



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale *numero 2 del 21 gennaio 2025*

## In breve

- 1 **Detrazione Iva delle fatture 2024 ricevute nel 2025**
- 2 **Contributi INPS ridotti con la prima iscrizione alle Gestioni artigiani e commercianti**
- 3 **Patente a crediti settore edile - aggiornamenti**

## Approfondimenti

- 1 **I primi chiarimenti dell'Ufficio in tema di residenza – prima parte**
- 2 **Assegnazioni, cessioni, estromissioni e trasformazioni agevolate**
- 3 **Le novità del modello IVA 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



7

### Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	12
Detrazione Iva delle fatture 2024 ricevute nel 2025 .....	12
Contributi INPS ridotti con la prima iscrizione alle Gestioni artigiani e commercianti .....	14
Patente a crediti settore edile - aggiornamenti.....	16
L'Approfondimento.....	20
I primi chiarimenti dell'Ufficio in tema di residenza – prima parte.....	20
L'Approfondimento.....	29
Assegnazioni, cessioni, estromissioni e trasformazioni agevolate .....	29
L'Approfondimento.....	43
Le novità del modello IVA 2025 .....	43

## Flash di stampa



<b>Domicilio e residenza fiscale</b>	IL SOLE 24 ORE 13.01.2025	Con il D.lgs. 209/2023, per domicilio fiscale, si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona.
<b>Cessione di quote per studi, Stp e società semplici</b>	IL SOLE 24 ORE 13.01.2025	Il decreto Irpef-Ires ha introdotto il principio di onnicomprensività del reddito di lavoro autonomo, regolamentando le modalità di tassazione della plusvalenza emergente dalla cessione di quote di studi associati e società professionali.
<b>Prima casa</b>	IL SOLE 24 ORE 13.01.2025	La legge di Bilancio 2025 (art. 1, c. 116 L. 207/2024) estende a 2 anni il periodo entro il quale, chi compra un'abitazione con l'agevolazione "prima casa", avendo già la proprietà di un altro immobile acquistato con la medesima agevolazione, ha la possibilità di vendere o donare l'immobile precedentemente posseduto senza decadere dall'agevolazione "prima casa" richiesta per il nuovo immobile acquistato.
<b>Imposta di registro sugli acconti</b>	IL SOLE 24 ORE 13.01.2025	Dal 1.01.2025, con la riforma della legge di registro, è prevista l'autoliquidazione dell'imposta, dal punto di vista procedurale, e la riduzione dal 3% allo 0,50% dell'aliquota per le somme versate come acconto del prezzo.
<b>Secondo acconto delle imposte 2024</b>	ITALIA OGGI 14.01.2025	Si ricorda che, entro il 16.01.2025, va versato il secondo acconto delle imposte per le persone fisiche con partita Iva che nell'annualità precedente hanno dichiarato ricavi o compensi di ammontare non superiore a 170.000 euro. È possibile pagare in un'unica soluzione o con 5 rate.
<b>Contributo per riversamento</b>	IL SOLE 24 ORE 14.01.2025	La legge di Bilancio 2025 stabilisce che entro il 2.03.2025 andrà emanato dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy

credito d'imposta R&S		il decreto attuativo sul contributo in conto capitale riconosciuto ai soggetti che hanno aderito alla procedura di riversamento del credito d'imposta ricerca e sviluppo del periodo 2015-2019.
Distacchi del personale	ITALIA OGGI 14.01.2025	La legge di conversione del D.L. 131/2024 stabilisce che sui distacchi di personale, stipulati o rinnovati dal 1.01.2025 deve essere applicata l'Iva.
Processo penale telematico	ITALIA OGGI 13.01.2025	Il D.M. 27.12.2024 con cui il Ministro della Giustizia ha definito il calendario di entrata in vigore del processo penale digitale in merito al deposito degli atti, previsto dalla Riforma Cartabia, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 30.12.2024, n. 304, ed è entrato in vigore il giorno stesso.
Cedolare affitti brevi	IL SOLE 24 ORE 15.01.2025	L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato le bozze del modello 730/2025 e nelle istruzioni che contengono delle novità per gli affitti, è previsto che il contribuente che possiede più appartamenti dati in locazione con affitto breve deve scegliere nel modello dichiarativo reddituale sul quale canone applicare la cedolare secca con aliquota al 21% mentre sugli altri al 26%.
730 con quadri M e T	IL SOLE 24 ORE 15.01.2025	Con la pubblicazione delle bozze del modello e delle istruzioni del 730/2025, vengono inseriti i quadri relativi ai redditi soggetti a tassazione separata e imposta sostitutiva (nuovo quadro M) e alla rivalutazione dei terreni e alle plusvalenze di natura finanziaria (nuovo quadro T).
Trasformazione societaria "in entrata" con stima del capitale	IL SOLE 24 ORE 15.01.2025	La Commissione società del Consiglio notarile di Milano, con la pubblicazione delle massime 27.12.2024 nn. 210, 211 e 212, ha fornito lucidazioni in merito alle trasformazioni transfrontaliere di società estere in società italiane e viceversa.
Modello CU	IL SOLE 24 ORE 16.01.2025	Tra le novità del modello CU 2025: <ul style="list-style-type: none"> <li>• nella sezione dedicata ai redditi esenti, aggiunta dei nuovi impatriati,</li> </ul>

secondo la definizione dell'art. 5 D.Lgs. 209/2023;

- ai punti da 671 a 673 viene recepita la nuova detassazione per le prestazioni aggiuntive del personale sanitario, introdotta dall'art. 7 del D.L. 73/2024;
- nuova sezione per esporre i dati relativi al bonus Natale;
- nuova sezione, contenete i punti da 791 a 805 destinata all'Inps in cui dovranno essere valorizzati i dati relativi all'assegno unico universale corrisposto a ciascun genitore per ciascun figlio.

Neo regimi  
impatriati nel  
modello 730/2025

ITALIA OGGI  
16.01.2025

La bozza del modello 730/2025 contiene, nella sezione I del quadro C la casella casi particolari, dove sono stati istituiti i codici 16 e 17 in modo da beneficiare del regime degli impatriati in dichiarazione nella nuova formulazione con detassazione del reddito al 50% (o 60% in alcuni casi) di cui all'art. 5 D.lgs. 209/2023.

Cripto-attività nel  
modello 730/2025

IL SOLE 24 ORE  
16.01.2025

La bozza del modello 730/2025 introduce il quadro T destinato alla dichiarazione di tutte le plusvalenze di natura finanziaria, come le cripto-attività soggette all'imposta sostitutiva del 26%. Le stesse, se non detenute presso intermediari italiani, vanno indicate anche nel quadro W, applicando il bollo del 2 per mille.

Contenzioso Iva  
azzerato per le  
agenzie per il lavoro

IL SOLE 24 ORE  
16.01.2025

La legge di Bilancio 2025 ha confermato in modo definitivo che le prestazioni formative sono imponibili ai fini Iva.

Dichiarazione  
redditi tardive

ITALIA OGGI  
17.01.2025

Il termine per presentare all'Agenzia delle Entrate le dichiarazioni dei redditi per l'anno d'imposta 2023 non inviati entro il 31.10.2024, scade il 29.01.2025.

Rettifica detrazione  
superbonus in 10  
anni

IL SOLE 24 ORE  
17.01.2025

Non è possibile presentare la dichiarazione integrativa del modello Redditi 2024 sulla base dell'art. 1, c. 56 della legge di Bilancio 2025, che ha introdotto il nuovo art. 119, c.

---

		8-sexies D.L 34/2020, al fine di beneficiare della detrazione in 10 anni delle spese superbonus sostenute nel 2023.
<b>Detrazioni ridotte per contribuenti ad alto reddito</b>	IL SOLE 24 ORE 17.01.2025	<p>Il nuovo art. 16-ter del Tuir introduce un limite massimo alle detrazioni in funzione del reddito e del numero di figli a carico ex art. 12, c. 2 del Tuir, applicabile ai contribuenti con reddito superiore ai 75.000 euro, sulla base di questi 2 scaglioni:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• redditi da 75.000 a 100.000 euro: nessun figlio a carico, importo detraibile 7.000 euro. Con 1 figlio a carico: 9.800 euro. Con 2 figli a carico: 11.900 euro. Almeno 3 figli: 1 figlio disabile: 14.000 euro.</li><li>• redditi oltre 100.000 euro: nessun figlio a carico, importo detraibile 4.000 euro. Con 1 figlio a carico: 5.600 euro. Con 2 figli a carico: 6.800 euro. Almeno 3 figli o 1 figlio disabile: 8.000 euro.</li></ul>
<b>Accesso alla Banca dati fattura elettronica</b>	IL SOLE 24 ORE 17.01.2025	La L. 207/2024 amplia i soggetti che possono accedere alla Banca dati della fattura elettronica, tra cui Agenzia delle Dogane e Inps.

---

## L'Agenzia interpreta



Doppio livello di mappatura del rischio fiscale	PROVVEDIMENTO N. 5320 DEL 10.01.2025	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha ufficializzato le linee guida per il tax compliance model (Tcm) delle imprese in cooperative compliance, individuando la mappatura dei rischi fiscali riconducibili a 2 categorie: rischio interpretativo e rischio da adempimento.
Trascrizione dell'ipoteca giudiziaria da tassare	INTERPELLO N. 3 DEL 13.01.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, considera esenti da ogni imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi natura e specie gli atti e i documenti relativi ai procedimenti di mediazione.
Soppressione codici tributo per restituzione ritenute	RISOLUZIONE N. 3/E/2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha soppresso i codici tributo "6787" e "6788" per l'utilizzo in compensazione del credito maturato per effetto della restituzione delle ritenute su interessi e canoni operati a soggetti esenti (D.Lgs. 143/2005).
Trascrizione dei preliminari nei registri immobiliari	RISOLUZIONE N. 4/E/2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha chiarito che l'efficacia della trascrizione dei contratti preliminari nei registri immobiliari non può eccedere i 3 anni, in base all'articolo 2645-bis del Codice civile.
Scioglimento del contratto e interessi sul rimborso dei costi	INTERPELLO N. 4 DEL 13.01.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che ai fini Irpef, sono imponibili gli interessi riconosciuti a un soggetto privato e calcolati sul rimborso dei costi da lui sostenuti in esecuzione di un contratto successivamente risolto.
Novità dichiarazione Iva 2025	PROVVEDIMENTO N. 9491/2025	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha pubblicato i modelli di dichiarazione Iva 2025 (relativi all'anno d'imposta 2024) da presentare tra il 1.02.2025 e il 30.04.2025. Dovranno presentare il modello anche i contribuenti che nel 2024 hanno applicato il regime

---

ordinario mentre quest'anno applicano il regime ordinario.

---

Fringe benefit

INTERPELLO  
N. 5  
DEL 13.01.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che i fringe benefit assegnati tramite carta di debito sono ritenuti esenti se nominativi, non monetizzabili o cedibili.

---

Incorporazione nella stabile organizzazione

PRINCIPIO DI DIRITTO  
N. 1  
DEL 16.01.2025

L'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto, ha affermato che l'incorporazione della casa madre estera comporta l'estinzione della posizione Iva della sua stabile organizzazione in Italia.

---

Redditi di lavoro dipendente e utili in Lussemburgo

INTERPELLO  
N. 6  
DEL 13.01.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che i redditi di lavoro dipendente di una persona fisica residente in Lussemburgo sono imponibili solo in quello Stato. Diversamente, gli utili di una società di brokeraggio assicurativo detenuta dallo stesso individuo che è residente in Italia senza stabile organizzazione in Lussemburgo, sono imponibili solo in Italia.

---



## Il Giudice ha sentenziato

**Rimborso imposte pagate in trust dal notaio**

C.G.T. DI PRIMO GRADO DI TORINO  
N. 1133/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Torino, ha affermato che il contribuente può chiedere il rimborso delle imposte richieste in relazione alla costituzione di un trust anche se l'atto è stato notificato soltanto al notaio e questi ha pagato le maggiori somme richieste.

**Avviso verso la società incontestabile**

C.G.T. DI PRIMO GRADO DI NAPOLI  
N. 8911/19/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli, ha disposto che l'amministratore di fatto non è legittimato a impugnare gli atti impositivi emessi nei confronti della società.

**Convenzione doppie imposizioni e diritto alla detrazione**

CORTE DI CASSAZIONE  
N. 24205/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che le convenzioni contro le doppie imposizioni prevedono l'obbligo di detrarre, entro determinati limiti, dall'imposta da versare al Fisco italiano, l'imposta versata al Fisco estero, anche se la dichiarazione risulta omessa o l'indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.

**Compensazione seriale di crediti inesistenti**

CORTE DI CASSAZIONE  
N. 1220/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che il commercialista che presenta F24 per compensazioni di crediti inesistenti per vari clienti risponde (in concorso) nel reato, con l'aggravante specifica per aver utilizzato modelli seriali.

**Ricorso a consulenti tecnici per il giudice tributario**

CORTE DI CASSAZIONE  
N. 33312/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito che "la particolare complessità degli accertamenti eseguiti dall'amministrazione finanziaria e dei conteggi posti alla base del processo verbale di contestazione fondato su dati ricavati dalla contabilità del contribuente e richiamato per relationem nell'atto impositivo impugnato non può costituire

---

causa di annullamento di quest'ultimo ai sensi dell'art. 7 L. 212/2000, essendo necessario che il giudice si avvalga di tutti gli strumenti indicati nella normativa processuale, compresa l'eventuale consulenza tecnica, al fine di accertare il rapporto sostanziale controverso".

---

Dichiarazione infedele per il commercialista

CORTE DI CASSAZIONE N. 1028/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che il commercialista che ha a disposizione tutti gli elementi conoscitivi sulla reale situazione patrimoniale della società cliente e che, quindi, può rendersi conto che le denunce fiscali non sono reali, è punibile per dichiarazione infedele.

---

Condizioni per il sequestro preventivo

CORTE DI CASSAZIONE N. 44240/2024

La Cassazione, con la sentenza, non ammette il sequestro di crediti presenti nel cassetto fiscale di una società, maturati per attività diverse da quelle illecite, per un ammontare superiore alla differenza tra il profitto del reato aggredibile e l'ammontare complessivo dell'importo sequestrabile.

---

Notifica del ricorso a mezzo posta

CORTE DI CASSAZIONE N. 585/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito che il ricorso notificato a mezzo posta e non in via telematica è nullo e non inesistente. Nel momento in cui la controparte si costituisce in giudizio, viene sanato il vizio della notifica.

---

Bancarotta per distrazione

CORTE DI CASSAZIONE N. 1672/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito l'applicazione della bancarotta per distrazione per il socio amministratore della società di persone, poi fallita, che preleva somme dalle casse sociali imputandole a propri compensi senza elementi giustificativi.

---

Proroga Covid solo per l'anno d'imposta 2020

C.G.T. DI SECONDO GRADO DELLA LOMBARDIA N. 3180/2024

La Corte di secondo grado della Lombardia, ritiene la proroga Covid valida solo per il periodo d'imposta 2020 e, quindi, per le scadenze entro tale annualità maturate.

---

Rapporti tra  
processo tributario  
e penale

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 1021/2025

La Cassazione, con sentenza, ha disposto che, a seguito del D.Lgs. 87/2024, l'assoluzione in sede penale dell'amministratore annulla gli accertamenti a carico della sua società, fondati sulle condotte illecite del manager.

---

Agevolazione Imu  
per immobile in  
origine rurale

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 32300/2024

La Cassazione, con ordinanza, ha previsto che il fabbricato rurale, classificato dalle origini in una categoria catastale abitativa, ma in possesso dell'annotazione della sussistenza dei requisiti di ruralità negli atti del catasto, gode del trattamento agevolato Imu destinato ai fabbricati rurali strumentali all'esercizio delle attività agricole.

---

Esenzione Imu  
strutture turistico-  
alberghiere

C.G.T. DI PRIMO  
GRADO DI NAPOLI  
N. 15284/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli, ha chiarito che anche il proprietario dell'immobile che svolge l'attività imprenditoriale come socio di una società in nome collettivo, può beneficiare dell'esenzione Imu prevista durante l'emergenza Covid.

---

Recupero aiuto  
fruito dall'azienda  
cedente

CORTE DI GIUSTIZIA  
UE  
C-588/23

La Corte di Giustizia Europea, ha sancito che nel caso in cui viene dimostrata una continuità economica fra azienda cedente e azienda cessionaria, scatta la responsabilità da parte di quest'ultima al pagamento dei debiti contratti prima del trasferimento dalla cedente.

---

Borsa di studio  
Erasmus+

CORTE DI GIUSTIZIA  
UE  
C-277/23

La Corte di Giustizia Europea, ha stabilito l'incompatibilità con il diritto dell'Ue la normativa fiscale della Croazia che limita le detrazioni d'imposta per i genitori i cui figli hanno beneficiato di sovvenzioni per la mobilità educativa nell'ambito del programma Erasmus+. La borsa di studio riconosciuta allo studente non va conteggiata nel reddito dei genitori.

---

# In breve

## Detrazione Iva delle fatture 2024 ricevute nel 2025

---

Le fatture emesse negli ultimi giorni dell'anno solare seguono criteri specifici riguardanti il diritto alla detrazione dell'Iva che sorge a favore del cessionario.

Ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972, il diritto alla detrazione:

- sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, ossia quando si verificano i seguenti due requisiti:
  1. l'effettuazione dell'operazione, che si avvera con la consegna o la spedizione, per le cessioni di beni, o il pagamento, per le prestazioni di servizi, e
  2. il ricevimento della fattura d'acquisto;
- può essere esercitato, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto medesimo è sorto, alle condizioni esistenti al momento della sua nascita.

Secondo l'articolo 25 del D.P.R. 633/1972, la registrazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali deve avvenire prima della liquidazione periodica in cui è esercitata la detrazione dell'imposta, ed entro il termine per la dichiarazione annuale dell'anno di ricezione della fattura.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/1998, è detraibile nella liquidazione periodica l'Iva relative a fatture d'acquisto ricevute e annotate entro il giorno 15 del mese successivo al mese oggetto di liquidazione periodica oppure entro il giorno 15 del secondo mese successivo al trimestre oggetto di liquidazione periodica, per i contribuenti trimestrali.

La norma consente, dunque, di retro-detrarre l'Iva, se la fattura è registrata entro giorno 15 del mese successivo. Tuttavia, questo meccanismo non può trovare applicazione per i documenti di acquisto relativi a operazioni effettuate nell'anno precedente.

Ciò significa che non è detraibile nella liquidazione del mese di dicembre 2024 l'Iva di fatture di acquisto datate dicembre 2024 e ricevute nei primi giorni di gennaio 2025, anche se registrate entro il 15.1.2025; trattasi di operazioni da considerarsi effettuate nel 2024 le cui fatture sono però ricevute nel 2025. Per tali operazioni "a cavallo d'anno", il diritto alla detrazione dell'Iva sorge nell'anno di ricevimento del documento, quindi nel 2025.

Si ricorda, che la legge delega di riforma fiscale, nell'ambito della revisione della disciplina relativa alla detrazione Iva, dovrebbe introdurre un correttivo atto a consentire l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva delle fatture di acquisto relative a operazioni effettuate nell'anno precedente, ma ricevute dall'acquirente nei primi 15 giorni di gennaio.

Nello specifico l'articolo 7, L. 111/2023, ha come obiettivo anche quello di modificare la limitazione temporale all'esercizio della detrazione per le operazioni a cavallo d'anno. Per adesso si tratta ancora di un intento, atteso che la revisione non ha ancora trovato attuazione.

Pertanto, vale ancora la regola secondo cui, per le operazioni effettuate nel 2024:

- se la fattura è ricevuta entro il 12.2024, l'Iva è detraibile nella liquidazione del mese di dicembre 2024 oppure, da ultimo, nell'ambito della dichiarazione Iva 2025 relativa all'anno 2024;
- se la fattura è ricevuta nel 2025, l'Iva è detraibile dalla liquidazione del mese di ricevimento oppure, da ultimo, nell'ambito della dichiarazione Iva 2026 relativa all'anno 2025;

permanendo, dunque, il divieto di applicazione del meccanismo di retro-detrazione per le fatture datate dicembre 2024 ricevute i primi giorni del 2025.

## **Contributi INPS ridotti con la prima iscrizione alle Gestioni artigiani e commercianti**

---

Il disegno di legge di bilancio 2025 prevede una riduzione contributiva del 50% rivolta ai soggetti che si iscrivono per la prima volta alle Gestioni INPS artigiani e commercianti, come gli imprenditori individuali o soci di società e i collaboratori familiari dei soggetti sopra indicati (coloro che prima del 2025 risultino iscritti a una delle Gestioni, anche se cancellati, dovrebbero rimanere esclusi).

Per quanto riguarda gli imprenditori individuali, godono della riduzione anche coloro che applicano il regime forfetario. Tuttavia, tale agevolazione può essere optata in alternativa a quella prevista dall'art. 1 commi da 76 a 84 della L. 190/2014, ossia la riduzione del 35% alla contribuzione dovuta alle Gestioni degli artigiani e dei commercianti, fruibile senza limiti temporali fintantoché rimane applicabile il regime forfetario.

La riduzione interessa sia i contributi minimi sia quelli a percentuale per 36 mesi, usufruibile in modo continuativo dalla data di avvio dell'attività d'impresa o di primo ingresso nella società nel 2025.

In merito all'accredito della contribuzione, si applica quanto previsto dall'art. 2 comma 29 della L. 335/95 secondo cui con il versamento di un importo complessivo pari al contributo calcolato (con le aliquote previste per le Gestioni artigiani e commercianti) sul minimale di reddito, vengono accreditati tutti i contributi mensili relativi a ciascun anno solare cui si riferisce il versamento. Se invece viene versato un contributo inferiore a quello corrispondente al minimale, i mesi accreditati vengono ridotti in modo proporzionale, inficiando sia la maturazione dei requisiti sia l'importo della futura pensione.

Il Ddl. di bilancio stabilisce che per beneficiare dell'agevolazione sia necessario presentare un'apposita istanza telematica all'INPS, nel rispetto delle condizioni e dei limiti del regime de minimis. Inoltre, dal 2025, viene estesa anche alle lavoratrici autonome la decontribuzione sulla quota IVS per le lavoratrici con figli, anche se in modo parziale rispetto alla decontribuzione totale ex art. 1 commi 180-182 della L. 213/2023 (prevista solo per le dipendenti a tempo indeterminato).

L'agevolazione introdotta si rivolge alle lavoratrici autonome che percepiscono almeno uno tra redditi di lavoro autonomo, redditi d'impresa (in contabilità ordinaria o semplificata) o redditi da partecipazione e che non hanno optato per il regime forfetario, con un reddito imponibile ai fini previdenziali inferiore a 40.000 su base annua. Con due o più figli, l'esonero contributivo spetta fino al mese del compimento del 10° anno di età del figlio più piccolo. L'esonero contributo, dal 2027, spetta invece alle lavoratrici madri di tre o più figli, fino al mese del compimento del 18° anno di età dell'ultimo figlio nato.

In mancanza del relativo decreto attuativo, tale misura non è comunque ancora operativa. Infine, in attesa dei prossimi chiarimenti, non è possibile beneficiare contemporaneamente della riduzione del 50% dei contributi per chi si iscrive per la prima volta alla Gestione artigiani e commercianti e la decontribuzione per le lavoratrici madri. Ad oggi non vi sono tuttavia cause che precludono l'accesso alla decontribuzione per le lavoratrici con figli dopo la fine dell'agevolazione del 50% dei contributi per la prima iscrizione alla Gestione artigiani e commercianti.

## Patente a crediti settore edile - aggiornamenti

---

### PREMESSA

Come già analizzato in precedenti articoli, le imprese e i lavoratori autonomi che svolgono attività di cui all'allegato X del D.Lgs. 81/2008 e che operano in cantieri temporanei o mobili, come definiti all'art. 89 c.1 lettera a) del D.Lgs. 81/2008, hanno presentato la domanda per l'ottenimento della patente a crediti dal 01 ottobre 2024, tramite il portale messo a disposizione dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro accedendo dal sito <https://servizi.ispettorato.gov.it/>.

Nel periodo dal 01 al 31 ottobre era altresì possibile inviare un'autocertificazione a mezzo Pec all'indirizzo [dichiarazionepatente@pec.ispettorato.gov.it](mailto:dichiarazionepatente@pec.ispettorato.gov.it) permettendo la regolarità per l'accesso sui cantieri fino alla scadenza del 31 ottobre e poi impegnarsi ad ottenere la patente a crediti tramite il portale servizi dell'ispettorato.

Dal 01 novembre 2024 l'Ispettorato del Lavoro avrebbe dovuto permettere la consultazione della patente e dei punti per tutti i soggetti obbligati a tale previsione, tramite un'apposita nuova piattaforma del portale servizi.

Dal 01 gennaio 2025, infine, le imprese avrebbero potuto accedere al portale per l'aggiornamento della patente al fine di vedersi riconoscere gli ulteriori crediti previsti dall'art. 5 del D.M. 132/2024.

Ma vediamo tutte le novità.

### BREVE ESCURSUS SULLA PATENTE A CREDITI NELL'EDILIZIA

Come indicato nella circolare 4 del 23/09/2024 dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro e nel D.M. 132/2024, la patente a crediti per il settore edile è diventato un adempimento obbligatorio per tutte le imprese ed i lavoratori autonomi coinvolti nei cantieri temporanei o mobili come definiti dalla vigente normativa dal 01 ottobre 2024.

Viste le pesanti sanzioni previste, nonché le ripercussioni sulla sospensione dell'attività, le imprese ed i loro consulenti si sono attivati prontamente per l'ottenimento di tale documento fondamentale entro il 31 ottobre 2024, così da poter operare correttamente sui cantieri.

Dal 01 novembre 2024 la patente a crediti sarebbe divenuta consultabile tramite il sito dell'Ispettorato del Lavoro per tutti i soggetti obbligati (che ricordiamo essere il titolare o legale rappresentante dell'impresa o loro delegato, le Pubbliche Amministrazioni, i Responsabili dei Lavoratori per la Sicurezza, gli organismi paritetici, i coordinatori della sicurezza, i committenti), così da poter verificare l'esistenza della patente ed i crediti residui. Dal 01 gennaio 2025, inoltre, le imprese ed i lavoratori autonomi avrebbero potuto integrare la domanda già presentata per vedersi riconoscere gli ulteriori punti, oltre ai 30 assegnati indistintamente a tutti, così come previsto dall'art. 5 del D.M. 132/2024.

### **SITUAZIONE ATTUALE DELLA PATENTE A PUNTI**

Quanto indicato sino ad ora, purtroppo, è rimasto ancora nel dimenticatoio. Infatti, ad oggi non è possibile procedere a nulla di tutto quanto previsto per la consultazione e per l'implementazione della domanda.

Il sito <https://servizi.ispettorato.gov.it/> non è ancora stato implementato per la consultazione della patente in quanto manca ancora l'autorizzazione del Garante della Privacy per la consultazione dei dati sensibili, inoltre manca l'implementazione per l'integrazione delle domande già presentate per il riconoscimento degli ulteriori crediti di cui ai requisiti dell'art. 5 del D.M. 132/2024.

Su tale ultimo aspetto, infatti, nel momento in cui il titolare o legale rappresentante o il delegato provasse ad integrare la domanda per i crediti ulteriori o addirittura presentarne una nuova per mutati requisiti (ad esempio anche solo la variazione di uno dei requisiti fondamentali) il sistema indica che la patente è già stata rilasciata e non permette più alcuna modifica.

### **NOTA 9326/2024 E SISTEMA SANZIONATORIO**

Ma vi è di più! Il 9 dicembre, con la nota 9326/2024, l'Ispettorato del Lavoro ha fornito le indicazioni sul regime sanzionatorio prevedendo quanto segue:

- ✓ *Operatività nei cantieri:* ai sensi del comma 11 dell'art. 27 del D.Lgs. 81/2008 si applica una sanzione a coloro che operino nel cantiere privi di patente o di documento equivalente e per coloro che operino con una patente con un residuo dei crediti inferiore a 15 punti.

La sanzione è pari al 10% del valore dei lavori, con un minimo di 6.000 Euro, non soggetto a procedura di diffida ex. art. 301-bis del D.Lgs. 81/2008.

Si specifica, inoltre, che il riferimento al valore della commessa sia da considerarsi al netto dell'IVA e riferito al singolo contratto sottoscritto dal trasgressore in base al capitolato dei lavori affidati ed al costo degli stessi. In assenza di un capitolato o in caso di valore commessa inferiore, si applica la sanzione minima di Euro 6.000.

In caso di mancanza della patente o di operatività con crediti inferiori a 15, è prevista la sospensione dell'attività e l'esclusione della partecipazione a lavori pubblici per un periodo di 6 mesi, con obbligo di notificare l'ANAC ed il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti per il provvedimento interdittivo.

✓ *Verifiche del committente e del responsabile lavori:* l'art. 90 comma 9 lettera b-bis) del D.Lgs. 81/2008, modificato dal D.L. 19/2024, prevede che il committente o il responsabile dei lavori abbia l'obbligo di controllare il possesso della patente o del documento equivalente, anche in caso di subappalto.

La sanzione comminabile è prevista differenziata in base alle seguenti ipotesi:

- a) Assenza della patente o dell'attestazione SOA in classifica almeno pari alla III: sanzione amministrativa pecuniaria da Euro 711,92 ad Euro 2.562,91 soggetta a diffida ex. art. 301-bis;
- b) Affidamento lavori a soggetto in possesso di patente ma con crediti inferiori a 15: sanzione amministrativa pecuniaria da Euro 711,92 ad Euro 2.562,91 soggetta a diffida ex. art. 301-bis;
- c) Sospensione o revoca o patente con crediti inferiori a 15: sanzione solo all'impresa e non al committente e al responsabile lavori qualora dopo l'affidamento dei lavori si verifici l'evento che ha portato alla sospensione o revoca o crediti inferiori a 15

Vista la nota dell'INL pare ben lecito chiedersi come può trovare applicazione tutto l'impianto sanzionatorio indicato non essendo possibile provvedere, sia per il committente che per il responsabile dei lavori, al controllo dell'esistenza della patente nonché del saldo punti residuo al momento dell'affidamento dei lavori. Ed ancora più problematico risulterebbe poter contestare le sanzioni amministrative che eventualmente venissero comminate, piuttosto che la sospensione del cantiere.

Sul punto attenderemo aggiornamenti.

## MODIFICA DEI REQUISITI DELLA PATENTE A PUNTI

Per rispettare comunque l'obbligo della patente a crediti e, soprattutto, per evitare le pesanti sanzioni previste dalla normativa aggiornata, è vivamente consigliato utilizzare il modello "rettifica istanza patente a crediti", reperibile sul sito istituzionale dell'Ispettorato del Lavoro, per poter comunicare variazioni importanti ai requisiti fondamentali previsti dall'art.1 del D.M. 132/2024.

Il modello è diviso in 4 sezioni, ognuna delle quali ricalca le sezioni della domanda per la patente a crediti.

La prima sezione, di cui è sempre obbligatoria la compilazione, è riferita alle informazioni generali, cioè soggetto che ha presentato la domanda, codice istanza, stato istanza e ragione sociale dell'impresa o del lavoratore autonomi.

La seconda sezione è riservata alla rettifica del codice fiscale dell'impresa o del lavoratore autonomo, in caso di inserimento erroneo durante la domanda o di variazione occorsa dopo la domanda.

La terza sezione è riservata alla rettifica delle informazioni aggiuntive sull'impresa, ad esempio la ragione sociale o la Pec o il codice fiscale del rappresentante o lavoratore autonomo.

L'ultima sezione è riservata ai requisiti fondamentali indicati alle lettere b; c; d; e; f; dell'art. 1 del D.M. 132/2024.

Il modulo dovrà essere inviato a mezzo Pec dall'indirizzo aziendale all'indirizzo [rettifica\\_patenteacrediti@pec.ispettorato.gov.it](mailto:rettifica_patenteacrediti@pec.ispettorato.gov.it) .

Ad oggi non è stato specificato se verrà inviata una risposta con la ricevuta di rettifica della patente.

# L'Approfondimento

## I primi chiarimenti dell'Ufficio in tema di residenza – prima parte

---

### PREMESSA

Con il recente documento di prassi n. 20/E/2024 l'Amministrazione Finanziaria ha fornito utili indicazioni in merito al tema della residenza fiscale delle persone fisiche e degli enti. Un tema, quello della residenza fiscale, che è stato oggetto di modifiche a seguito dell'emanazione del Dlgs n. 209/2023.

Di seguito, senza soffermarci troppo sulle modifiche normative esamineremo i chiarimenti offerti dall'Ufficio che, come vedremo, si dimostreranno interessanti.

Cominciamo col dire che la circolare è suddivisa in due parti:

- la prima parte è riservata alla residenza delle persone fisiche;
- la seconda parte è dedicata alla residenza delle società e degli enti.

Evidenziamo, inoltre, che:

- il punto 2.3 – parte I - della circolare illustra le nuove disposizioni in tema di residenza che trovano applicazione dal 2024;
- il punto 2.3 – parte II – del documento di prassi precisa che per le società e gli enti le novità normative si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 23.12.2023.

Di conseguenza, per i soggetti:

- ✓ con esercizio coincidente con l'anno solare l'entrata in vigore delle nuove regole è il 2024;
- ✓ con esercizio non coincidente con l'anno solare, si pensi ad esempio ad una società con esercizio 1.4.2023 – 31.3.2024, le nuove disposizioni troveranno applicazione dal 1.4.2024.

## I nuovi criteri di collegamento per individuare la residenza delle persone fisiche

Evidenziando che dal 2024 i criteri di collegamento con lo Stato italiano delle persone fisiche vengono modificati, il punto 2.1 – parte I – della circolare n. 20/E/2024 rammenta che l'accertamento dei presupposti riguardanti la residenza fiscale, diversi da quello inerente l'iscrizione anagrafica, deve essere valutato caso per caso.

Oggi i criteri alternativi sono quattro:

- 1) la residenza ai sensi del codice civile;
- 2) il domicilio, così come definito dall'art. 2, comma 2 del TUIR<sup>1</sup>;
- 3) la presenza fisica anche per le frazioni di giorno;
- 4) l'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente.

Relativamente a quest'ultimo criterio segnaliamo che l'Agenzia delle Entrate riconosce al contribuente la possibilità di fornire la prova contraria senza invocare le Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Detto ciò, osserviamo che l'aspetto in cui il documento di prassi si sofferma è la valutazione della **“maggior parte del periodo di imposta”**.

A tal riguardo la circolare propone a pagina 8 due esempi di calcolo dei giorni che riportiamo di seguito.

### Esempio 1

In questo esempio l'Ufficio ipotizza che nel 2024, anno bisestile, una persona fisica, precedentemente non residente nello Stato italiano, rimane in Italia per i seguenti giorni non consecutivi:

Periodo di permanenza in Italia	Numero di giorni
11 gennaio – 31 gennaio	21
5 febbraio – 10 febbraio	6

<sup>1</sup> L'art. 2, comma 2 del TUIR afferma che: **“Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente”**.

1 aprile - 30 aprile	30
12 maggio - 26 maggio	15
1 giugno - 31 luglio	61
1 ottobre - 31 ottobre	31
5 novembre - 12 novembre	8
27 novembre	1
2 dicembre - 12 dicembre	11
<b>Totale giorni</b>	<b>184</b>

Ebbene, dato che nel 2024, anno bisestile, i giorni di permanenza ammontano a 184 la persona fisica è considerata fiscalmente residente nello Stato italiano.

## Esempio 2

In questo esempio l'Agenzia delle Entrate ipotizza che nel 2024 una persona fisica, già fiscalmente residente in Italia:

- dimori nel nostro Paese fino al 29 febbraio;
- si trasferisca dal 1 marzo in uno Stato estero per dimorarvi abitualmente fino al 29 agosto;
- ritorni dal 30 agosto nella propria dimora italiana per rimanerci fino alla fine dell'anno.

Nella sottostante tabella presentiamo il calcolo dei giorni.

Periodo di permanenza in Italia	Numero dei giorni
1 gennaio – 29 febbraio	60
30 agosto – 31 dicembre	124
<b>Totale giorni</b>	<b>184</b>

Analogamente all'esempio precedente il contribuente sarà considerato fiscalmente residente in Italia nel 2024, perché per 184 giorni viene soddisfatto uno dei criteri alternativi, ovvero il criterio della **“maggior parte del periodo d'imposta”**.

## Alcune precisazioni

Osserviamo, anzitutto, che il criterio della dimora abituale è rimasto uguale al passato.

A ben vedere, infatti, la circolare n. 20/E/2024, richiamando l'ordinanza della Cassazione n. 3841/2024, evidenzia che in quell'occasione i massimi giudici avevano chiarito che **“secondo la previsione dell'art. 43 del c.c. la nozione di residenza di una persona fisica ... è determinata dall'abituale e volontaria dimora in un determinato luogo, caratterizzata dalla compresenza dei seguenti due elementi: l'elemento oggettivo, consistente nella permanenza in tale luogo per un periodo prolungato apprezzabile, anche se non necessariamente prevalente sotto un profilo quantitativo; e l'elemento soggettivo, rappresentato dall'intenzione di abitarvi stabilmente, rivelata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali, familiari, affettive”**

Detto ciò, secondo il parere condivisibile di alcuni autori, il calcolo giorno per giorno della dimora abituale ai fini della residenza non sembra affatto agevole.

Ora, fermo restando quanto affermato dalla Suprema Corte, sorge spontaneo chiedersi quali sono i criteri per cui nell'esempio 2 la residenza della persona fisica è da considerarsi estera dal 1 marzo al 29 agosto.

Nell'esempio proposto sembra, infatti, che per decretare la residenza fiscale di una persona conti di più la presenza fisica che la **“dimora abituale”**.

Tuttavia, dobbiamo anche ricordare che in assenza dell'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente l'onere della prova spetta sempre all'Amministrazione Finanziaria.

## Il criterio del radicamento nel nuovo concetto di domicilio

Come noto l'art. 2, comma 2 del TUIR individua il domicilio come quel **“luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona”**.

Al punto 2.1.1, parte I, la circolare n. 20/E/2024 fornisce, invece, interessanti spunti in tema di relazioni personali.

In particolare, vengono richiamate le seguenti fattispecie:

- il rapporto di coniugio;
- il rapporto di unione civile;
- le relazioni personali connotate da un carattere di stabilità. È il caso, ad esempio, delle coppie conviventi;
- la dimensione stabile dei rapporti sociali del contribuente qualora risultino da elementi certi. È il caso, ad esempio, dell'iscrizione a un circolo sportivo o culturale.

Sempre nello stesso documento di prassi viene, inoltre, evidenziato che per valutare il domicilio di una persona nello Stato italiano, oltre a verificare la sussistenza delle circostanze menzionate, si deve tener conto anche delle **“condotte con le quali una persona manifesti con atti concreti la volontà di mantenere un legame effettivo con il territorio italiano”**.

A tal riguardo, l'Amministrazione Finanziaria fa l'esempio di una persona che si iscrive nell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) e inizia a lavorare all'estero, ma mantiene una casa in Italia con le relative utenze attive per tornarci nei fine settimana e/o nei periodi di astensione dal lavoro.

Secondo l'Ufficio, trattasi di circostanze che possono, ma non costituiscono necessariamente, elementi sintomatici di un legame con lo Stato italiano.

Detto ciò, possiamo notare come fino a questo momento la circolare non abbia fatto alcun riferimento a genitori, figli e amici, dando piuttosto rilevanza al rapporto di coniugio o a valutazioni riguardanti interessi personali.

Tuttavia, i figli vengono menzionati in un esempio alquanto discutibile proposto a pagina 11 del documento di prassi in commento.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate ipotizza che Tizio (persona fisica) possieda contemporaneamente un'abitudine di proprietà in Italia e una in uno Stato estero denominato Beta.

Nella casa italiana sono presenti i suoi figli, nati da un precedente matrimonio, mentre nella casa ubicata nello Stato Beta vive l'attuale moglie.

Tizio lavora ordinariamente in Italia, recandosi spesso all'estero in vari Paesi per motivi professionali e nello Stato Beta sia nei fine settimana, che nei periodi di astensione dal lavoro.

Più precisamente, dall'esempio illustrato si ricava che durante l'anno Tizio permane per 145 giorni in Italia, per 120 giorni nello Stato Beta e per 100 giorni negli altri Paesi esteri.

Ebbene, l'Ufficio evidenzia come dall'esempio non sia facilmente individuabile lo Stato in cui si concentrano le relazioni familiari e personali di Tizio, relazioni che, infatti, potrebbero essere sia in Italia dove sono presenti i figli, che nello Stato Beta dove risiede l'attuale coniuge.

Posto che le conclusioni a cui perviene l'Ufficio non sono definitive, dato l'uso del condizionale, è chiaro che non si possa identificare il domicilio, ovvero il **“luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona”** con il luogo in cui il contribuente è fisicamente presente.

Potrebbe, infatti, accadere che nei 145 giorni di permanenza in Italia Tizio, pur vivendo con i figli, non abbia alcun rapporto con gli stessi. I figli potrebbero condurre liberamente la loro vita, senza avere rapporti con il padre e Tizio potrebbe a sua volta passare tutte le serate al telefono con la moglie residente nello Stato Beta.

Contrariamente, dalla lettura della circolare sembrerebbe emergere, invece, che i legami affettivi assumano rilevanza nel caso di presenza fisica del contribuente.

Ora, fermo restando che in caso di iscrizione all'AIRE l'onere della prova spetta all'Amministrazione Finanziaria, si spera fortemente che in una situazione di tal genere l'Agenzia delle Entrate non consideri soddisfatto il requisito solo per il fatto che Tizio soggiorna in Italia per 25 giorni in più rispetto allo Stato Beta.

Ad ogni modo, come ribadito anche nei vari passaggi della circolare, ricordiamo che l'analisi fin qui fatta si basa solo sulla normativa interna, che può essere sempre superata dalla normativa convenzionale.

## Il criterio del collegamento basato sulla presenza fisica

Al punto 2.1.2, parte I della circolare, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito al nuovo criterio del radicamento della residenza basato sulla presenza fisica in Italia.

Coerentemente con quanto previsto dalla vigente normativa, l'Ufficio evidenzia che il criterio della presenza fisica:

- deve essere verificato per la maggior parte del periodo d'imposta;
- è soddisfatto anche in modalità frazionata, ovvero nel caso di giorni non consecutivi.

Appurato ciò, osserviamo che il criterio può ritenersi verificato in più casi, dato che non hanno alcuna rilevanza i motivi per cui il soggetto rimane in Italia.

Pertanto, il criterio è soddisfatto se il soggetto è presente in Italia per motivi di vacanza o di studio, ovvero anche se giunge nello Stato italiano per far visita agli amici.

Sul punto la circolare n. 20/E/2024 chiarisce, inoltre, che ***“trattandosi di un dato meramente fattuale, la presenza fisica può essere riscontrata in base a elementi che attestano la materiale permanenza nel territorio dello Stato, anche non continuativa, per un preciso numero di giorni o frazioni di giorno”***.

Ebbene, sempre la citata circolare propone il seguente esempio.

Si suppone che un contribuente sia giunto in Italia con un aereo atterrato alle 23:00 del 1 luglio 2024 (anno bisestile) per restare ininterrottamente nel nostro territorio fino alle 01:00 del 31 dicembre 2024.

Dato che la presenza nello Stato italiano è stata di 184 giorni il contribuente è considerato residente in Italia per tutto l'anno.

A ben vedere, però, l'esempio, non pare così chiaro, dato che sull'Agenzia delle Entrate incombe l'onere della prova di dimostrare che il contribuente non ha mai soggiornato integralmente all'estero per alcuni giorni.

Per assurdo la presunzione, così formulata, potrebbe riguardare anche un soggetto extra UE, che sprovvisto di visti o autorizzazioni non può muoversi dall'Italia per ritornare nel suo Paese.

Osserviamo, altresì, che il paragrafo della circolare si chiude con una precisazione sibillina.

A parere dell'Ufficio ***“Resta inteso che, per escludere la residenza in Italia, sono valutate particolari situazioni in cui la presenza sul territorio dello Stato è meramente temporanea od occasionale, come può avvenire, ad esempio, in ipotesi di scalo aereo nel territorio nazionale dovuto a una coincidenza per recarsi in un Paese estero”***.

In buona sostanza, l'Ufficio sembra non tener conto dal computo del periodo di permanenza nel nostro Paese dei giorni che risultano meramente funzionali al raggiungimento di altre destinazioni estere. Si pensi in tal senso al caso dello scalo aereo nel territorio nazionale dovuto a una coincidenza per recarsi in un Paese estero.

Ecco che se ciò fosse vero a maggior ragione non si dovrebbe tener conto dei giorni di permanenza in Italia che non dipendono dalla volontà del contribuente, come ad esempio accade nelle ipotesi di permanenza nello Stato italiano a causa di ricoveri ospedalieri, ovvero a seguito di detenzione presso istituti di pena.

### **Lavoratori che prestano la propria attività in smart working**

Il tema della presenza fisica in Italia si manifesta anche in ipotesi di lavoratori che prestano la loro attività in ***“smart working”***.

Una persona fisica che lavora in ***“smart working”*** nello Stato italiano sarà considerato residente in Italia quando risulta verificato anche solo uno dei criteri menzionati dall'art. 2, comma 2 del TUIR.

A tal riguardo si ricorda che in base alla disciplina vigente fino al 2023 la residenza fisica poteva derivare:

- dalla dimora abituale; o eventualmente
- dai legami personali, che assieme a quelli professionali, definivano il domicilio del contribuente.

Diversamente, dal 2024 la residenza fiscale deriva esclusivamente dalla semplice permanenza fisica nel territorio italiano.

Per quanto attiene, invece, ai lavoratori in “**smart working**” che prestano la propria attività dall'estero rileviamo che per questi soggetti manca il requisito della presenza fisica in Italia.

Pertanto, per poter essere considerato fiscalmente residente nello Stato italiano il soggetto che lavora in “**smart working**” dall'estero deve soddisfare uno degli altri criteri, quali:

- la residenza, così come definita dal codice civile;
- il domicilio in Italia;
- l'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente.

# L'Approfondimento

## Assegnazioni, cessioni, estromissioni e trasformazioni agevolate

---

### PREMESSA

A poca distanza dalla precedente assegnazione, il Legislatore ha inserito nella Legge di Bilancio per il 2025 la riapertura dei termini per estrapolare dalle società gli immobili ed i beni mobili registrati che non siano strumentali per l'attività. È stata riaperta anche l'estromissione degli immobili per le imprese individuali oltre alla possibilità di trasformare le società immobiliari in società semplici.

La norma è da vedere, principalmente, con l'opportunità di uscire dalla situazione delle società di comodo e dai relativi meccanismi perversi.

Ovviamente l'altro scopo del Legislatore è quello di "far cassa"; funzione meno nobile, ma comunque necessaria nel bilancio statale.

Vediamo, con questo intervento, di ripercorrere le regole per le tre fattispecie:

- l'assegnazione o la cessione ai soci di beni immobili (esclusi quelli strumentali per destinazione) e di beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali nell'esercizio dell'impresa (commi 31-36);
- la trasformazione in società semplice (commi 31-36);
- l'estromissione agevolata dell'immobile strumentale dall'impresa individuale (comma 37).

I commi da 31 a 36 ripropongono il regime fiscale temporaneo di assegnazione agevolata di beni ai soci, già previsto dall'articolo 1, commi da 100 a 105 L. 197/2022 (legge di bilancio 2023). La nuova scadenza per tali operazioni è fissata al 30 settembre 2025.

La prima condizione necessaria per l'assegnazione o la cessione è che tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, se prescritto, alla data del 30.9.2024, ovvero che siano iscritti entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di stabilità (e quindi entro 30 giorni dal 1° gennaio 2025) in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2024.

Le società di persone e le società di capitali possono assegnare o cedere ai soci, applicando le disposizioni di favore:

- gli immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione,
- i beni mobili iscritti in Pubblici registri, purché non utilizzati come beni strumentali.

Le medesime disposizioni si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30.9.2025 si trasformano in società semplici.

In sintesi, sono tre le possibili operazioni da valutare allo scopo di far fuoriuscire immobili o beni mobili registrati (es. autovetture) dalla sfera d'impresa:

- assegnazione agevolata di beni ai soci;
- cessione agevolata di beni ai soci;
- trasformazione da società commerciale a società semplice.

Tutte e tre le operazioni devono essere poste in essere entro la scadenza del 30.9.2025 e riguardano non solo le società di comodo, ma tutte le società commerciali, sia di capitali che di persone), comprese quelle in liquidazione.

Per le imprese individuali è invece prevista un'altra operazione, ovvero l'estromissione degli immobili strumentali, applicandosi la disciplina a suo tempo prevista dalla L. 208/2015, articolo 1, comma 121.

### **ASSEGNAZIONE E CESSIONE AGEVOLATA**

Dal punto di vista soggettivo, possono avvalersi dell'assegnazione o della cessione agevolata dei beni ai soci:

- le società in nome collettivo;
- le società in accomandita semplice;
- le società a responsabilità limitata;
- le società per azioni;
- le società in accomandita per azioni.

Dette società, entro il **30 settembre 2025**, assegnano o cedono ai soci beni immobili, diversi da quelli strumentali, o beni mobili iscritti in pubblici registri, non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Con riferimento ai soci, devono essere rispettate le seguenti condizioni:

- che tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2025;
- ovvero che siano stati iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della L. 207/2025 (e pertanto entro il 30.1.2025), in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2024.

Sono pertanto esclusi i soci che fanno parte della compagine sociale da una data successiva al 1° ottobre 2025.

In mancanza del libro soci (ad esempio qualora non sia obbligatorio come nel caso delle società di persone o delle Srl per le quali tale registro è sostituito dall'iscrizione dei soci al Registro delle Imprese), la condizione di socio deve risultare da titolo avente data certa anteriore al 1° ottobre 2024.

L'operazione può aver luogo nei confronti sia di soci persone fisiche, sia di soci persone giuridiche.

Tra i soci persone giuridiche figurano anche le società fiduciarie, purché il rapporto fiduciario risulti da atto anteriore al 1° ottobre 2024.

### **AMBITO OGGETTIVO**

Dal punto di vista oggettivo, possono essere oggetto di assegnazione o cessione agevolata:

- i beni immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione di cui all'art. 43, c. 2, primo periodo, TUIR, e pertanto:
  - gli immobili merce, indipendentemente dalla categoria catastale;
  - gli immobili strumentali per natura (classificati come A/10, C, D, ecc.), purché non utilizzati direttamente per l'attività di impresa;

- gli immobili patrimonio.
- i beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Sono esclusi gli immobili strumentali per destinazione e gli immobili utilizzati direttamente per l'attività di impresa.

Esempio: Un immobile classificato catastalmente come A/10:

- può essere oggetto di assegnazione o di cessione agevolata, qualora sia concesso in locazione;
- può essere oggetto di assegnazione o di cessione agevolata, qualora sia un "immobile merce", ovvero oggetto dell'attività di impresa;
- non può essere oggetto di assegnazione o di cessione agevolata, qualora sia utilizzato direttamente per l'attività di impresa (es. adibito a sede nella quale si svolge l'attività).

Attenzione: le caratteristiche devono essere verificate nel momento dell'assegnazione o cessione agevolata.

Ad esempio, è possibile assegnare un immobile strumentale utilizzato direttamente per l'attività di impresa nel 2024 ma non più nel 2025, alla data di assegnazione.

Per le società immobiliari di gestione, non sono considerati strumentali e sono pertanto agevolabili gli immobili che costituiscono l'oggetto dell'attività di impresa, quali gli immobili locati a terzi, indipendentemente dalla classificazione catastale.

### **IL PERFEZIONAMENTO DELL'ASSEGNAZIONE**

Ai fini del perfezionamento dell'assegnazione o della cessione è necessario un atto notarile di trasferimento della proprietà ed il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'8%. Qualora il soggetto assegnante fosse una società di comodo, l'aliquota di imposta sostitutive è elevata al 10,5%.

## VERIFICA DELLO STATUS DI SOCIETÀ DI COMODO

Sappiamo che le regole attinenti le società non operative sono contenute nell'articolo 30 della L. 724/90, la quale stabilisce che si considerano non operative le società sia di persone che di capitali che hanno conseguito ricavi effettivi (ammontare complessivo dei ricavi ed incremento delle rimanenze risultanti dal Conto Economico) inferiori ai ricavi presunti determinati applicando dei coefficienti di legge alle categorie di immobilizzazioni individuate dalla norma stessa.

In particolare, sono considerate “non operative” quelle che lo erano in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione. Considerando che l'operazione avviene nell'anno 2025, occorre pertanto verificare se la società risulta “non operativa” in almeno due esercizi del triennio 2023-2024.

Sono da considerare operative le società che non hanno superato il test dei ricavi o erano in perdita sistematica ma hanno usufruito di una causa di esclusione o di disapplicazione.

L'imposta è sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

La base imponibile è determinata come differenza tra il valore normale (o corrispettivo in caso di cessione) del bene e il costo fiscalmente riconosciuto (cioè il valore fiscale residuo).

Per gli immobili, in caso di assegnazione e su richiesta della società, è possibile assumere il valore catastale, determinato applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal Testo Unico dell'imposta di registro ed in particolare, in base all'articolo 52 del DPR 131/1986.

Ai fini della determinazione del valore catastale si dovrà partire dalla rendita catastale rivalutata del 5%, e si moltiplicherà tale prodotto per i coefficienti appresso indicati, variabili per tipologia catastale dell'immobile:

- 120: Fabbricati appartenenti alle categorie A e C (esclusi A/10 e C/1)
- 140: Fabbricati appartenenti alle categorie B;
- 60: Fabbricati appartenenti alle categorie A/10 e D;
- 40: Fabbricati appartenenti alle categorie C/1 ed E.

In caso di cessione, invece, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione è computato in misura non inferiore ad uno dei seguenti valori:

- corrispettivo della cessione;
- valore normale del bene, determinato ai sensi dell'articolo 9 TUIR, o in alternativa, al valore catastale.

Va anche ricordato che, in caso di assegnazione, la contropartita alla eliminazione dall'attivo patrimoniale dei cespiti si dovrà imputare ad una riserva che, di conseguenza, viene annullata per il valore attribuito ai cespiti. In presenza di riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci, sulle stesse si applica l'imposta sostitutiva nella misura del 13%.

Tale circostanza si può verificare, ad esempio, in presenza di immobili oggetto di rivalutazione negli anni passati.

#### **TERMINI E FORMALITÀ**

Il termine per effettuare l'assegnazione o la cessione agevolata è fissato al 30.9.2025. Entro tale data deve essere stipulato l'atto di cessione oppure l'atto di assegnazione.

Il versamento delle imposte sostitutive deve avvenire come segue:

- entro il 30.09.2025: versamento del 60% dell'imposta sostitutiva;
- entro il 30.11.2025: versamento del restante 40%.

#### **LA TASSAZIONE IN CAPO AI SOCI**

Con l'assegnazione e con la cessione agevolata, si realizza la fuoriuscita dei beni dalla società, con il trasferimento della proprietà in capo ai soci. Ciò comporta l'applicazione delle imposte di trasferimento.

Al riguardo, tuttavia, sono previste le seguenti agevolazioni in capo ai soci assegnatari o cessionari:

- riduzione alla metà delle aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili;
- applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

Ad esempio, in caso di assegnazione di un immobile che non gode dei benefici "prima casa", si applica l'imposta di registro del 4,5% anziché del 9%; si applicano inoltre le imposte ipotecarie e catastali in misura di euro 50 ciascuna.

Oltre alle imposte di trasferimento, occorre tener conto che in caso di assegnazione effettuata mediante distribuzione di utili o di riserve di utili quale contropartita contabile, si realizza un dividendo imponibile (reddito di capitale) in capo al socio, pari alla differenza tra:

- il valore di assegnazione, al netto dei debiti accollati;
- e la plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società.

In caso di assegnazione effettuata mediante rimborso di riserve di capitale, invece, il valore di assegnazione, al netto dei debiti accollati, riduce il costo della partecipazione in capo al socio.

### **Esempio 1: assegnazione con riduzione di riserve di utili**

Valore di assegnazione immobile	€ 300.000,00
Costo fiscalmente riconosciuto	€ 250.000,00
Imponibile ai fini imposta sostitutiva	€ 50.000,00

Natura delle riserve utilizzate: Utili

Dividendo tassabile in capo al socio € 250.000,00

Le modalità di tassazione dipendono dalla qualifica del socio (soggetto Irpef o Ires; partecipazione qualificata o non qualificata).

### **Esempio 2: assegnazione con riduzione di riserve di capitali**

Valore di assegnazione immobile	€ 300.000,00
Costo fiscalmente riconosciuto	€ 250.000,00
Imponibile ai fini imposta sostitutiva	€ 50.000,00

Natura delle riserve utilizzate: Capitale

Costo della partecipazione in capo al socio	€ 450.000,00
Minor costo della partecipazione = valore assegnazione	(300.000,00)
Maggior costo della partecipazione = imponibile imposta sostitutiva	€ 50.000,00
Nuovo costo della partecipazione in capo al socio assegnatario	€ 200.000,00

### **SUCCESSIVA CESSIONE DEI BENI IMMOBILI RICEVUTI**

Altro aspetto da considerare riguarda la tassazione in capo al socio qualora lo stesso cedesse l'immobile che gli è stato assegnato o ceduto. In particolare dobbiamo ricordare che, ai sensi dell'articolo 67 del Tuir:

- se la cessione avviene entro 5 anni dall'acquisto, può generare una plusvalenza tassabile;
- se la cessione avviene dopo il 5° anno dall'acquisto, la plusvalenza non è da assoggettare ad imposizione.

L'operazione di assegnazione o la cessione agevolata interrompono il decorrere del quinquennio di possesso di cui all'articolo 67 tuir, o meglio fanno ripartire il calcolo del quinquennio.

Occorre pertanto tener presente che il quinquennio di possesso, oltre al quale non si generano plusvalenze imponibili in capo al socio assegnatario o cessionario, in caso di successiva alienazione dell'immobile, decorre dalla data dell'operazione.

### **RIFLESSI IVA**

Il Legislatore non ha previsto agevolazioni in ambito IVA, pertanto gli atti di assegnazione ai soci sono equiparati alle cessioni di beni. Si applica pertanto l'IVA secondo le regole ordinarie, in base alle condizioni soggettive del cedente e in base al tipo di immobile assegnato. In altre parole, l'assegnazione o cessione di un immobile abitativo sarà una operazione esente; qualora, invece, si trattasse di un immobile strumentale, l'operazione sarebbe da ricondurre all'esenzione, con possibilità di opzionare per l'imponibilità.

## TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

In presenza di società immobiliari di gestione, è possibile anche procedere alla trasformazione agevolata in società semplice.

Anche in questo caso è necessario un atto notarile e sono applicabili le disposizioni in materia di assegnazione o cessione agevolata dei beni, ovviamente ove compatibili.

L'operazione è prevista solo per le società che abbiano per oggetto esclusivo o principale:

- la gestione di beni immobili;
- la gestione di beni mobili registrati.

Il presupposto soggettivo è coerente con le caratteristiche della società semplice, la quale non può svolgere attività commerciale.

La verifica delle condizioni soggettive deve essere effettuata all'atto di trasformazione.

Con riguardo alla compagine sociale, la trasformazione agevolata in società semplice può avvenire se i soci non sono variati e risultano essere gli stessi:

- alla data del 30.9.2024 (salvo l'iscrizione entro il 30.1.2025 in forza di atto con data certa anteriore al 1.10.2024)
- e alla data dell'atto di trasformazione.

Non è invece necessario che siano mantenute inalterate le quote di partecipazione.

Qualora nella società da trasformare vi siano beni esclusi dall'agevolazione, la trasformazione può comunque avvenire, fermo restando che sui beni non agevolabili si applica la tassazione ordinaria.

Per quanto riguarda l'imposta sostitutiva, si applicano le disposizioni in materia di aliquote dell'imposta sostitutiva, nonché in materia di determinazione della base imponibile, previste per il caso di assegnazione o cessione agevolata.

L'effetto in capo ai soci è che il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione in capo al socio si incrementa dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva in capo alla società trasformata.

Sappiamo che la società semplice segue le regole impositive sulla cessione degli immobili previste per le persone fisiche. Pertanto, l'operazione di trasformazione in società semplice non interrompe il decorrere del quinquennio di possesso di cui all'articolo 67 del Tuir. Quindi, per calcolare il quinquennio di possesso dei beni si computerà anche il periodo in capo alla società dante causa.

Non vi sono imposte di trasferimento, in quanto non avviene alcun passaggio di proprietà, ma solo una modifica nella veste giuridica del soggetto proprietario. Si applicano l'imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Per quanto riguarda le imposte in capo ai soci, qualora nel patrimonio netto della società che si trasforma siano presenti riserve di utili:

- non vi sono conseguenze in capo al socio, se la società è di persone, oppure società di capitali in regime di trasparenza, in quanto gli utili sono stati già precedentemente imputati ai soci ai fini delle imposte dirette;
- si realizza un dividendo tassabile con le regole ordinarie in capo al socio, in quanto le riserve di utili non vengono ricostituite nella società semplice. In tal caso, la base imponibile è pari alla riserva contabile.

Ai fini IVA, si realizza la fattispecie della destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (DPR 633/1972, art. 2 c. 2 n. 5). Si applica l'IVA secondo le regole ordinarie, in base alle caratteristiche soggettive e oggettive dell'operazione.

La trasformazione agevolata in società semplice deve avvenire entro il 30.9.2025.

Proponiamo il seguente prospetto di sintesi di quanto fin qui descritto.

	<b>Assegnazione beni ai soci / cessione agevolata beni ai soci</b>	<b>Trasformazione da società commerciale a società semplice</b>
<b>Soggetti che possono effettuare l'operazione</b>	Società di persone e società di capitali	Società di persone e società di capitali che abbiano per oggetto esclusivo o principale la gestione di

		beni immobili o di beni mobili registrati
<b>Beni</b>	Immobili (tranne strumentali, utilizzati nell'attività di impresa)	Immobili (tranne strumentali utilizzati per l'attività di impresa)
	Mobili registrati (non strumentali)	Mobili registrati (non strumentali)
<b>Base imponibile</b>	Valore normale (o corrispettivo) - costo fiscalmente riconosciuto. Per gli immobili è possibile optare per l'utilizzo del valore catastale	Valore normale - costo fiscalmente riconosciuto. Per gli immobili è possibile optare per l'utilizzo del valore catastale
<b>Imposte</b>	8%	8%
	10,5% per le società di comodo	10,5% per le società di comodo
	13% su riserve in sospensione d'imposta (solo per assegnazione)	13% su riserve in sospensione d'imposta (solo per assegnazione)
<b>Imposte di registro</b>	Riduzione 50%	Fisse
<b>Scadenza</b>	<b>30/09/2025</b>	<b>30/09/2025</b>
<b>Interruzione quinquennio di possesso</b>	SI	NO

### ESTROMISSIONE NELL'IMPRESA INDIVIDUALE

La norma di riferimento è il comma 37 dell'articolo 1 della Legge 207/2024, la quale ripropone, per le imprese individuali, la facoltà di estromissione dal proprio patrimonio dei beni immobili strumentali non produttivi di reddito fondiario, includendovi anche i beni posseduti al 31 ottobre 2024, a condizione che l'esclusione sia posta in essere tra il 1° gennaio 2025 e il 31 maggio 2025.

Il comma 37 richiama le regole dell'estromissione contemplate nell'articolo 1, comma 121, della Legge 208/2015, la cui applicazione è stata da ultimo riproposta dall'articolo 1, comma

106, della legge n. 197 del 2022 con riferimento ai beni posseduti alla data del 31 ottobre 2022, con esclusioni poste in essere dal 1° gennaio 2023 al 31 maggio 2023.

Entro il 31.5.2025 gli imprenditori individuali possono optare per l'esclusione, dal patrimonio dell'impresa, degli immobili strumentali per natura e per destinazione ex art. 43, c. 2, TUIR, posseduti al 31.10.2024.

L'operazione ha effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2025. Da tale data, l'immobile "estromesso" cessa di concorrere alla formazione del reddito di impresa e diventa produttivo di reddito fondiario; in caso di successiva cessione, si generano redditi diversi e non più redditi di impresa.

Non possono procedere con l'estromissione agevolata:

- gli esercenti arti e professioni;
- le società (per le quali trova applicazione la disciplina dell'assegnazione agevolata, di cui all'art. 1 c. 31 L. 207/2024);
- le imprese individuali cessate alla data del 1.1.2025;
- le imprese che hanno ceduto l'azienda in affitto o usufrutto;
- le imprese sottoposte a procedure concorsuali;
- gli enti non commerciali.

### **AMBITO OGGETTIVO**

Dal punto di vista oggettivo, possono essere oggetto di estromissione gli immobili, posseduti al 31.10.2024:

- strumentali per destinazione: immobili che, indipendentemente dalla categoria catastale, sono utilizzati in modo esclusivo nell'attività d'impresa; l'agevolazione trova applicazione solo con riferimento a quelli utilizzati dall'imprenditore in maniera esclusiva e diretta per l'esercizio dell'impresa;
- strumentali per natura: immobili non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (classificati nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E). Gli immobili

strumentali per natura possono essere estromessi anche se non impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa ovvero anche se dati in locazione o comodato a terzi.

Gli immobili strumentali possono essere oggetto di estromissione solo se iscritti nell'inventario di cui all'art. 2217 c.c. o nel registro dei beni ammortizzabili per i soggetti in contabilità semplificata.

Il carattere strumentale dell'immobile deve essere verificato alla data del 31 ottobre 2024. Qualora successivamente a tale data, l'immobile venga a qualsiasi titolo concesso in uso a terzi, la possibilità di procedere alla sua esclusione dal patrimonio dell'impresa, secondo le regole dettate dalla norma in commento, non viene meno.

Infine, possono essere oggetto di esclusione dal patrimonio anche gli immobili posseduti dall'imprenditore in comunione, in tal caso per la sola quota di pertinenza dell'imprenditore.

### **L'OPZIONE**

L'opzione si esercita mediante comportamento concludente entro il 31.05.2025. Può considerarsi comportamento concludente la contabilizzazione dell'estromissione:

- sul libro giornale, nel caso di impresa in contabilità ordinaria;
- sul registro dei beni ammortizzabili, nel caso di impresa in contabilità semplificata (v. Circ. AE 15 aprile 2008 n. 39/E).

### **IMPOSTA SOSTITUTIVA**

Come per l'assegnazione o la cessione agevolate, l'estromissione è interessata dall'imposta sostitutiva nella misura dell'8%, calcolata sulla differenza tra il valore normale dell'immobile e il relativo costo fiscalmente riconosciuto. Tale imposta sostituisce l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e relative addizionali, nonché l'IRAP.

Diversamente che per l'assegnazione, il versamento deve avvenire alle seguenti scadenze:

- entro il 30 novembre 2025, prima rata pari al 60% dell'imposta dovuta;
- entro il 30 giugno 2026: seconda rata, pari al 40% dell'imposta dovuta.

Anche per l'estromissione, proponiamo una tabella riepilogativa.

<b>Estromissione immobile dell'impresa individuale</b>	
<b>Soggetti che possono effettuare l'operazione</b>	Imprese individuali
<b>Beni</b>	Immobili strumentali per natura o per destinazione esistenti al 31/10/24 (e ancora posseduti al 1/1/2025)
<b>Base imponibile</b>	Valore normale - costo fiscalmente riconosciuto. È possibile optare per l'utilizzo del valore catastale.
<b>Imposte</b>	8%
<b>Imposte di registro</b>	No
<b>Scadenza opzione</b>	31/05/2025 (comportamento concludente)
<b>Versamento imposta sostitutiva</b>	30/11/2025: prima rata 60% 30/6/2026: seconda rata 40%

### CONCLUSIONE

Per concludere, riepiloghiamo che per le società è sempre necessario un atto notarile. Cosa che non è necessaria per l'estromissione dell'imprenditore individuale. Inoltre ricordiamo la necessità di emettere una fattura nel caso di assegnazione, cessione o estromissione dove, ai fini IVA, si tratta di una operazione esente. È possibile opzionare per l'imponibilità con riferimento agli immobili non abitativi, ma si ritiene sia un aggravio inutile di costi. Infine, questa operazione esente, essendo una operazione di natura occasionale, può essere esclusa ai fini del calcolo del pro-rata di detraibilità IVA di cui all'articolo 19, comma 5 del DPR 633/1972.

# L'Approfondimento

## Le novità del modello IVA 2025

---

### PREMESSA

Con il provvedimento 15 gennaio 2025, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il Modello IVA 2025, utilizzabile per l'anno d'imposta 2024.

Le novità del nuovo Modello sono veramente poche.

Come non detto, l'Agenzia non ha recepito quanto previsto dal Legislatore nell'ambito del c.d. "Decreto Semplificazioni adempimenti tributari" emanato in attuazione della Riforma fiscale, ossia l'invito ad eliminare dal modello le "informazioni che non sono rilevanti ai fini della liquidazione dell'imposta" o che la stessa "può acquisire tramite sistemi di interoperabilità delle banche dati proprie" e di altre Amministrazioni.

Si ricorda che i contribuenti Iva:

- potranno dilazionare il versamento del saldo Iva 2024 fino a un massimo di 10 rate mensili di pari importo (a partire dal lunedì 17.03.2025 e fino al 16.12.2025), con l'aggiunta degli interessi mensili pari allo 0,33% a partire dalla seconda rata;
- potranno differire il versamento del saldo IVA annuale al termine previsto per le imposte dovute in base alla Modello REDDITI (30.06 di ogni anno) con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al 17.03.2025.

Di seguito sono illustrate le novità introdotte con il Modello IVA 2025 nonché i termini di versamento e le modalità operative di presentazione dello stesso.

### QUADRO VA

Dal 01.01.2025 è entrata in vigore la nuova classificazione delle attività economiche ATECO 2025.

Come precisato da Unioncamere nel Comunicato stampa 11.12.2024, per consentire alle Amministrazioni che utilizzano la classificazione per la produzione di dati amministrativi (CCIAA, Agenzia delle Entrate), la raccolta e diffusione di dati statistici (ISTAT) e

l'implementazione delle proprie procedure, la nuova classificazione sarà adottata dal 01.04.2025.

Nelle istruzioni del Modello IVA 2025 è espressamente specificato che nel rigo in esame va "indicato il codice attività desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche vigente al momento di presentazione della dichiarazione".

Di conseguenza:

- nelle dichiarazioni IVA presentate fino al 31.03.2025 va indicato il codice attività ATECO 2007;
- nelle dichiarazioni IVA presentate dal 01.04.2025 va indicato il codice attività ATECO 2025.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con le risoluzioni n. 20/2022 e n. 262/2008, l'aggiornamento della classificazione ATECO non comporta l'obbligo di presentare un'apposita dichiarazione di variazione dati ai sensi degli articoli 35 e 35-ter, D.P.R. 633/72.

Tuttavia, secondo quanto osservato dalla Nota informativa congiunta di ISTAT, Unioncamere e Agenzia delle Entrate del 11.12.2024, considerato che la nuova classificazione introduce modifiche sia nella struttura dei codici che nei rispettivi titoli e contenuti, i singoli contribuenti potrebbero rilevare la necessità di comunicare all'Agenzia delle Entrate una nuova codifica, nel caso in cui meglio rappresenti l'attività svolta.

## QUADRO VM

Il quadro VM è previsto per l'indicazione dei versamenti effettuati, nel corso dell'anno d'imposta, utilizzando il modello F24 versamenti con elementi identificativi approvato al fine di dare attuazione alle disposizioni contenute nell'articolo 1, comma 9, del D.L. 262/2006, che introducono specifiche modalità di versamento dell'imposta relativa alla prima cessione interna di autoveicoli nuovi ed usati in precedenza oggetto di acquisto intracomunitario.

Nei righi da VM1 a VM12 corrispondenti ai 12 mesi dell'anno, quindi, deve essere indicata l'imposta versata nel corso dell'anno oggetto della dichiarazione utilizzando gli appositi codici tributo istituiti con la risoluzione n. 337 del 2007. I contribuenti che hanno effettuato le liquidazioni trimestrali ai sensi dell'articolo 7, D.P.R. 542/1999, devono indicare i dati relativi ai versamenti con F24 versamenti con elementi identificativi nei righi VM3, VM6, VM9 e VM12.

A seguito dell'estensione, dal 2024, del versamento dell'IVA tramite il modello F24 Elide anche alle immatricolazioni di veicoli importati da San Marino e/o Città del Vaticano, ad opera dell'articolo 1, comma 93, Legge 213/2023 (Finanziaria 2024), il quadro VM è stato ridenominato "Versamenti auto F24 elementi identificativi".

<b>QUADRO VM</b> VERSAMENTI AUTO F24 ELEMENTI IDENTIFICATIVI						
VM1	Gennaio		,00	VM7	Luglio	,00
VM2	Febbraio		,00	VM8	Agosto	,00
VM3	Marzo / I trimestre		,00	VM9	Settembre / III trimestre	,00
VM4	Aprile		,00	VM10	Ottobre	,00
VM5	Maggio		,00	VM11	Novembre	,00
VM6	Giugno / II trimestre		,00	VM12	Dicembre / IV trimestre	,00

## QUADRO VO

Ai sensi dell'articolo 2, D.P.R. 442/1997, le opzioni e le revoche previste in materia di IVA e di imposte dirette devono essere comunicate, tenendo conto del comportamento concludente assunto dal contribuente durante l'anno d'imposta, esclusivamente utilizzando il quadro VO della dichiarazione annuale IVA.

Nelle ipotesi di esonero dalla presentazione della dichiarazione annuale, il quadro VO deve essere presentato in allegato alla dichiarazione dei redditi. A tal fine è prevista nel frontespizio del modello REDDITI una specifica casella la cui barratura consente di segnalare la presenza del quadro VO compilato dai predetti soggetti. Si evidenzia che il ricorso a tale modalità di comunicazione delle opzioni o delle revoche si rende necessario esclusivamente nell'ipotesi in cui il soggetto non sia tenuto a presentare la dichiarazione annuale IVA con riferimento ad altre attività svolte ovvero, come precisato dalla circolare n. 209/E/1998, qualora l'esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione permanga anche a seguito del sistema opzionale scelto.

Il quadro deve essere compilato per comunicare, mediante la barratura della casella corrispondente, l'opzione o la revoca delle modalità di determinazione dell'imposta o di un regime contabile diverso da quello proprio.

Ai fini della scelta, assume rilevanza decisiva il comportamento concludente del contribuente. Infatti, la compilazione del quadro VO, all'interno della dichiarazione Iva annuale, ha valore di mera comunicazione. L'eventuale omissione non inficia la validità dell'opzione, se il contribuente ha chiaramente, con fatti concludenti, manifestato la propria volontà. Semmai, l'omissione determina conseguenze soltanto in ambito sanzionatorio. Infatti, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), D.lgs. 471/1997, la mancata

comunicazione dell'opzione (o della revoca) esercitata sulla base del comportamento concludente (fin dall'inizio dell'anno) comporta una sanzione fissa da 250 a 2.000 euro.

Nel quadro VO le novità introdotte sono le seguenti:

- il rigo VO18, riservato alle organizzazioni di volontariato (OdV) e alle associazioni di promozione sociale (ApS) che hanno scelto, dal 2024, l'applicazione del regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 63, Legge n. 190/2014, Finanziaria 2015;

**VO18** REGIME SPECIALE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO E ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE (art.5, comma 15-quinquies, d.l. n. 146/2021) Opzione  1

- il rigo VO27, riservato alle imprese giovanili in agricoltura che hanno scelto, dal 2024, l'applicazione del regime fiscale agevolato di cui all'articolo 4, comma 1, Legge 36/2024;

**VO27** REGIME AGEVOLATO PRIMO INSEDIAMENTO IMPRESE GIOVANILI IN AGRICOLTURA (art. 4, comma 1, l. n. 36/2024) Opzione  1

- a rigo VW26 nel prospetto IVA 26/PR è stato introdotto il nuovo campo 2 utilizzabile per indicare i crediti trasferiti dalle società controllate "ritornate operative", non più rientranti quindi nella disciplina delle società di comodo ex articolo 30, Legge 724/94.

<b>VW26</b>	Credito richiesto a rimborso in anni precedenti, computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio	1	.00
	Crediti trasferiti dalle società del gruppo ritornate operative	2	.00

## TERMINI E MODALITA' DI PRESENTAZIONE

La dichiarazione IVA relativa all'anno d'imposta 2024 va presentata, in via telematica, direttamente o per il tramite di un intermediario abilitato, entro il 30.04.2025.

In base all'articolo 21-bis, D.L. 78/2010, è possibile comunicare i dati delle liquidazioni periodiche IVA di ottobre - novembre - dicembre 2024 (soggetti mensili) o del quarto trimestre 2024 (soggetti trimestrali) direttamente con la dichiarazione annuale IVA utilizzando il quadro VP.

In tal caso, il Modello IVA 2025 comprensivo del quadro VP deve essere inviato inviato all'Agenzia delle Entrate entro il 28.02.2025.

In merito, si ricorda che il comma 276, Legge 197/2022 (Legge di Bilancio 2023) ha innalzato i limiti previsti per l'opzione trimestrale di versamento dell'Iva periodica.

A seguito della predetta modifica normativa, i nuovi limiti risultano i seguenti:

- 500.000 euro, per le imprese esercenti attività di prestazioni di servizi;
- 800.000 euro, per le imprese che esercitano altre attività.

In particolare, occorre fare riferimento al volume d'affari conseguito nell'anno solare precedente (come verrà poi indicato nella dichiarazione annuale IVA al rigo VE50), a nulla rilevando l'ammontare dei ricavi individuati secondo il principio di competenza temporale o di cassa.

Nel caso di esercizio congiunto sia di un'attività di prestazione di servizi che di altre attività, si fa riferimento al limite di 800.000 euro, salvo la tenuta della c.d. 'contabilità separata' per le distinte attività: in tale ultima ipotesi, si farà riferimento (per la verifica del superamento del limite) al volume d'affari relativo all'attività 'prevalente' (che è quella che ha conseguito il maggior volume d'affari).

L'opzione per la liquidazione trimestrale (in presenza dei requisiti) si esercita attraverso il c.d. 'comportamento concludente' tenuto dal contribuente e successivamente comunicato nella prima dichiarazione IVA da presentare successivamente alla scelta operata (quadro VO). L'opzione una volta esercitata, si rinnova tacitamente di anno in anno ed ha validità fino ad eventuale revoca.

I soggetti che effettuano le liquidazioni IVA trimestrali, maggiorano gli importi a debito degli interessi nella misura fissa del 1%, da versarsi sul Modello F24 cumulativamente al tributo cui si riferiscono.

È possibile inviare, integrare e correggere i dati omessi, incompleti e/o errati compilando:

- il quadro VP, se il Modello IVA 2025 è presentato entro il 28.02.2025 (un eventuale dichiarazione integrativa inclusiva del quadro VP deve essere presentata entro il medesimo termine);
- il quadro VH, se il Modello IVA 2025 è presentato dal 01.03.2025. Conseguentemente, la liquidazione periodica relativa all'ultimo trimestre 2024 deve essere inviata con il tradizionale modello riservato alle Comunicazioni Liquidazioni Periodiche Iva (LIPE).

In merito, si ricorda che:

- l'articolo 9, D.lgs. 1/2024 ha previsto, da una parte, il rialzo a 100 euro della ex soglia di lire 50.000 (25,82 euro) fino alla quale il versamento periodico (mensile o trimestrale) non va eseguito ma riportato a debito nella liquidazione successiva (VP7

LIPE); dall'altra, però, nell'aggiornare le disposizioni di riferimento, il decreto ha disposto che il versamento rinviato debba essere comunque eseguito "entro il 16 dicembre dello stesso anno";

- i contribuenti Iva potranno dilazionare il versamento del saldo Iva 2024 fino a un massimo di 10 rate mensili di pari importo (a partire dal lunedì 17.03.2025 e fino al 16.12.2025), con l'aggiunta degli interessi mensili pari allo 0,33% a partire dalla seconda rata.

## LA GESTIONE DEL CREDITO IVA ANNUALE

L'utilizzo in compensazione del credito IVA annuale per importi superiori a 5.000 euro può essere effettuato a decorrere dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della Dichiarazione Iva annuale e richiede l'apposizione del Visto di Conformità. Così, ad esempio, presentando il Modello IVA 2025, in data 17.03.2025 l'utilizzo in compensazione del credito IVA 2024 per importi superiori a 5.000 euro può essere effettuato dal 27.03.2025.

L'utilizzo in compensazione del credito IVA 2024 per importi pari o inferiori a 5.000 euro può essere effettuato liberamente a partire dal 01.01.2025.

Peraltro, con l'articolo 14, D.lgs. 1/2024, c.d. "*Decreto Semplificazioni adempimenti tributari*" il Legislatore ha aumentato da 50.000 a 70.000 euro annui la soglia al di sotto della quale non è richiesto il Visto di Conformità per l'utilizzo in compensazione del credito IVA.

A seguito della predetta novità, l'Agenzia con il Provvedimento 22.04.2024 ha introdotto le seguenti fattispecie con una graduazione del beneficio.

PUNTEGGIO DI AFFIDABILITÀ	ESONERO VISTO DI CONFORMITÀ PER LA COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA 2024
9 per il 2023 oppure 9 media anni 2022-2023	Importo max <b>70.000 euro</b>
8 per il 2023 oppure 8,5 media anni 2022-2023	Importo max <b>50.000 euro</b>

L'esonero dall'apposizione del Visto di Conformità per la compensazione del credito IVA per un importo non superiore a 70.000 euro, come evidenziato nelle istruzioni del Modello IVA 2025, spetta anche ai soggetti ISA che hanno aderito al CPB, indipendentemente dal punteggio ISA conseguito. Infatti, in base all'articolo 19, comma 3, D.lgs. 13/2024, ai predetti soggetti sono riconosciuti i benefici premiali di cui all'articolo 9-bis, comma 11, D.L. 50/2017.

È opportuno che sia chiarito se, per i soggetti che hanno aderito al CPB 2024-2025, il beneficio in esame trova applicazione con riferimento al credito IVA 2024.

Anche per la richiesta di rimborso del credito IVA 2024, il Modello IVA 2025 va presentato entro il 30.04.2025 previa compilazione del quadro VX.

L'articolo 14, D.lgs. 1/2024, ha aumentato da 50.000 a 70.000 euro la soglia di esonero dall'apposizione del Visto di Conformità per il rimborso del credito IVA.

L'Agenzia con il Provvedimento 22.04.2024 ha introdotto le seguenti fattispecie con una graduazione del beneficio.

<b>PUNTEGGIO DI AFFIDABILITÀ</b>	<b>ESONERO VISTO DI CONFORMITÀ PER LA COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA 2024</b>
9 per il 2023 oppure 9 media anni 2022-2023	Importo max <b>70.000 euro</b>
8 per il 2023 oppure 8,5 media anni 2022-2023	Importo max <b>50.000 euro</b>

## **TERMINI PER IL VERSAMENTO DEL SALDO ANNUALE**

Il saldo risultante dal Modello IVA 2025 va versato entro il 17.03.2025 (il 16.03.2025 cade di domenica) sempreché l'importo dovuto sia superiore a 10,33 euro (arrotondato a 10 euro), tenendo presente che è possibile effettuare il versamento in forma rateale (ogni rata successiva alla prima va maggiorata degli interessi pari allo 0,33% mensile).

Come già precedentemente accennato, il termine ultimo per completare la rateizzazione, in base all'articolo 20, D.lgs. 241/97, come modificato dall'articolo 8, D.lgs. n. 1/2024, è stato differito dal 30.11. al 16.12. di ogni anno. Pertanto, al contribuente è consentito rateizzare il saldo IVA in un numero massimo di 10 rate.

E' possibile, altresì, differire il versamento del saldo IVA annuale al termine previsto per le imposte dovute in base alla Modello REDDITI (30.06 di ogni anno) con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al 17.03.2025.

Il contribuente può beneficiare, infine, anche dell'ulteriore differimento previsto per il versamento delle imposte dirette (30.07 di ogni anno) applicando un ulteriore maggiorazione dello 0,40%, come riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 20.06.2017, n. 73/E.

In presenza di un saldo IVA 2024 a debito il cui pagamento è differito al 30.06.2025 e di crediti da utilizzare in compensazione (ad esempio, credito IRPEF), la maggiorazione va applicata esclusivamente all'ammontare non compensato.

## Le prossime scadenze



---

25 gennaio 2025

### **IVA – ELENCHI INTRASTAT**

Termine per la presentazione telematica degli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese e al trimestre precedente.

---

29 gennaio 2025

### **IMPOSTE DIRETTE – DICHIARAZIONI TARDIVE**

Fino al 29.01.2025 i contribuenti che non hanno trasmesso la dichiarazione entro il 31.10.2024 potranno presentarla tardivamente, applicando le relative sanzioni.

---

31 gennaio 2025

### **MODELLO 730/2024 – VERSAMENTO IMPORTI NON TRATTENUTI**

Termine per il versamento tramite il modello F24 degli importi derivanti dalla liquidazione del modello 730/2024, che il sostituto d'imposta non ha potuto trattenere per incapienza delle retribuzioni, pensioni o compensi corrisposti; applicando gli interessi dello 0,4% mensile.

---

### **IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ**

Termine di versamento dell'imposta comunale annuale sulla pubblicità.

---

### **SPESE SANITARIE – TRASMISSIONE SISTEMA TESSERA SANITARIA**

Termine di trasmissione al Sistema Tessera Sanitaria delle spese sanitarie relative al secondo trimestre 2024.

---

### **SPESE SANITARIE - OPPOSIZIONE**

Termine entro il quale il contribuente può comunicare direttamente all'Agenzia delle Entrate l'opposizione all'utilizzo

---

---

delle spese sanitarie nella dichiarazione precompilata mediante apposito modello.

---

16 febbraio 2025

---

#### **IVA- LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

Termine entro il quale i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

---

#### **RINVIO 2° ACCONTO IRPEF**

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

---

#### **CONTRIBUENTI TRIMESTRALI "SPECIALI"**

Termine ultimo per operare la liquidazione relativa al 4° trimestre 2024 e per versare l'eventuale imposta a debito per distributori di carburante, autotrasportatori, imprese erogatrici di servizi pubblici relativi a somministrazioni di acqua, gas, energia elettrica e simili, esercenti arti e professioni sanitarie che effettuano solo operazioni esenti e acquisti di oro industriale (es.: odontotecnici).

---

#### **CONTRATTI DI SUB-FORNITURA**

Termine per liquidare e versare l'Iva dovuta relativa al 4° trimestre 2024 da parte dei contribuenti Iva trimestrali che effettuano operazioni derivanti da contratti di sub-fornitura (art. 74, c. 5 D.P.R. 633/1972).

---

#### **INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti**

Termine per versare la quarta rata del contributo fisso minimo 2024.

---

#### **INAIL - AUTOLIQUIDAZIONE**

---

---

Termine per versare i premi per il saldo 2024 e acconto 2025 per la comunicazione di riduzione delle retribuzioni presunte esclusivamente con modalità telematica.

---