rilevazione dei dati si realizza attraverso l'interazione tra questi due strumenti. In particolare, il PEM (che può essere collegato a uno o più punti cassa) registra in modalità sicura i dati fiscali delle operazioni e rilascia il documento commerciale. In condizioni ordinarie, trasmette poi automaticamente i dati al PEL. Quest'ultimo memorizza fiscalmente i dati di dettaglio delle singole operazioni, conservandoli digitalmente nel tempo, e trasmette il file XML di riepilogo dei corrispettivi giornalieri. È solo il punto di elaborazione che interagisce con il sistema dell'Agenzia delle Entrate. L'autenticità, l'inalterabilità e la riservatezza di queste operazioni sono garantite, tra l'altro, dal sigillo elettronico apposto sul file e dalla connessione protetta.

Ogni soluzione software deve essere approvata dall'Agenzia delle Entrate, previa valutazione della Commissione sui misuratori fiscali. Il produttore (vale a dire il soggetto qualificato responsabile dello sviluppo della soluzione software) dovrà presentare una



richiesta di approvazione all'Agenzia, allegando la certificazione di conformità alle specifiche tecniche e alle normative fiscali vigenti. Il provvedimento specifica che le richieste potranno essere inviate a partire dalla data che sarà comunicata sul sito ufficiale dell'Agenzia.

La soluzione software approvata sarà poi resa disponibile agli esercenti dal fornitore, incaricato della gestione del punto di elaborazione. Anche in questo caso, si tratta di un soggetto debitamente qualificato, che può coincidere con il produttore.

L'esercente che intende usare un software approvato deve rivolgersi a un soggetto erogatore (o assumere tale ruolo) e accreditarsi al portale Fatture e Corrispettivi, registrando il software presso l'Agenzia delle Entrate. Successivamente, dovrà censire i punti di emissione tramite il soggetto erogatore. Una volta attivato il PEM, potrà registrare le operazioni e trasmettere i dati al PEL in tempo reale.

L'accreditamento può avvenire anche tramite un intermediario delegato al servizio "Accreditamento e censimento dispositivi" (provv. Agenzia delle Entrate 5 novembre 2018). Gli esercenti già accreditati che vogliono usare il nuovo software devono aggiornare la loro registrazione.

Le nuove soluzioni software permetteranno di gestire i flussi di dati per la lotteria degli scontrini. L'art. 24 del DLgs. 1/2024 ha stabilito che le nuove soluzioni devono garantire la piena integrazione e interazione del processo di registrazione dei corrispettivi con il processo di pagamento elettronico, nel caso in cui l'operazione sia effettuata con tali mezzi. La norma è conforme alla novità prevista dalla L. 207/2024. Le specifiche approvate dall'Agenzia indicano che le modalità tecniche per la memorizzazione e trasmissione delle informazioni dei pagamenti elettronici saranno definite con successive disposizioni regolamentari.

Agenzia delle Entrate e Riscossione: unificato l'accesso ai servizi on line

L'Agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa del 18.03.2025, ha annunciato la nascita di un'unica homepage per l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

Ogni ente rimane titolare del proprio sito istituzionale, questo perché in alto a sinistra sono presenti i link diretti delle due Agenzie, oltre ad un video che presenta le novità introdotte. Sono presenti inoltre, nell'homepage, notizie, provvedimenti e scadenze relative all'Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Entrate-Riscossione e i link ai servizi telematici con maggiore affluenza (basti pensare che solo lo scorso anno, i due siti istituzionali distinti hanno fatto registrare oltre 213 milioni di accessi).

I servizi più richiesti, per quanto riguarda l'Agenzia delle Entrate, sono il Cassetto fiscale, la tessera sanitaria e le consultazioni catastali ed ipotecarie, mentre per la Riscossione, è possibile consultare la riammissione alla rottamazione-*quater*, la pagina per la rateizzazione ex art. 19 del DPR 602/73 e il servizio per effettuare i pagamenti on line.

Una grande novità è la creazione di una pagina unica per prenotare gli appuntamenti dove, tramite un percorso guidato, il contribuente può optare per tre diversi percorsi di prenotazione:

- “Assistenza fiscale” e “Assistenza catastale e ipotecaria” per l'Agenzia delle Entrate;
- “Assistenza sulla cartella di pagamento e altri atti della riscossione” per l'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

Il contribuente può scegliere, ove possibile, un appuntamento presso lo sportello territoriale, richiedere una telefonata o una videochiamata con un operatore, previo accesso tramite SPID o CIE. È possibile prenotare al massimo tre appuntamenti al giorno e per alcuni servizi è disponibile un servizio di “Webticket valido per oggi”. Si tratta di un biglietto eliminacode presso un ufficio dell'Agenzia delle Entrate da utilizzare nello stesso giorno, prenotabile dalle ore 6:00 del mattino.

Se la prenotazione è effettuata da un intermediario abilitato, per alcuni servizi, gli appuntamenti prenotabili in un giorno salgono a quattro, tramite l'area riservata EquiPro.

Il cittadino può anche fissare il proprio appuntamento telefonando al numero unico 060101.

L'Approfondimento

La revoca della liquidazione – aspetti civilistici e fiscali – seconda parte

PREMESSA

Riprendiamo l'esame degli effetti civilistici e fiscali derivanti dalla revoca dello stato di liquidazione.

Dopo aver trattato degli aspetti civilistici e contabili della liquidazione ed aver esaminato gli effetti fiscali in capo alla società di seguito termineremo la nostra disamina focalizzando l'attenzione:

- sulla determinazione del reddito in caso di liquidazione;
- sugli effetti in capo ai soci.

LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

A norma dell'art. 182, comma 3 del TUIR per determinare il reddito d'impresa nella fase di liquidazione occorre distinguere tra le seguenti tre ipotesi:

- la liquidazione si chiude entro il primo periodo d'imposta;
- la liquidazione si protrae oltre il primo esercizio, ma si chiude entro 5 anni;
- la liquidazione si protrae oltre 5 anni.

LIQUIDAZIONE CHIUSA ENTRO IL PRIMO PERIODO D'IMPOSTA

Osserviamo, anzitutto, che in tal caso il periodo d'imposta a cui fare riferimento è quello compreso tra la data in cui si determinano gli effetti dello scioglimento della società ai sensi degli artt. 2484 e 2485 del c.c. e il termine del periodo d'imposta originario.

Premesso ciò, rileviamo che in una simile evenienza:

- il reddito d'impresa deve essere determinato sulla base del bilancio finale di liquidazione, apportando le ordinarie variazioni in aumento e in diminuzione stabilite dal TUIR;
- l'obbligazione tributaria è definitiva.

LIQUIDAZIONE CHIUSA ENTRO 5 ANNI

In presenza di una situazione di tal genere l'intera durata della liquidazione deve essere considerata come un unico periodo d'imposta.

Di conseguenza, il reddito d'impresa derivante dai bilanci di liquidazione intermedi, apportando le ordinarie variazioni in aumento e in diminuzione stabilite dal Tuir, deve essere considerato provvisorio fino a che la liquidazione non si chiude e viene effettuata l'operazione di conguaglio.

LIQUIDAZIONE CHIUSA OLTRE I 5 ANNI

Al verificarsi di questa ipotesi il reddito d'esercizio determinato in ciascun periodo intermedio è da considerarsi definitivo.

Sul punto si precisa che la definitività vale anche nel caso di omessa presentazione del bilancio finale.

COSA SUCCEDDE SE LA LIQUIDAZIONE NON SI CONCLUDE?

Quando lo stato di liquidazione viene revocato:

- il reddito d'impresa determinato provvisoriamente in ogni periodo intermedio deve considerarsi definitivo;
- il periodo d'imposta in cui si manifesta la revoca non si interrompe. Pertanto, il reddito deve essere liquidato in maniera unitaria.

In pratica, occorre determinare il reddito come se la liquidazione non fosse mai iniziata.

Su questa posizione si è allineato, infatti, l'Ufficio che:

- nel documento di prassi n. 4/E/2002 ha chiarito che **“la revoca della liquidazione determina l'eliminazione ab origine di tutti gli effetti determinati dalla liquidazione medesima”**;
- nella circolare n. 140/E/1995 ha precisato che **“la dottrina e la giurisprudenza ritengono che la revoca dello stato di liquidazione, producendo automaticamente la ripresa della vita normale della società stessa, importi la reviviscenza della situazione giuridica preesistente”**.

LE CONSEGUENZE FISCALI DELLA LIQUIDAZIONE PER I SOCI

La liquidazione produce conseguenze fiscali ai soci che variano a seconda che si tratti di soci non imprenditori o soci imprenditori.

CONSEGUENZE FISCALI PER I SOCI NON IMPRENDITORI

Le persone fisiche che detengono partecipazioni al di fuori del regime d'impresa devono applicare i dettami stabiliti dall'art. 47, comma 7 del TUIR.

Norma che prevede che **“le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate”**.

Dalla ratio della disposizione richiamata si evince che il valore assegnato a ciascun socio non imprenditore rappresenta un dividendo (utile), ovvero un reddito di capitale per la quota che eccede il costo fiscale della partecipazione.

Appurato ciò, segnaliamo che il reddito di capitale che si è generato a seguito dell'assegnazione dell'attivo di liquidazione va assoggettato alla ritenuta a titolo d'imposta pari al 26%, prevista dall'art. 27, primo comma del DPR n. 600/1973¹.

Per questi motivi, il socio deve comunicare alla società, quale sostituto d'imposta, il costo fiscale della partecipazione per consentirle di effettuare correttamente la ritenuta.

Rammendiamo, infine, che nel caso dei soci non imprenditori non è necessario individuare il tipo di riserva (di utile o di capitale) che viene annullata a seguito del riparto.

¹ L'art. 27, comma 1 del DPR n. 600/1973 afferma che: “1. Le società e gli enti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR n. 917/1986, operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 26 per cento a titolo d'imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti, anche nei casi di cui all'art. 47, comma 7, del predetto testo unico, a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni qualificate e non qualificate ai sensi delle lett. c) e c-bis) del comma 1 dell'art. 67 del medesimo testo unico nonché agli utili derivanti dagli strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lett. a), e dai contratti di associazione in partecipazione di cui all'art. 109, comma 9, lett. b), del predetto testo unico, non relative all'impresa ai sensi dell'art. 65 del medesimo testo unico. La ritenuta è applicata altresì dalle persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del testo unico delle imposte sui redditi e dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice ed equiparate di cui all'art. 5 del medesimo testo unico sugli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione previsti nel precedente periodo, corrisposti a persone fisiche residenti; per i soggetti che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 66 del predetto testo unico, in luogo del patrimonio netto si assume il valore individuato nel comma 2 dell'art. 47 del medesimo testo unico”.

Il reddito assegnato viene, infatti, determinato come semplice differenza tra il valore dell'attivo assegnato e il costo fiscale della partecipazione.

CONSEGUENZE FISCALI PER I SOCI IMPRENDITORI

Diversamente dai soci non imprenditori, le persone fisiche o giuridiche che rivestono la carica di soci imprenditori devono applicare quanto previsto dall'art. 86, comma 5-bis del TUIR.

Più precisamente, in base alla norma in questione **“nelle ipotesi dell'articolo 47, commi 5 e 7, costituiscono plusvalenze le somme o il valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni”**.

Detto ciò, osserviamo che nel caso dei soci imprenditori è necessario distinguere il regime fiscale in base alla tipologia di riserva che viene annullata in sede di liquidazione.

Più precisamente, se:

- vengono annullate riserve di utili in capo al socio, l'attivo assegnato viene qualificato come utile (dividendo).

Sul punto si precisa che, se il socio:

- ✓ è un soggetto IRES il dividendo segue le regole stabilite dall'art. 89 del TUIR; viceversa
- ✓ è una società di persone o un imprenditore individuale il dividendo segue la disciplina prevista dall'art. 59 del TUIR;

- vengono annullate riserve di capitali in capo al socio, l'attivo assegnato assume la qualifica di plusvalenza o minusvalenza.

In tal caso se la partecipazione possiede i requisiti ex art. 87 del TUIR deve applicarsi la relativa disciplina.

Quanto appena illustrato non è altro che la normativa della tassazione in capo ai soci nel caso del riparto di liquidazione.

Tuttavia, nella realtà il riparto dell'attivo non avviene sempre in un'unica soluzione, ma tramite riparti parziali.

La normativa civilistica, infatti, lo consente **“salvo che dai bilanci risulti che la ripartizione non incide sulla disponibilità di somme idonee alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali; i liquidatori possono condizionare la ripartizione alla prestazione da parte del socio di idonee garanzie”²**.

² Art. 2491, comma 2 del c.c..

LE PROBLEMATICHE CONNESSE ALL'EROGAZIONE DI RIPARTI PARZIALI

Dal punto di vista fiscale l'erogazione dei riparti parziali non è priva di incertezze.

In particolare, un primo dubbio riguarda la rilevanza fiscale da dare al riparto parziale.

A ben vedere, infatti, il riparto parziale assume la qualifica di acconto e, pertanto, potrebbe non essere definitivo, oppure potrebbe essere oggetto di restituzione.

Ed è proprio da questa motivazione che sorge il dubbio circa la sua rilevanza fiscale.

Sulla questione, però, è intervenuta l'Amministrazione Finanziaria con la risposta a interpello n. 847/E/2021 con la quale è stato chiarito che se i riparti parziali dovessero risultare eccessivi rispetto all'attivo di liquidazione i contribuenti potranno:

- presentare all'Agenzia delle Entrate un'istanza di rimborso, ex art. 38 del DPR n. 602/1972³, entro 48 mesi dal versamento delle imposte; ovvero
- avvalersi del termine di 2 anni, ex art. 21, comma 2 del Dlgs n. 546/1992⁴, cosiddetto rimborso anomalo.

³ L'art. 38 del DPR n. 602/1972 dispone che: "Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.

L'istanza di cui al primo comma può essere presentata anche dal percipiente delle somme assoggettate a ritenuta entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata.

L'intendente di finanza, sentito l'ufficio delle imposte, provvede al rimborso mediante ordinativo di pagamento.

Si applicano il secondo e terzo comma dell'articolo precedente.

Quando l'importo del versamento diretto effettuato ai sensi del primo comma, n. 3), o del secondo comma, lettera c), dell'art. 3 è superiore a quello dell'imposta liquidata in base alla dichiarazione ai sensi dell'art. 36-bis del DPR n. 600/1973, l'intendente di finanza provvede al rimborso della differenza con ordinativo di pagamento, su proposta dell'ufficio.

I rimborsi delle imposte non dovute ai sensi dell'art. 26-quater del decreto del DPR n. 600/1973, richiesti dalle società non residenti aventi i requisiti di cui alla lettera a) del comma 4 del citato articolo 26-quater o da stabili organizzazioni, situate in un altro Stato membro, di società che hanno i suddetti requisiti sono effettuati entro un anno dalla data di presentazione della richiesta stessa, che deve essere corredata dalla documentazione prevista dall'art. 26-quater, comma 6, del citato DPR n. 600/1973 o dalla successiva data di acquisizione degli elementi informativi eventualmente richiesti.

Se i rimborsi non sono effettuati entro il termine di cui al precedente comma, sulle somme rimborsate si applicano gli interessi nella misura prevista dall'art. 44, primo comma".

⁴ L'art. 21, comma 2 del Dlgs n. 546/1992 afferma che: "Il ricorso avverso il rifiuto tacito di cui all'art. 19, comma 1, lett. g) e g-bis), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione o di autotutela presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione".

Risolta la questione della rilevanza fiscale un secondo dubbio che si pone è quello relativo agli effetti che si generano nei confronti dei soci non imprenditori.

Ebbene, in presenza di erogazione di acconti si potrebbe procedere adottando uno dei seguenti criteri, ovvero:

- un criterio definito “**a consumo**”, dove:
 - ✓ i riparti parziali erodono il costo fiscale della partecipazione fino a che questo non viene azzerato;
 - ✓ i riparti successivi all’azzeramento del costo fiscale della partecipazione assumo la natura di utile.

Con questo metodo la tassazione in capo ai soci viene posticipata.

Non si riscontrano, inoltre, documenti di prassi contrari o arresti giurisprudenziali;

- un criterio definito “**proporzionale**”, in base al quale per ciascun riparto parziale occorre contrapporre l’importo percepito alla frazione del valore fiscalmente riconosciuto, che corrisponde al rapporto tra l’importo stesso e il totale che presumibilmente sarà erogato per l’intero corso della liquidazione.

Il criterio in questione si dimostra cautelativo per il socio, ma non facilmente attuabile, dato che al momento dei riparti parziali non è possibile conoscere a quanto ammonterà il totale dell’attivo di liquidazione.

LA REVOCA DELLA LIQUIDAZIONE

Nello scenario descritto non sembrano esserci particolari problematiche connesse alla revoca dello stato di liquidazione, se non quelle riguardanti gli effetti elusivi che si potrebbero generare in relazione ai soci persone fisiche non imprenditori.

Nel corso della nostra disamina abbiamo, infatti, appurato che per i soci, persone fisiche non imprenditori, non è necessario individuare la riserva (di utili o di capitale) da annullare quando si procede all’erogazione del riparto.

Questo perché la determinazione dell’utile avviene per masse, così come stabilito dall’art. 47, comma 7 del TUIR.

Tuttavia, ciò potrebbe portare ad un vantaggio fiscale per il socio non imprenditore.

Pensiamo in tal senso ad una società di capitali con un patrimonio netto composto sia da riserve di utili, che da riserve di capitali.

La società viene messa in liquidazione e la stessa eroga un acconto sul riparto ai soci persone fisiche non imprenditori.

Per quanto detto, al verificarsi di una simile evenienza non conta individuare la tipologia di riserva/e annullata/e per effettuare il riparto parziale.

Supponiamo, quindi, che la società annulli le riserve di utili per effettuare il riparto parziale. Ecco che in questo caso l'effetto in capo ai soci è quello di abbattere, ai sensi dell'art. 47, comma 7, Tuir, il costo fiscale della partecipazione.

Ipotizziamo ora che dopo aver eseguito il riparto parziale la liquidazione venga revocata e la società torni a svolgere l'ordinaria attività d'impresa.

Ebbene, per effetto della revoca il patrimonio netto risulterà composto esclusivamente da riserve di capitale la cui eventuale distribuzione avrebbe il solo effetto di ridurre il costo fiscale della partecipazione.

Non servono particolari doti per capire che operare in questi termini rappresenta senza ombra di dubbio un abuso dell'istituto della revoca della liquidazione al fine di evitare la tassazione sugli utili.

Per queste ragioni, se questo dovesse accadere in buona fede, ovvero senza aver premeditato la revoca della liquidazione, è consigliabile trattare retroattivamente i riparti parziali erogati, adottando le ordinarie regole stabilite dall'art. 47, comma 1 del TUIR per evitare possibili controlli fiscali.

Ciò perché, **“la revoca della liquidazione determina l'eliminazione ab origine di tutti gli effetti determinati dalla liquidazione medesima”**⁵.

Operativamente, applicando questa posizione finalizzata ad annullare gli effetti della liquidazione occorre:

- versare, anche con eventuale ravvedimento operoso, ex art. 13 del Dlgs n. 472/1997, la ritenuta a titolo d'imposta del 26% sul reddito di capitale oggetto di distribuzione.

Considerando, inoltre, che l'erogazione è avvenuta al lordo della ritenuta il socio dovrebbe fornire anche la provvista alla società;

- predisporre e trasmettere una dichiarazione integrativa del modello Redditi SC, relativa sia al periodo d'imposta di erogazione del riparto parziale, che per i periodi d'imposta successivi al fine di modificare il **“prospetto del capitale e delle riserve”** presente nel **quadro RS**.

⁵ Si veda a tal riguardo il documento di prassi n. 4/E/2002.

L'Approfondimento

Novità 2025 in tema di successioni

Il Legislatore ha obbligato ed abituato il contribuente a dover autoliquidare le imposte. Ciò era finora avvenuto con riferimento alle imposte sui redditi e in ambito IVA.

Con le riforme approvate dall'attuale Governo e Parlamento, vi è stato un ampliamento delle fattispecie di autoliquidazione. Infatti, con il D.Lgs. 18/9/2024, n. 139 titolato "Disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni e dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA" è ora previsto che il contribuente debba autoliquidare anche le imposte indirette.

Con il provvedimento 13/02/2025, n. 47335 è stato aggiornato modello di successione. Contemporaneamente è stato aggiornato i software scaricabile dal sito internet dell'Agenzia delle Entrate e l'applicativo per la compilazione on line dell'imposta di successione.

Fino allo scorso anno si autoliquidavano le imposte ipotecarie e catastali oltre ai tributi speciali e di bollo per la voltura catastale. Dal 2025 il contribuente dovrà altresì autoliquidare l'eventuale imposta di successioni. Usiamo il termine "eventuale" in quanto, per effetto delle "franchigie", spesso non vi sarà imposta di successione.

Si evidenzia, comunque, che il software predisposto dall'Agenzia delle Entrate ha un paio di limiti molto importanti:

1. non calcola in automatico il valore catastale dei terreni agricoli e dei fabbricati;
2. non calcola l'imposta di successione.

Ciò significa che tali valori ed importi devono essere calcolati dall'estensore della denuncia di successione.

A fronte di ciò, chi si trovasse a presentare molte denunce di successione, conviene si realizzi un foglio di calcolo excel che gli fornisca gli elementi da indicare.

Fatte queste premesse, vediamo di analizzare le novità legate sia al modello che all'autoliquidazione.

NOVITÀ DELLA DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE

Come anticipato nelle premesse è stato approvato e pubblicato il D.Lgs. 139/2024, recante “Disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA” ai sensi dell'articolo 10 della Legge delega n. 111/2023 di riforma fiscale.

Il D.Lgs. 139/2024 è composto da undici articoli e, relativamente alla parte collegata all'imposta sulle successioni, con l'articolo 1, apporta una complessiva revisione all'imposta sulle donazioni e successioni, modificando l'intero Testo Unico di cui al D.Lgs. 346/90.

Vediamo allora di analizzare le principali modifiche introdotte, in materia di imposta di successione.

In primo luogo viene ricondotto all'interno del T.U., delle modalità di determinazione dell'imposta, delle aliquote e delle franchigie. Viene chiarito che l'imposta, oltre ad applicarsi ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte e per donazione, si applica anche ai trasferimenti di beni e diritti che avvengono a titolo gratuito (in luogo della locuzione “altra liberalità tra vivi”) e si precisa che sono compresi in questa definizione i trasferimenti derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione, cui quindi si applica l'imposta.

Per quanto attiene la determinazione della base imponibile viene recepito l'indirizzo della giurisprudenza di legittimità, che prevede l'esclusione del *donatum* dalla perimetrazione del *relictum*, sia ai fini delle aliquote sia ai fini delle franchigie dell'imposta sulle successioni.

Viene poi confermata l'esenzione da imposta per i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia (di cui agli artt. 768-bis e ss. c.c.) a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni. Resta altresì fermo che, in caso di quote sociali e azioni di società di capitali (cioè dei soggetti IRES secondo le previsioni dell'articolo 73, comma 1, lettera a), del Tuir) il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo secondo la disciplina civilistica di cui all'articolo 2359, comma 1, n. 1), del Codice civile.

È differenziata la disciplina degli adempimenti cui è subordinata l'esenzione. In caso di aziende o rami di esse, rimane fermo che il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Per le quote sociali e le azioni delle società di capitali, il

beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. In caso di altre quote sociali, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità del diritto per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento.

Altro aspetto è legato all'estensione dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni ai trasferimenti derivanti da *trust*, con l'introduzione di un'apposita e specifica disciplina. Si evidenzia anche che con la nuova formulazione resta ferma l'esenzione da imposta per i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia.

Viene poi prevista l'esclusione dell'imposta sulle donazioni per le cosiddette liberalità d'uso, ossia quelle attribuzioni patrimoniali, anche esse spontanee, che si è soliti fare in occasione di servizi resi (si pensi alle mance) o in conformità agli usi (si pensi alle regalie natalizie o in occasione di altri eventi).

Viene disposta una generale semplificazione delle dichiarazioni, anche con riferimento ai documenti allegati e all'invio telematico.

Una delle modifiche sostanziali riguarda l'introduzione del principio di autoliquidazione dell'imposta con successivo controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Una correzione di tipo lessicale toglie dalla norma il riferimento all'ufficio del registro sostituendolo con l'attuale Agenzia delle Entrate ed introducendo la previsione che la successione vada presentata telematicamente secondo le modalità stabilite da apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. La spedizione mediante raccomandata viene riservata ai soli soggetti non residenti, che comunque possono spedire la dichiarazione mediante altro mezzo equivalente dal quale risulti con certezza la data di spedizione. In tal caso, la dichiarazione si intende presentata alla data di spedizione. Si dispone la redazione obbligatoria, a pena di nullità, della dichiarazione sulla base del modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Resta fermo che tale dichiarazione deve essere sottoscritta da almeno uno degli obbligati o da un suo rappresentante negoziale.

Sono, poi, modificate le modalità di pagamento dell'imposta; la previsione è contenuta nell'articolo 37 del Testo Unico in materia di successioni. Con le modifiche in esame si pone in capo al contribuente l'obbligo di eseguire il pagamento entro novanta giorni dal termine di presentazione della dichiarazione dell'imposta sulle successioni autoliquidata. Il

pagamento dell'imposta principale liquidata dall'ufficio in sede di controllo dell'autoliquidazione e quello dell'imposta complementare, maggiorate degli interessi, sono eseguiti entro sessanta giorni decorrenti da quello in cui viene notificato l'avviso di liquidazione. Viene dunque introdotto il riferimento all'imposta autoliquidata ed è eliminato il riferimento all'imposta suppletiva, sostituendolo con il riferimento all'imposta liquidata dall'ufficio in sede di controllo dell'autoliquidazione e a quella complementare.

LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE

Abbiamo anticipato che fino al 1/1/2025 l'imposta di successione veniva liquidata dal competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, in base alle indicazioni riportate nella dichiarazione di successione e nelle dichiarazioni successive, se presenti.

In alternativa al pagamento integrale delle imposte, il contribuente potrà eseguire il pagamento dell'imposta sulle successioni autoliquidata nella misura non inferiore al 20% entro 90 giorni e, per il rimanente importo, in 8 rate trimestrali. Non è possibile ottenere una rateazione per importi inferiori a 1.000 euro.

Qualora dall'autoliquidazione siano dovuti importi superiori a 20 mila euro, è possibile assolvere al pagamento dell'imposta di successione in massimo dodici rate trimestrali.

La novità riferita alla liquidazione delle imposte prevede che per le successioni aperte dal 1/1/2025 si applicherà il principio di autoliquidazione con successivo controllo di regolarità da parte dell'Agenzia delle Entrate. L'Ufficio, se riscontra degli errori o qualora emergesse una maggiore imposta principale, provvederà a notificare un avviso di liquidazione entro il termine di decadenza di due anni.

A seguito dell'introduzione dell'autoliquidazione, il D.Lgs. 139/2024 introduce un nuovo comma 2 bis, all'articolo 27 del T.U. ai sensi del quale "L'ufficio procede al controllo dell'autoliquidazione ai sensi dell'articolo 33".

Il secondo comma dell'articolo 27 è stato sostituito prevedendo che l'Ufficio, anche avvalendosi di procedure automatizzate, controlla la regolarità dell'autoliquidazione delle imposte e delle tasse effettuata dal contribuente nonché dei versamenti e la loro rispondenza con i dati indicati nella dichiarazione procedendo alla liquidazione dell'imposta e del rimborso eventualmente spettante in base alle dichiarazioni presentate. In questa sede

l'ufficio provvede, inoltre, a correggere gli errori materiali e di calcolo eventualmente commessi dal dichiarante e, nel caso in cui risulti una maggiore imposta dovuta, notifica l'avviso di liquidazione nel termine di decadenza di due anni dalla presentazione della dichiarazione.

Qualora l'Agenzia delle Entrate rilevi un errore nell'autoliquidazione, entro due anni dal giorno di registrazione della dichiarazione di successione, notificherà di un avviso di liquidazione. Entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento, il contribuente dovrà seguire il versamento della maggiore imposta esposta nell'atto, unitamente a una sanzione amministrativa, attualmente pari al 30% dell'imposta non versata, ridotta a un terzo se viene data acquiescenza all'atto ricevuto entro i 60 giorni.

Per sintetizzare, si espone la sequenza per il pagamento delle imposte:

- effettuare l'autoliquidazione delle imposte ipotecaria e catastale entro il termine di presentazione della dichiarazione di successione (sotto questo profilo, pertanto, non cambia nulla rispetto a quanto accadeva fino al 2024; la successione andava e va presentata entro un anno dal decesso); è evidente che la procedura dovrà essere effettuata da un professionista del settore (notaio o fiscalista) così come avviene già, per esempio, per la dichiarazione dei redditi;
- autoliquidare l'imposta di successione in base alla dichiarazione di successione e versarla entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione;
- in alternativa, il contribuente potrà eseguire il pagamento dell'imposta sulle successioni autoliquidata nella misura non inferiore al 20% entro 90 giorni e, per il rimanente importo, in 8 rate trimestrali;
- se dall'autoliquidazione sorge un importo complessivamente dovuto superiore a 20 mila euro, la rateazione può arrivare ad un massimo di dodici rate trimestrali.
- Non è possibile dilazionare il pagamento in presenza di importi inferiori a 1.000 euro.

LE IMPOSTA IPOCATASTALI

Abbiamo visto che l'imposta di successione autoliquidata va pagata entro 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione di successione. Ma quali regole sono da seguire per il pagamento delle imposte ipotecarie e catastali?

Se l'attivo ereditario comprende terreni o fabbricati, in relazione agli immobili e ai diritti reali immobiliari indicati nella dichiarazione di successione occorre pagare le imposte ipotecaria, catastale, di bollo, la tassa per i servizi ipotecari e catastali, calcolandoli e versandoli entro lo stesso termine previsto per presentare la dichiarazione (pagamento in "autoliquidazione") - quadro EF.

Le imposte ipotecarie e catastali, salvo eccezioni, sono dovute in misura proporzionale al valore dell'immobile o dei diritti reali sugli stessi. Saranno in misura fissa di 200 euro per ciascuna delle due imposte qualora uno degli eredi richieda di beneficiare delle agevolazioni per la prima casa.

Con riferimento al pagamento delle somme autoliquidate, la norma prevede le seguenti modalità:

- 1) se la dichiarazione è presentata direttamente dal dichiarante, il pagamento deve essere effettuato mediante addebito diretto sul proprio conto corrente aperto presso una delle banche convenzionate con l'Agenzia delle Entrate o Poste Italiane S.p.a.;
- 2) se la dichiarazione è presentata tramite un pubblico ufficiale abilitato o un intermediario abilitato, il pagamento dei tributi autoliquidati deve essere effettuato mediante addebito on line disposto dal pubblico ufficiale o dall'intermediario sul proprio conto corrente o su quello del dichiarante, aperto presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate o Poste Italiane S.p.a.;
- 3) se la dichiarazione è presentata tramite l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, il pagamento può essere effettuato in banca, all'ufficio postale o all'agente della riscossione, utilizzando il modello F24, oppure mediante addebito diretto sul proprio conto corrente aperto presso una delle banche convenzionate con l'Agenzia delle Entrate o Poste Italiane S.p.a.

LE SANZIONI

Le istruzioni recepiscono le novità in materia di revisione delle sanzioni introdotta dal D.Lgs. n. 87/2024. In particolare in caso di dichiarazione omessa:

- è applicabile la sanzione pari al 120% dell'imposta liquidata;
- se non è dovuta imposta è applicabile la sanzione da € 250 a € 1.000.

In caso di dichiarazione presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni è applicabile la sanzione

- del 45% dell'imposta liquidata
- se non è dovuta imposta la sanzione risulta essere da € 150 a € 500

In caso di tardiva presentazione è possibile beneficiare della riduzione della sanzione secondo le regole del ravvedimento ex art. 13, D.Lgs. n. 471/97

I CODICI TRIBUTO

Qualora si procedesse con il pagamento mediante F24, nei casi previsti, l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 10/1/2025 n. 2/E ha istituito nuovi codici tributo e ne ridenomina altri già esistenti.

I nuovi codici tributo da utilizzare per l'autoliquidazione delle imposte, sono:

- **"1539"** denominato "Successioni - Imposta sulle successioni - autoliquidazione";
- **"1635"** denominato "Successioni - Imposta sulle successioni – interessi pagamento rateale".

Per quanto riguarda la compilazione del modello F24, i codici tributo sono esposti nella sezione "Erario" in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", indicando:

- nel campo "anno di riferimento", nel formato "AAAA", l'anno del decesso;
- nella sezione "Contribuente" il codice fiscale e i dati anagrafici dell'erede;

- il campo “Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare” è valorizzato con il codice fiscale del defunto unitamente al codice “08” da riportare nel campo “codice identificativo”;
- per il solo codice tributo “1539”, il campo “rateazione/Regione/Prov./mese rif.” è sempre valorizzato nel formato “NNRR”, ove “NN” rappresenta il numero della rata in pagamento e “RR” indica il numero complessivo delle rate (per i versamenti in unica soluzione, il suddetto campo è valorizzato con “0101”).

ALTRI CODICI TRIBUTO

Nel paragrafo inerente il pagamento delle imposte in autoliquidazione è stato indicato il relativo nuovo codice. Nella stessa risoluzione l’Agenzia delle Entrate, in caso di pagamenti tardivi, ha istituito il seguente codice tributo:

- “1549” denominato: “Successioni - Tardiva presentazione della dichiarazione di successione - Sanzione da ravvedimento - imposta sulle successioni - art. 13 d.lgs. n. 472/1997”.

Per la compilazione del modello F24, il codice tributo è esposto nella sezione “Erario” esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “importi a debito versati”, secondo le seguenti modalità compilative:

- nel campo “anno di riferimento”, nel formato “AAAA”, l’anno del decesso;
- nella sezione “Contribuente” sono riportati, negli appositi campi, il codice fiscale e i dati anagrafici dell’erede.

Viene poi rinominato il codice:

- “1535” denominato: “Successioni - Sanzione da ravvedimento - imposte e tasse ipotecarie e catastali e imposta sulle successioni - art. 13 d.lgs. n. 472/1997”.

Il versamento degli interessi dovuti in ipotesi di ravvedimento è eseguito con il codice tributo già esistente:

- “1537” denominato: “Successioni - Interessi da ravvedimento - art. 13, D.Lgs. n. 472/1997”.

In caso di rettifica da parte dell'Agenzia delle Entrate della liquidazione dell'imposta sulle successioni sono stati istituito i codici tributo:

- "A139" denominato: "Successioni - Sanzione imposta sulle successioni - Avviso di liquidazione dell'imposta - Art. 33, comma 3, del TUS".

Tale codice tributo va indicato nel modello F24, ed esposto nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con l'indicazione nei campi "codice ufficio", "codice atto" e "anno di riferimento", nel formato "AAAA", dei dati riportati nell'atto emesso dall'Ufficio.

- "9400" denominato "spese di notifica per atti impositivi".

Infine, è stato ridenominato il codice tributo:

- "A150" denominato "Successioni - Sanzione per tardiva presentazione della dichiarazione di successione - Avviso di liquidazione - Art. 50 del TUS".

Il versamento degli interessi dovuti a seguito degli avvisi di liquidazione emessi dagli Uffici è eseguito con il codice tributo già esistente "A152" denominato "Successioni - Interessi - Avviso di liquidazione dell'imposta".

Infine sono ridenominati anche i seguenti codici tributo:

- "1532" denominato "Successioni - Tasse per i servizi ipotecari e catastali"
- "1567" denominato "Atti pubblici - Tasse per i servizi ipotecari e catastali"
- "A142" denominato "Atti pubblici - Successioni - Tasse per i servizi ipotecari e catastali - Somme liquidate da ufficio".

NOVITÀ DEL MODELLO

Il provvedimento 13/2/2025 n. 47335, ha aggiornato il modello di dichiarazione di successione e domanda di volture catastali, le relative istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica. Il modello è stato aggiornato per consentire l'autoliquidazione dell'imposta di successione, da parte dei soggetti obbligati al suo pagamento, in luogo di quella effettuata dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Poche sono le novità del modello di dichiarazione di successione che possono così sintetizzare:

- è stata inserita una specifica sezione nel quadro EF della dichiarazione di successione dedicato alla liquidazione del tributo, nella quale è possibile gestirne le modalità di pagamento;
- è stato riorganizzato anche il quadro EI, in cui sono contenute le dichiarazioni sostitutive di atto notorio necessarie per le volture catastali nei casi di “passaggi senza atti legali” e di “discordanza dati intestatario” degli immobili;
- in materia di tassazione dei trust istituiti per testamento, è stato previsto il pagamento delle imposte ipocatastali in misura fissa, nonché l’opzione per il pagamento in autoliquidazione dell’imposta di successione in coincidenza della presentazione della dichiarazione, invece che nel momento in cui si verifica effettivamente il trasferimento dei beni e dei diritti ai beneficiari finali;
- sono attuate le disposizioni sulle nuove modalità di tassazione dei tributi speciali relativamente ai servizi ipotecari e catastali e alla richiesta di “Attestazione di avvenuta presentazione della dichiarazione”.

CONCLUSIONI

Nella sostanza, le modifiche apportate sono peggiorative per il contribuente in quanto viene nuovamente scaricato su di esso l’onere di autoliquidare le imposte, con le conseguenti possibilità di commettere errori ed essendo, quindi, gravato dal sistema sanzionatorio.

Il modello dichiarazione di successione è stato interessato da adattamenti alle novità. La fa da padrone solamente l’istituzione o la modifica dei codici tributo da utilizzare in F24 nei casi in cui è possibile

L'Approfondimento

La contribuzione Enasarco del 2025

PREMESSA

Gli agenti e rappresentanti di commercio operanti sul territorio nazionale sono soggetti alla contribuzione ENASARCO, dovuta su tutte le somme spettanti in dipendenza del contratto di agenzia. I contributi sono calcolati sulle provvigioni dovute all'agente ancorché non pagate e vanno corrisposti trimestralmente.

Il riferimento trimestrale va considerato per competenza (trimestre di maturazione delle provvigioni). Non assume rilevanza il momento di pagamento.

Nel caso in cui l'attività di agenzia sia esercitata in forma societaria, in presenza di 2 o più agenti illimitatamente responsabili, il contributo è dovuto per ciascuno di essi ed è suddiviso tra questi ultimi sulla base delle quote sociali o, se diverse, in misura corrispondente alle quote di ripartizione degli utili previste dall'atto costitutivo.

Eventuali modifiche dell'atto costitutivo hanno efficacia dal trimestre successivo a quello della relativa comunicazione.

L'individuazione dei contributi dovuti è collegata alla forma di esercizio dell'attività. In caso di:

- imprese individuali e società di persone, è prevista l'applicazione di un'unica aliquota (17%) sulle provvigioni spettanti, con il rispetto di un minimale e di un massimale, entrambi differenziati a seconda della tipologia di contratto (monomandatario o plurimandatario);
- società di capitali, è prevista l'applicazione di un'aliquota differenziata per scaglioni di provvigioni, mentre non è previsto né un minimale né un massimale contributivo.

Si ricorda che le scadenze di versamento dei contributi in carico alla casa mandante, per il 2025, sono previste al:

- 20.05.2025, per il primo trimestre;
- 20.08.2025, per il secondo trimestre;
- 20.11.2025, per il terzo trimestre;
- 20.02.2026, per il quarto trimestre.

I mandanti sono tenuti, inoltre, ad accantonare annualmente presso la Fondazione ENASARCO una somma rapportata alle provvigioni liquidate agli agenti (c.d. FIRR), secondo aliquote stabilite dagli Accordi economici collettivi.

Il FIRR va versato all'ENASARCO entro il 31.03.2026.

AGENTI OPERANTI IN FORMA DI IMPRESA INDIVIDUALE E SOCIETA' DI PERSONE

Le aliquote contributive Enasarco, come per il passato, si differenziano a seconda che il mandatario (o agente) sia costituito in forma di:

- impresa individuale o società di persone
- società di capitali.

Per il 2025 l'aliquota contributiva applicabile dalla casa mandante a tutte le somme dovute all'agente costituito in forma di impresa individuale o società di persone, in dipendenza del rapporto di agenzia, è confermata nella misura del 17%, nel rispetto dei minimali e massimali. L'aliquota va ripartita in parti uguali tra agente e preponente.

Pertanto, la contribuzione sarà così dovuta:

- 8,5% a carico agente
- 8,5% a carico mandante.

SOGGETTO	ALIQUOTA
Preponente (casa mandante)	8,50%
Agente	8,50%

L'importo del massimale provvigionale per il 2025, per gli agenti costituiti in forma di impresa individuale o società di persone è così individuato:

- agente monomandatario: 45.085,00 euro di provvigioni;
- agente plurimandatario; 30.057,00 euro di provvigioni.

Pertanto, la contribuzione massima annua è pari a:

- agente monomandatario: $45.085,00 \times 17\% = 7.664,45$ euro
- agente plurimandatario: $30.057,00 \times 17\% = 5.109,69$ euro.

AGENTE	MASSIMALE PROVVISORIALE 2025	CONTRIBUTO MASSIMO
Monomandatario	45.085,00	7.664,45
Plurimandatario	30.057,00	5.109,69

A tal riguardo, si ricorda che:

- il massimale provvisoriale non è frazionabile, ancorché il rapporto di agenzia sia iniziato o terminato in corso d'anno;
- ai sensi dell'articolo 5, comma 3, Regolamento ENASARCO, il preponente deve comunicare l'ammontare di tutte le provvigioni liquidate a ciascun agente, anche in caso di superamento del massimale;
- per gli agenti che operano in forma societaria, l'articolo 4, comma 3, Regolamento ENASARCO, prevede che il massimale è riferito alla società e non ai singoli soci e pertanto il contributo va ripartito tra i soci illimitatamente responsabili come sopra evidenziato (in mancanza della comunicazione da parte del preponente delle relative quote di partecipazione, la ripartizione è paritetica).

L'importo del minimale contributivo 2025 è così individuato:

- agente monomandatario: 1.011,00 euro;
- agente plurimandatario: 507,00 euro.

AGENTE	MINIMALE PROVVISORIALE 2025
Monomandatario	1.011,00
Plurimandatario	507,00

Al fine di determinare i minimali contributivi vanno considerati i seguenti principi:

- principio di produttività, in base al quale il minimale contributivo è dovuto soltanto se il rapporto di agenzia ha prodotto provvigioni nel corso dell'anno, ancorché in misura minima. Per far scattare l'obbligo di versamento del minimale è, pertanto, sufficiente la maturazione di provvigioni anche per un solo trimestre, anche con riferimento agli altri trimestri in cui non sono state prodotte provvigioni; l'integrazione dei contributi al minimale (differenza tra l'entità dei contributi e l'importo minimale da versare) è

interamente a carico della casa mandante; per i rapporti di agenzia rimasti “improduttivi” per tutto l’anno, il minimale non è dovuto;

- principio di frazionabilità, in base al quale il minimale contributivo è frazionabile per quote trimestrali. In caso di inizio e/o cessazione del rapporto in corso d’anno, il minimale contributivo è calcolato per singolo trimestre. Di conseguenza, l’importo minimo da versare va determinato moltiplicando detto importo per il numero di trimestri in cui si è svolto il rapporto di agenzia. Ciò a condizione che in almeno un trimestre siano maturate provvigioni (principio di produttività).

GIOVANI AGENTI CON ETA’ PARI O INFERIORE A 30 ANNI

Per i giovani agenti iscritti per la prima volta all’ENASARCO nel triennio 2021-2023, di età inferiore o uguale a 30 anni, ai quali venga conferito almeno un nuovo incarico di agenzia purché, alla data di conferimento di detto incarico, i precedenti siano cessati da oltre 3 anni, è riservato un regime contributivo agevolato.

L’agevolazione è concessa per tutti gli incarichi conferiti all’agente nei 3 anni consecutivi a decorrere dalla data di prima iscrizione o data di conferimento del nuovo incarico (per la ripresa dell’attività) a condizione che l’agente abbia un’età pari o inferiore a 30 anni alla data di conferimento di ciascun incarico.

Per ciascun rapporto, l’agevolazione è concessa per un massimo di 3 anni consecutivi a decorrere dalla data di conferimento del nuovo incarico per la ripresa dell’attività.

In particolare, in caso di iscrizione o ripresa attività nel 2023 l’aliquota contributiva:

- per il 2023, è ridotta di 6 punti percentuali (l’aliquota applicata è quindi dell’11%);
- per il 2024 è ridotta di 8 punti percentuali (l’aliquota applicata è quindi del 9%);
- per il 2025 è ridotta di 10 punti percentuali (l’aliquota applicata è quindi del 7%).

Il minimale contributivo per ciascun anno agevolato è ridotto al 50% (per il 2025 è quindi pari a 253,50 euro, in caso di agente plurimandatario, e 505,50 euro, in caso di agente monomandatario). L’agevolazione è applicabile solo agli agenti operanti in forma individuale.

AGENTI OPERANTI IN FORMA DI SOCIETA’ DI CAPITALI

Per gli agenti esercenti l’attività in forma di società di capitali (SRL, SPA), la casa mandante determina il contributo dovuto applicando un’aliquota differenziata per scaglioni

provvisoriale mentre non è previsto né un minimale contributivo né un massimale provvisoriale.

In base all'articolo 6, comma 2, Regolamento ENASARCO, l'incremento di aliquota rispetto a quella del precedente Regolamento va ripartito in maniera paritetica tra agente e preponente. In particolare, nel 2025 sono confermate le seguenti aliquote:

- per provvigioni fino a 13.000.000 euro, l'aliquota contributiva è pari al 4%, di cui 3% a carico del mandante e 1% a carico dell'agente;
- per provvigioni da 13.000.000,01 a 20.000.000,00 euro, l'aliquota contributiva è pari al 2%, di cui 1,5% a carico del mandante e 0,5% a carico dell'agente;
- per provvigioni da 20.000.000,01 a 26.000.000,00 euro, l'aliquota contributiva è pari al 1%, di cui 0,75% a carico del mandante e 0,25% a carico dell'agente;
- per provvigioni oltre 26.000.000,01 euro, l'aliquota contributiva è pari al 0,5%, di cui 0,3% a carico del mandante e 0,2% a carico dell'agente.

SCAGLIONI PROVVIGIONI	ALIQUTA CONTRIBUTIVA	QUOTA PREPONENTE	QUOTA AGENTE
Fino a 13.000.000	4%	3%	1%
Da 13.000.000,01 a 20.000.000	2%	1,5%	0,5%
Da 20.000.000,01 a 26.000.000	1%	0,75%	0,25%
Oltre € 26.000.000	0,5%	0,3%	0,2%

INVIO DELLA DISTINTA

Il versamento dei contributi dovuti all'ENASARCO è preceduto dall'invio di un'apposita distinta, elaborata esclusivamente con modalità telematiche, tramite il sito Internet www.enasarco.it (a tal fine la casa mandante deve registrarsi e richiedere l'abilitazione ai servizi telematici). Come sopra accennato, è previsto l'obbligo di indicare le provvigioni maturate dall'agente per tutto l'anno solare. Pertanto, le distinte vanno compilate anche dopo il raggiungimento del massimale contributivo, per ogni trimestre, senza che ciò determini ulteriori versamenti.

MODALITA' E TERMINI DI VERSAMENTO

Il versamento dei contributi va effettuato entro il giorno 20 del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre, tramite:

- il sistema Sepa Direct Debit (SDD);
- PagoPA.

La casa mandante è responsabile del pagamento dei contributi anche per la parte a carico dell'agente, nei confronti del quale trattiene la parte di contributi a suo carico all'atto della liquidazione delle relative competenze.

FIRR

Il Fondo indennità di risoluzione del rapporto (FIRR) è costituito dalle somme che vengono accantonate presso ENASARCO dalle aziende mandanti in favore dei propri agenti. Alla cessazione del mandato di agenzia, la Fondazione liquida all'agente le relative cifre accantonate. Nel caso in cui il mandato di un agente cessi nell'anno solare ancora in corso, il FIRR relativo a quell'anno dovrà essere liquidato dall'azienda mandante direttamente all'agente.

I preponenti sono tenuti ad accantonare annualmente presso la Fondazione ENASARCO una somma rapportata alle provvigioni liquidate agli agenti, secondo aliquote stabilite dagli Accordi economici collettivi.

Il conteggio varia a seconda della tipologia di mandato, come di seguito indicato:

PLURIMANDATARI	MONOMANDATARI
4% fino a 6.200,00	4% fino a 12.400,00
2% da 6.200,01 a 9.300,00	2% da 12.400,01 a 18.600,00
1% oltre 9.300,01	1% oltre 18.600,01

Il FIRR va versato a cura del mandante entro il 31.03.2026. Nella propria area riservata, la mandante compila la distinta online, inserendo le provvigioni dei propri agenti: in automatico, verrà calcolato il contributo dovuto. Per il versamento, il preponente potrà scegliere tra:

- sistema PagoPa (pagamento standard e automatico proposto dal sistema)

- addebito su c/c bancario (mandato SEPA).

TABELLA RIASSUNTIVA

CONTRIBUZIONE 2025	TIPOLOGIA AGENTE			
	DITTA INDIVIDUALE SNC O SAS		SPA O SRL (MONOMANDATARIO E PLURIMANDATARIO)	
	MONOMANDATA RIO	PLURIMANDATA RIO		
ALIQUTA CONTRIBUTIVA	17%		FINO A 13.000.000	4%
			DA 13.000.000,01 A 20.000.000	2%
			DA 20.000.000,01 A 26.000.000	1%
			OLTRE 26.000.000	0,5%
MASSIMALE PROVVIGIONALE	45.085	30.057	NON SONO PREVISTI MASSIMALI / MINIMALI	
MINIMALE CONTRIBUTIVO	1.011	507		
TERMINI DI VERSAMENTO	PRIMO TRIMESTRE 2025		20.05.2025	
	SECONDO TRIMESTRE 2025		20.08.2025	
	TERZO TRIMESTRE 2025		20.11.2025	
	QUARTO TRIMESTRE 2025		20.02.2026	
FIRR	ANNUALE		31.03.2026	

Le prossime scadenze



25 marzo 2025

ELENCHI INTRASTAT

Termine per presentare in via telematica gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni oltre che delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

30 marzo 2025

CONTRATTI DI LOCAZIONE

Termine per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi ed alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

31 marzo 2025

FATTURA ELETTRONICA SANITARI

Il divieto di fatturazione elettronica per gli operatori sanitari è stato prorogato al 31.03.2025.

CU LAVORO AUTONOMO 2025

Termine per procedere con la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle certificazioni contenenti esclusivamente redditi che derivano da prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale.

BONUS PUBBLICITÀ

Termine per comunicare l'accesso al credito d'imposta sugli investimenti pubblicitari incrementali da effettuare nel 2025.

POLIZZE CATASTROFALI

Termine per stipulare le polizze assicurative contro gli eventi catastrofali.

15 aprile 2025

SOCIETÀ DI CAPITALI E COOPERATIVE

Termine entro cui depositare, presso la sede sociale, del bilancio dell'esercizio 2024 comprensivo delle allegare relazioni, nel caso l'assemblea di bilancio sia stata fissata al 30.04.2025.

16 aprile 2025

VERSAMENTO RITENUTE

Termine entro cui versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

RINVIO 2° ACCONTO IRPEF

Termine per versare la 4^a rata., da parte delle persone fisiche titolari di partita Iva con ricavi o compensi fino a € 170.000, che hanno optato per la rateazione dell'acconto delle imposte sui redditi di novembre 2024.

DIVIDENDI

Termine per versare le ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente e deliberati dal 1.07.1998, nonché delle ritenute sui dividendi in natura versate dai soci nello stesso periodo.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione del mese precedente e versare l'eventuale imposta a debito.

IVA

Termine entro versare la rata dell'Iva relativa al 2024 derivante dalla dichiarazione annuale con gli interessi.
