



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale **numero 5 del 11 febbraio 2025**

In breve

- | | | | |
|----------|---|----------|--|
| 1 | Assegno unico e universale per i figli a carico 2025 | 2 | Concordato preventivo biennale e causa di decadenza |
|----------|---|----------|--|

Approfondimenti

- | | | | |
|----------|---|----------|---|
| 1 | TFM – trattamento contabile e fiscale: prima parte | 2 | Assegnazioni, cessioni, estromissioni e trasformazioni agevolate |
| 3 | Le novità del regime forfetario 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



8

Il Giudice ha sentenziato



| | |
|--|----|
| | 10 |
| In breve..... | 12 |
| Assegno unico e universale per i figli a carico 2025 | 12 |
| Concordato preventivo biennale e cause di decadenza..... | 15 |
| L'Approfondimento..... | 18 |
| TFM – trattamento contabile e fiscale – prima parte | 18 |
| L'Approfondimento..... | 25 |
| Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di gennaio 2025 | 25 |
| L'Approfondimento..... | 33 |
| Le novità del regime forfetario 2025 | 33 |

Flash di stampa



**Sanzionabile
l'esportatore che
non avvisa l'Agenzia
delle Entrate**

IL SOLE 24 ORE
03.02.2025

Considerando le novità in materia di sanzioni per le violazioni inerenti all'esportatore abituale che utilizza il plafond oltre il limite spettante, per le violazioni commesse dal 1.09.2024 si applica la sanzione è del 70% dell'imposta non applicata, mentre per le violazioni precedenti va dal 100% al 200%.

**Maternità e
paternità per
professionisti
ordinistici**

IL SOLE 24 ORE
03.02.2025

La L. 203/2024 (Collegato Lavoro) prevede la possibilità anche per le iscritte agli Ordini di richiedere il rinvio degli adempimenti tributari nel caso di parto (dall'8° mese di gravidanza fino a 30 giorni successivi al parto) o di ricovero dei figli minorenni (fino a 30 giorni dalla dimissione).

**Holding con uscita
facilitata dalle
società di comodo**

IL SOLE 24 ORE
04.02.2025

Il D.lgs. 192/2024 prevede il taglio dei coefficienti per il calcolo delle società di comodo, al fine di agevolare l'uscita dal regime per le holding che, oltre alle partecipazioni, posseggono ulteriori asset finanziari.

**Esenzione fiscale da
successioni**

ITALIA OGGI
04.02.2025

Durante l'8° Forum dei commercialisti, è stato affermato che, dal 1.01.2025, va applicata l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni anche se l'oggetto del trasferimento a favore di coniuge o discendenti è costituito da quote sociali o azioni di holding e/o di società immobiliari.

**Lettere di
compliance anno
2021**

ITALIA OGGI
04.02.2025

L'Agenzia delle Entrate ha inviato lettere di compliance relative all'anno d'imposta 2021 con riguardo a possibili anomalie riferite a redditi da lavoro, assimilati, da lavoro autonomo e anche redditi derivanti da contratti di locazione non dichiarati.

| | | |
|--|-----------------------------|---|
| Invio dati esterometro | IL SOLE 24 ORE 5.02.2025 | L'Agenzia delle Entrate, con una risposta fornita durante Telefisco 2025, ha fornito dei chiarimenti in merito alla comunicazione delle operazioni transfrontaliere (nuovo esterometro), in particolare sulle operazioni passive intercorrenti con controparti comunitarie, dove come data di ricevimento della fattura deve intendersi quella di effettiva ricezione del documento emesso dal fornitore non stabilito. |
| Adesione al pvc | IL SOLE 24 ORE 5.02.2025 | L'Agenzia delle Entrate, con una risposta fornita durante Telefisco 2025, ha chiarito che l'adesione ai Pvc sconta gli interessi previsti per l'adesione all'accertamento (art. 5-quater D.Lgs. 218/1997), attualmente pari al 3,5%. |
| Reddito concordato del Cpb | IL SOLE 24 ORE 5.02.2025 | Il reddito concordato in caso di adesione al Cpb va indicato nel modello Redditi PF nel nuovo quadro CP. |
| Linea dura delle Entrata sui piani di incentivazione e Pex | IL SOLE 24 ORE 5.02.2025 | La Direzione Centrale Grandi Contribuenti dell'Agenzia delle Entrate, con una risposta a interpello di fine dicembre 2024 (non pubblicata), stabilisce che le remunerazioni aggiuntive corrisposte da una investment holding alle prime linee gestionali in occasione della cessione di una partecipazione da cui deriva una plusvalenza esente non sono deducibili. |
| Tassabili i rimborsi auto elettrica uso promiscuo | IL SOLE 24 ORE 6.02.2025 | Durante Telefisco 2025, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i rimborsi per auto elettrica in uso promiscuo al dipendente sono tassati, sulla base del principio di onnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente. |
| Lettere di compliance per ruderi e case in costruzione | IL SOLE 24 ORE 6.02.2025 | Nel corso di Telefisco 2025 è emerso che l'Agenzia si sta preparando a "richiamare" con le lettere di compliance chi non ha comunicato le variazioni catastali post lavori edilizi, precisando che l'invio delle comunicazioni sarà limitata alle ipotesi riguardanti l'immobile che "si trovi ancora allo stato rustico oppure in corso di |

fabbricazione e sia stato magari chiesto l'incentivo del superbonus".

Rateazione debiti
oltre 120.000 euro

IL SOLE 24 ORE
6.02.2025

L'Agenzia delle Entrate, nel corso di Telefisco 2025, ha chiarito che, in caso di carichi affidati maggiori di 120.000 euro, nel caso in cui il contribuente non riesce a dimostrare lo stato di difficoltà finanziaria, non ha la possibilità di accedere ai piani di rateazione.

Decadenza dal
concordato
preventivo biennale

IL SOLE 24 ORE
6.02.2025

Durante Telefisco 2025, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la cessazione dal concordato preventivo biennale si può verificare anche in seguito a successione o donazione dell'azienda dell'impresa individuale (assimilate all'ipotesi di conferimento), alla cessione di un ramo d'azienda del tutto secondario in termini di ricavi e al conferimento di partecipazioni, crediti o anche di denaro.

Cpb nel modello
Redditi 2025

ITALIA OGGI
6.02.2025

Dalle bozze dei modelli dichiarativi del 2025 si apprende come i titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo che hanno aderito al concordato preventivo biennale dovranno compilare anche il nuovo quadro CP (concordato preventivo) dedicato all'individuazione del reddito effettivo da assoggettare a tassazione Irpef.

Ravvedimento
speciale e
pagamenti tracciati

IL SOLE 24 ORE
6.02.2025

L'Agenzia delle Entrate, durante Telefisco 2025, ha precisato che ai fini della sanatoria/ravvedimento di cui all'art. 2-quater D.L. 113/2024, se il soggetto Ispa ha ottenuto la riduzione di 2 anni dei termini di accertamento tracciando tutti i pagamenti ricevuti ed effettuati di importo superiore a 500 euro ex D.M. 4.08.2016 (art. 3 D.Lgs. 127/2015), il primo anno per il quale ha senso ipotizzare l'adesione è il 2020, essendo il termine accertativo del periodo d'imposta 2019 già decaduto.

Sospensione dei
termini

IL SOLE 24 ORE
6.02.2025

L'Agenzia delle Entrate, nel corso di Telefisco, ha affermato che la presentazione delle osservazioni allo schema di atto, in ottemperanza alla nuova

| | | |
|--|-----------------------------|---|
| | | disciplina del contraddittorio preventivo obbligatorio, beneficia della sospensione prevista nel caso di trasmissione di documenti e informazioni richiesti dalla stessa Agenzia. |
| Cooperative compliance | IL SOLE 24 ORE 7.02.2025 | L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di cooperative compliance e certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, in occasione di Telefisco 2025, precisando nello specifico che l'obbligo di certificazione è riservato solamente ai soggetti del gruppo che presentano istanza di adesione al regime dell'adempimento collaborativo dopo la data di entrata in vigore del D.Lgs. 221/2023. |
| Rimborso dei crediti | IL SOLE 24 ORE 7.02.2025 | L'Agenzia delle Entrate, nella risposta fornita durante Telefisco 2025, ha chiarito che in presenza di un semplice verbale di constatazione, i propri uffici hanno il potere di sospendere il rimborso dei crediti. |
| Splafonamento dei forfetari con Cpb | ITALIA OGGI 7.02.2025 | Se un contribuente in regime forfetario ha aderito al concordato preventivo biennale per il 2024 e nello stesso anno supera il limite di 100.000 euro ma non 150.000, fuoriesce dal regime forfettario ma non dal CPB. Il concordato cessa per i forfetari nel caso in cui superino il limite di ricavi di 150.000 euro. |
| Spese sanitarie | ITALIA OGGI 7.02.2025 | L'art. 1, c. 10 L. 207/2024 stabilisce una limitazione agli oneri detraibili esonibili in dichiarazione per i contribuenti con redditi oltre i 75.000 euro anche se tale previsione non riguarderà le spese sanitarie. |
| Decadenza dal concordato preventivo biennale | IL SOLE 24 ORE 8.02.2025 | Eventuali errori nella compilazione dei modelli Isa 2023 possono portare alla decadenza dal concordato preventivo biennale (Cpb) se l'effetto sulla proposta accettata supera il 30%. |

| | | |
|-------------------------------------|-----------------------------|--|
| Ricavi in nero su hard disk | IL SOLE 24 ORE 8.02.2025 | Il Comando generale della Guardia di Finanza nel corso del Telefisco 2025 ha chiarito che la creazione o l'utilizzo di una pendrive o un hard disk esterno in cui sono riportati ricavi o compensi non transitati dalla contabilità ufficiale può configurare un mezzo fraudolento, idoneo a far scattare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. |
| Rimborsi chilometrici | ITALIA OGGI 8.02.2025 | Trattandosi di un'indennità forfetaria riconosciuta al dipendente, si ritiene che la somma rimborsata a titolo di indennità chilometrica non vada assoggettata al nuovo obbligo di tracciabilità. |
| Contributi artigiani e commercianti | IL SOLE 24 ORE 8.02.2025 | L'INPS, con la circolare n. 38/2025, ha affermato che dal 2025 l'aliquota contributiva pensionistica per tutti gli iscritti alla gestione artigiani e commercianti è del 24%, in quanto tale valore si applica anche a coadiuvanti/coadiutori di età non superiore a 21 anni, che nel 2024 versavano il 23,70%. |

L'Agenzia interpreta



770 semplificato mensile

PROVVEDIMENTO
N. 25798/2025

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha emanato le disposizioni per attuare l'art. 16 D.Lgs. 1/2024 in merito alla semplificazione della dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta (modello 770), utilizzabile dai datori di lavoro con un numero complessivo di dipendenti al 31.12 dell'anno precedente (2024) non superiore a 5.

Plusvalenza su cessione di metalli preziosi

CONSULENZA
GIURIDICA
N. 1/2025

L'Agenzia delle Entrate, con la consulenza giuridica ha chiarito che il regime tributario delle plusvalenze derivanti dalla cessione di metalli preziosi (riconducibilità ai redditi diversi ex art. 67, c. 1, lett. c-ter) del Tuir) trova applicazione anche in caso di compravendite di palladio.

Esonero Iva importazione di beni per analisi e test

INTERPELLO
N. 19
DEL 3.02.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito quali sono le condizioni per beneficiare dell'importazione senza applicazione dell'Iva dei beni destinati a essere sottoposti a esami, analisi e/o test per determinare la composizione, la qualità o le altre caratteristiche tecniche, ovvero a scopo d'informazione o per ricerche di carattere industriale o commerciale.

Enti ecclesiastici

INTERPELLO
N. 18
DEL 3.02.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che un ente per il sostentamento del clero che detiene una quota di partecipazione di un fondo immobiliare chiuso in misura superiore al 5% del relativo patrimonio si qualifica come investitore istituzionale agli effetti tributari e per questo si applica la ritenuta a titolo d'imposta del 26%.

Imposta di bollo

INTERPELLO
N. 20
DEL 4.02.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che le comunicazioni periodiche inerenti prodotti finanziari inviate alla clientela dai soggetti che esercitano in Italia

attività bancaria, finanziaria o assicurativa devono scontare l'imposta di bollo nella misura del 2 per mille a prescindere dal fatto che il cliente destinatario della comunicazione sia residente o non in Italia.

Controlli sui
superbonus con
rendita catastale
invariata

PROVVEDIMENTO
N. 38133/2025

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha sancito l'avvio della procedura relativa all'invio delle lettere di compliance sul superbonus.

Detrazione 19% per
l'acquisto di veicoli
per disabili

RISOLUZIONE
N. 11/E/2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha chiarito che la detrazione del 19% per l'acquisto di veicoli per disabili si applica anche quanto l'auto nuova viene acquistata permutandone una usata e pagando al concessionario solo la differenza di prezzo.

Credito d'imposta
per investimenti
nelle Zone
logistiche
semplificate

RISOLUZIONE
N. 10/E/2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha chiarito che in merito al credito d'imposta, ogni beneficiario ha la possibilità di prendere visione dell'ammontare dell'agevolazione fruibile in compensazione tramite il proprio cassetto fiscale.

Il Giudice ha sentenziato



Presunzione società a ristretta base

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 2464/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha stabilito che ai fini del superamento della presunzione di attribuzione ai soci dei maggiori utili accertati in capo a una società di capitali a ristretta base societaria è possibile anche dimostrare l'estraneità del socio alla gestione sociale.

Agevolazione prima casa

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 2505/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha affermato che in caso in cui la casa acquistata con l'agevolazione prima casa venga ceduta prima che sia trascorso il quinquennio dalla data del rogito, i comproprietari rispondono in modo solidale della decadenza dall'agevolazione che ne consegue.

Deducibilità interessi passivi

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 447/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ammette la deduzione degli interessi passivi per i finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

Disapplicazione del giudice di regolamenti e delibere

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 730/2025

La Cassazione, con ordinanza, ha sancito che gli atti generali, ossia regolamenti e delibere, non possono essere disapplicati dal giudice tributario per le "scelte discrezionali delle tariffe e delle assimilazioni".

Confisca mezzi illegittima nei reati tributari

CORTE
COSTITUZIONALE
N. 4753/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che la confisca per la responsabilità amministrativa degli enti di cui all'art. 19 D.Lgs. 231/2001 a carico della società per l'autoriciclaggio compiuto dal legale rappresentante si applica su tutto il ricavato, dunque al lordo e non al netto dei costi.

Ricorso tributario a
mezzo posta

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 585/2025

La Cassazione, con ordinanza, ha sancito che il ricorso notificato a mezzo posta anziché con Pec è valido nel momento in cui la controparte si è costituita in giudizio.

In breve

Assegno unico e universale per i figli a carico 2025

Nel 2025 entrerà in vigore l'esclusione dell'importo dell'Assegno Unico dall'ISEE ai fini del bonus per le nuove nascite e del bonus asilo nido. Le nuove soglie ISEE verranno comunicate dall'INPS a tempo debito. Non vi sarà alcuna modifica per quanto riguarda i destinatari della prestazione, né nelle modalità e nei tempi di trasmissione delle domande.

La legge di Bilancio 2024 esclude i titoli di Stato e i prodotti finanziari fino a 50.000 euro dall'ISEE. Inoltre, l'importo AUU è escluso dall'ISEE per il bonus nuove nascite e il bonus nido come stabilito dalla legge di Bilancio 2025.

A breve, l'INPS renderà nota la rivalutazione annuale degli importi dell'Assegno Unico Universale (AUU) e le relative soglie ISEE applicabili nel 2025. Restano invece invariati, rispetto al 2025, i destinatari della prestazione, nonché le modalità e i tempi di trasmissione delle domande.

L'Assegno unico e universale, istituito dal decreto legislativo 29/12/2021, n. 230, è una misura a sostegno delle famiglie con figli a carico fino al compimento dei 21 anni o senza limiti di età per i figli con disabilità.

In dettaglio, l'AUU è riconosciuto al nucleo familiare per i seguenti figli a carico:

| Figli a carico | Requisiti |
|------------------------------|--|
| <i>Figlio minorenn</i> | Per i nuovi nati, a decorrere dal settimo mese di gravidanza |
| <i>Figlio maggiorenne</i> | Fino al compimento dei 21 anni a condizione che: <ul style="list-style-type: none"> • o frequenti un corso di formazione scolastica o professionale, ovvero un corso di laurea • o svolga un tirocinio e possieda un reddito complessivo inferiore a 8.000 euro annui • o sia registrato come disoccupato e in cerca di un lavoro presso i servizi pubblici per l'impiego • o svolga il servizio civile universale |
| <i>Figlio con disabilità</i> | Senza limiti di età |

Va opportunamente ricordato che sono considerati fiscalmente a carico i figli di età non superiore a 24 anni con reddito complessivo uguale o inferiore a 4.000 euro, al lordo degli oneri deducibili.

L'importo dovuto è determinato in base alla situazione economica del nucleo familiare, così come stabilito dall'Isee valido al momento della domanda. Altri fattori considerati includono l'età dei figli, il numero di essi e la loro eventuale disabilità.

Ogni anno l'INPS pubblica la tabella contenente gli importi dell'Assegno Unico e Universale e le soglie ISEE, rivalutati in base alle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, comunicato dall'ISTAT.

Gli importi dell'Assegno unico e universale sono aumentati a determinate condizioni, come la presenza di figli di età inferiore a un anno, di figli con disabilità, di madri di età inferiore ai 21 anni, di nuclei familiari numerosi, di nuclei familiari in cui entrambi i genitori lavorano, o di nuclei vedovili.

L'Assegno Unico Universale (AUU) viene erogato mensilmente tramite accredito su conto corrente bancario o postale, libretto di risparmio dotato di codice IBAN, carta di credito o di debito con codice IBAN, oppure mediante bonifico domiciliato presso lo sportello postale. La modalità di pagamento viene scelta al momento della presentazione della domanda di prestazione.

Per i pagamenti relativi a gennaio 2025, l'Inps, con il messaggio n. 111 del 13 gennaio 2025, ha comunicato una variazione delle date di accredito a seguito della recente adesione al nuovo sistema Re.Tes. della Banca d'Italia.

Per le prestazioni che non hanno subito variazioni, le rate saranno accreditate nella settimana dal 20 gennaio 2025; in caso di conguagli, le rate saranno versate entro la fine del mese di gennaio,

I nuclei familiari che hanno già presentato la domanda di Assegno unico e universale all'INPS non devono inviarne una nuova: l'erogazione prosegue se la domanda è "Accolta" (Inps, circolare n. 132 del 15 dicembre 2022). Eventuali variazioni rilevanti (come nascita di un figlio, disabilità del figlio, condizioni per maggiorazioni o modalità di pagamento) devono essere comunicate tempestivamente all'Inps aggiornando la domanda.

Gli stessi nuclei familiari già beneficiari dell'AUU, pur non essendo obbligati a ripresentare la domanda, devono tuttavia trasmettere una nuova Dichiarazione Sostitutiva Unica (DSU)

entro il 28 febbraio 2025. In assenza di DSU valida, l'Inps corrisponderà gli importi minimi, riconoscendo gli arretrati solo se l'ISEE è attestato entro il 30 giugno 2025.

Una recente semplificazione è stata prevista in caso di subentro del genitore superstite per decesso del genitore richiedente. Il genitore superstite che percepiva l'assegno al 50% non deve presentare una nuova domanda in quanto il sistema riconosce dal mese successivo alla data del decesso il diritto alla corresponsione dell'assegno al 100% (Inps, messaggio n. 4253 del 13 dicembre 2024).

Il nucleo familiare che invece non beneficia già dell'AUU è tenuto sia a presentare la DSU entro il 28 febbraio 2025 sia a trasmettere la domanda di assegno unico tramite il portale web dell'Inps o mediante il Contact Center Multicanale o i Patronati.

L'Istituto, con messaggio n. 4253 del 13 dicembre 2024, ha comunicato di aver aggiornato e ottimizzato il servizio con alcune nuove funzionalità. Tra queste, si segnala, la possibilità, in ordine alla scelta delle modalità di pagamento, di selezionare uno degli eventuali IBAN già registrati e utilizzati presso l'Istituto per altre prestazioni.

Per le domande presentate dal 1° marzo al 30 giugno 2025, l'AUU spetta a partire dal mese di marzo e sono riconosciuti gli arretrati; per le domande presentate successivamente, l'AUU decorre invece dal mese successivo quello di presentazione, senza riconoscimento degli arretrati.

Confermata l'esclusione dall'ISEE di titoli di Stato (BOT, BTP, CTS, ecc.) e prodotti finanziari di raccolta del risparmio, disposta dalla legge di Bilancio 2024 (articolo 1, comma 183, legge 30 dicembre 2023, n. 213) fino a un valore complessivo di 50.000 euro.

La Legge di Bilancio 2025 (legge 30 dicembre 2024, n. 207) stabilisce che l'importo corrisposto al nucleo familiare dell'assegno unico e universale non verrà incluso nel calcolo dell'ISEE ai fini del bonus per le nuove nascite (articolo 1, commi 206-208) e del buono per le rette relative alla frequenza degli asili nido e per le forme di supporto domiciliare destinate ai bambini affetti da gravi patologie croniche, noto come bonus nido (articolo 1, commi 209-211).

Concordato preventivo biennale e cause di decadenza

L'Agenzia delle Entrate ha affrontato alcune fattispecie che possono determinare la decadenza o la cessione dal CPB. Vediamo nello specifico le varie situazioni.

Successione o donazione d'azienda

Il primo caso riguarda la situazione in cui un imprenditore individuale che ha aderito al concordato preventivo dia vita ad una successione o ad una donazione d'azienda. Normalmente, una successione ereditaria non impedisce di continuare l'attività in quanto subentrano gli eredi. Tuttavia, nel caso del CPB, gli eredi non sono gli stessi soggetti che hanno aderito al precedente concordato. Per questo motivo, la morte dell'imprenditore individuale che ha aderito al CPB determina la cessazione del CPB come previsto dall'art. 21, comma 1, lettera b), D.lgs. n. 13/2024. Lo stesso si applica anche in caso di donazione d'azienda.

Conferimento di partecipazioni

Il secondo caso riguarda due SRL aderenti al CPB che conferiscono partecipazioni o crediti. L'Agenzia delle Entrate, come stabilito dall'art. 21, comma 1, lettera b-ter), D.lgs. n. 13/2024, ricorda che se l'ente aderente risulti interessato da fusione, scissione o conferimento, si verifica una causa di esclusione. Considerando che la norma non fa distinzione tra imprese conferente e conferitaria, si verifica una causa di cessazione dal CPB per entrambe le società coinvolte. La cessazione si applica anche in caso di aumento di capitale in seguito a un conferimento in denaro.

Cessazione di ramo d'azienda

L'Agenzia delle Entrambe, citando nuovamente l'art. 21, comma 1, lettera b-ter), del D.lgs. n. 13/2024 e la Circolare n. 18/E/2024 ha precisato che anche in caso di cessione di un ramo d'azienda si verifica una causa di cessazione del CPB. Il motivo risiede nel fatto che la società che aveva aderito al CPB aveva differente capacità reddituale rispetto al nuovo assetto economico che si viene a creare a seguito all'operazione straordinaria.

Decadenza del concordato e infedele dichiarazione

L'art. 22, comma 2, lettera b), del D.lgs. n. 13/2024, prevede che il concordato cessa di produrre effetto per entrambi i periodi d'imposta se a causa della comunicazione inesatta o incompleta dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA emerge un minor reddito o valore netto della produzione oggetto del concordato per un importo superiore al 30%. Per questo motivo, nel caso in cui da un soggetto che ha aderito al CPB emerga un'infedele dichiarazione nel periodo 2023, a causa di ricavi non dichiarati per un importo inferiore al 30% degli stessi, i quali però se inseriti nel modello ISA del medesimo periodo d'imposta avrebbero determinato una proposta di concordato superiore al 30% rispetto al reddito concordato, si verifica la decadenza dal concordato. Considerando che la norma parla di inesatta o incompleta comunicazione dei dati rilevanti ai fini ISA, anche le rettifiche ai fini IVA comportano la decadenza ai sensi dell'art. 22, comma 2, lettera b), D.lgs. n. 13/2024.

Decadenza dal concordato e Integrazione volontaria

Il combinato disposto dell'art. 22, comma 1, lettera a) e comma 2, lettera b), del D.lgs. n. 13/2024 prevedono la decadenza dal concordato se, nel corso di un accertamento, emergano errate comunicazioni dei dati ISA. L'art. 22, comma 1, lettera b) del decreto, invece, riguarda le integrazioni del contribuente che hanno effetto sul reddito o sul valore della produzione netta che hanno determinato la proposta di concordato con possibilità di ravvedimento operoso.

Rimane ora da chiarire se un'integrazione volontaria dei dati ISA con riferimento al periodo 2023, comporti o meno la decadenza dal concordato, a prescindere dagli effetti percentuali sul reddito, nel caso in cui il contribuente procede a regolarizzare la differenza con il

ravvedimento operoso nell'anno 2023. L'Agenzia ha precisato che se il contribuente proceda a regolarizzare tramite il ravvedimento, questo determina l'irrilevanza ai fini della decadenza dal concordato con riguardo alle sole fattispecie che sono richiamate nell'art. 22, comma 1, lettera e) e comma 2, lettere a) e b), del D.lgs. n. 13/2024. In altre parole, la causa di decadenza di cui all'art. 22, comma 2, lettera b) del decreto, non smette di applicarsi per effetto della previsione di cui al comma 3.

L'Approfondimento

TFM – trattamento contabile e fiscale – prima parte

PREMESSA

Sovente le società di capitali riconoscono agli amministratori il trattamento di fine mandato (TFM).

Detto ciò, osserviamo che:

- erogando il TFM le società di capitali fidelizzano l'amministratore;
- Il TFM diventa un significativo strumento di incentivazione se legato al raggiungimento di determinate performance aziendali.

Di seguito esamineremo gli aspetti contabili e fiscali di questo strumento.

IL TRATTAMENTO DI FINE MANDATO (TFM)

Il TFM è una erogazione differita che viene corrisposta agli amministratori una volta cessato il loro rapporto con la società.

Rileviamo, anzitutto, che diversamente dal trattamento di fine rapporto (TFR), regolamentato dall'art. 2120 del c.c.¹, il TFM non è disciplinato da nessuna norma civilistica.

¹ L'art. 2120 del c.c. dispone che. "In ogni caso di cessazione del rapporto di lavoro subordinato, il prestatore di lavoro ha diritto a un trattamento di fine rapporto. Tale trattamento si calcola sommando per ciascun anno di servizio una quota pari e comunque non superiore all'importo della retribuzione dovuta per l'anno stesso divisa per 13,5. La quota è proporzionalmente ridotta per le frazioni di anno, computandosi come mese intero le frazioni di mese uguali o superiori a 15 giorni.

Salvo diversa previsione dei contratti collettivi la retribuzione annua, ai fini del comma precedente, comprende tutte le somme, compreso l'equivalente delle prestazioni in natura, corrisposte in dipendenza del rapporto di lavoro, a titolo non occasionale e con esclusione di quanto è corrisposto a titolo di rimborso spese.

In caso di sospensione della prestazione di lavoro nel corso dell'anno per una delle cause di cui all'articolo 2110, nonché in caso di sospensione totale o parziale per la quale sia prevista l'integrazione salariale, deve essere computato nella retribuzione di cui al primo comma l'equivalente della retribuzione a cui il lavoratore avrebbe avuto diritto in caso di normale svolgimento del rapporto di lavoro.

Il trattamento di cui al precedente primo comma, con esclusione della quota maturata nell'anno, è incrementato, su base composta, al 31 dicembre di ogni anno, con l'applicazione di un tasso costituito dall'1,5 per cento in misura fissa e dal 75 per cento dell'aumento dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, accertato dall'ISTAT, rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente.

Di conseguenza, godendo della massima libertà le parti possono decidere discrezionalmente in merito alle modalità di:

- corresponsione;
- quantificazione;
- erogazione.

Segnaliamo, inoltre, che in linea di principio le modalità di pagamento del TFM sono contenute nella delibera in cui vengono nominati gli amministratori.

Tuttavia, alle volte è lo statuto societario a prevederne la spettanza e a disciplinarne:

- la tempistica;
- la modalità di erogazione.

Sotto il profilo operativo evidenziamo, infine, che il TFM può essere corrisposto:

- direttamente dalla società;
- da una compagnia assicurativa con la quale la società ha stipulato una polizza ad hoc.

Ai fini dell'applicazione del tasso di rivalutazione di cui al comma precedente per frazioni di anno, l'incremento dell'indice ISTAT è quello risultante nel mese di cessazione del rapporto di lavoro rispetto a quello di dicembre dell'anno precedente. Le frazioni di mese uguali o superiori a quindici giorni si computano come mese intero.

Il prestatore di lavoro, con almeno otto anni di servizio presso lo stesso datore di lavoro, può chiedere, in costanza di rapporto di lavoro, una anticipazione non superiore al 70 per cento sul trattamento cui avrebbe diritto nel caso di cessazione del rapporto alla data della richiesta.

Le richieste sono soddisfatte annualmente entro i limiti del 10 per cento degli aventi titolo, di cui al precedente comma, e comunque del 4 per cento del numero totale dei dipendenti.

La richiesta deve essere giustificata dalla necessità di:

- a) eventuali spese sanitarie per terapie o interventi straordinari riconosciuti dalle competenti strutture pubbliche;**
- b) acquisto della prima casa di abitazione per sé o per i figli, documentato con atto notarile(1).**

L'anticipazione può essere ottenuta una sola volta nel corso del rapporto di lavoro e viene detratta, a tutti gli effetti, dal trattamento di fine rapporto.

Nell'ipotesi di cui all'articolo 2122 la stessa anticipazione è detratta dall'indennità prevista dalla norma medesima.

Condizioni di miglior favore possono essere previste dai contratti collettivi o da patti individuali. I contratti collettivi possono altresì stabilire criteri di priorità per l'accoglimento delle richieste di anticipazione”.

TFM EROGATO DALLA SOCIETÀ – ASPETTI CONTABILI

A seconda delle modalità di erogazione il TFM può rappresentare dal punto di vista contabile un debito o un fondo oneri.

Ebbene, se il TFM è stabilito in misura fissa o in misura percentuale rispetto al compenso amministratori rappresenta un debito, perché rientra nella definizione di “**debito**” resa dal Principio contabile Oic n. 19 in base alla quale “***i debiti sono passività di natura determinata ed esistenza certa, che rappresentano obbligazioni a pagare ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni/servizi aventi un valore equivalente, di solito ad una data stabilita***”.

Pertanto, al termine di ogni esercizio la società dovrà effettuare la seguente scrittura contabile:

| | | |
|---------------------------|---|---------------------------------|
| TFM dell'esercizio | a | Debito vs amministratori |
|---------------------------|---|---------------------------------|

Diversamente, se l'ammontare del TFM da pagare agli amministratori è variabile questo rappresenta un fondo oneri.

Come previsto, infatti, dal Principio contabile Oic 31 “***i fondi per oneri rappresentano passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi***”.

Al verificarsi di una situazione di tal genere la scrittura contabile sarà la seguente:

| | | |
|---------------------------|---|------------------|
| Accantonamento TFM | a | Fondo TFM |
|---------------------------|---|------------------|

Rammendiamo, altresì, che, rilevando sia sul piano fiscale che previdenziale del percettore, al momento dell'erogazione del TFM si dovrà rilevare in contabilità, oltre al debito nei confronti degli amministratori, un debito nei confronti dell'Erario per le ritenute operate e un

debito nei confronti degli istituti previdenziali per la parte di contributi a carico dell'amministratore.

La scrittura è la seguente:

| | | |
|------------------|---|---|
| Fondo TFM | a | # |
| | | Banca c/c |
| | | Debiti vs Erario |
| | | Debiti vs Istituti previdenziali |

Subito dopo la società dovrà rilevare anche la quota di oneri sociali a proprio carico, che dovrà essere contabilizzata operando la seguente scrittura:

| | | |
|----------------------|---|---|
| Oneri sociali | a | Debiti vs Istituti previdenziali |
|----------------------|---|---|

TFM EROGATO TRAMITE COMPAGNIA ASSICURATIVA – ASPETTI CONTABILI

Al posto di accantonare le somme necessarie a corrispondere il TFM la società può scegliere di stipulare una polizza assicurativa per liquidare il TFM agli amministratori.

Premesso ciò, osserviamo che le condizioni di polizza possono stabilire che il beneficiario sia:

- la società; ovvero
- gli amministratori.

Se risulta beneficiaria la società, il pagamento del premio assicurativo avrà come contropartita un credito verso la società di assicurazione.

Contabilmente avremo:

Credito vs assicurazione

a

Banca c/c

A sua volta la società dovrà, inoltre, rilevare l'accantonamento al fondo TFM o alternativamente il debito.

Accantonamento TFM

a

Fondo TFM

Successivamente, quando la società procederà all'erogazione del TFM contabilmente si dovrà rilevare:

- il percepimento della prestazione assicurativa; e
- l'uscita di banca, il debito verso l'Erario e il debito verso gli Istituti previdenziali.

Le scritture da fare sono le seguenti:

Banca c/c

a

Credito vs assicurazione

Fondo TFM

a

#

Debito vs amministratori

Debiti vs Erario

Debiti vs Istituti previdenziali

Diversamente, se i beneficiari della polizza sono gli amministratori allora la società deve aver cura di rilevare a Conto economico il costo relativo ai premi pagati e la relativa uscita di banca.

Contabilmente avremo le seguenti scritture:

| | | |
|--------------------|---|--------------------------|
| Premi assicurativi | a | Debito vs amministratori |
|--------------------|---|--------------------------|

| | | |
|--------------------------|---|-----------|
| Debito vs amministratori | a | Banca c/c |
|--------------------------|---|-----------|

TFM – ASPETTI FISCALI

Come stabilito dall'art. 105 del TUIR “**1. Gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente istituiti ai sensi dell'art. 2117 del c.c., se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti, sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi.**

2. I maggiori accantonamenti necessari per adeguare i fondi a sopravvenute modificazioni normative e retributive sono deducibili nell'esercizio dal quale hanno effetto le modificazioni o per quote costanti nell'esercizio stesso e nei due successivi.

3. L'ammontare del TFR annualmente destinato a forme pensionistiche complementari è deducibile nella misura prevista dall'art. 10, comma 1, del Dlgs n. 252/2005.

4. Le disposizioni dei commi 1 e 2 valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17, comma 1, lett. c), d) e f)”.

Relativamente alle indennità di fine rapporto, ex art. 17, comma 1, lett. c), d) e f) del TUIR, citate dal 4 comma della norma in esame osserviamo che trattasi delle:

- **“indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui al comma 2 dell'articolo 49, se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto nonché, in ogni caso, le somme e i valori comunque percepiti, al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa” (art. 17, comma 1, lett. c) del TUIR);**

- “**indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone**” (art. 17, comma 1, lett. c) del TUIR);
- “**indennità percepite dai lavoratori subordinati sportivi al termine dell’attività sportiva ai sensi dell’art. 26, comma 4, del Dlgs n. 36/2021, se non rientranti tra le indennità indicate alla lett. a)**” (art. 17, comma 1, lett. f) del TUIR).

Ebbene, per effetto del combinato disposto di queste due norme (art. 105, comma 4 e art. 17, comma 1, lett. c)) la deduzione del TFM trova la sua disciplina proprio nel comma 4 dell’art. 105 del TUIR.

A ben vedere, infatti, il comma 4 richiamando le indennità per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui all’art. 50, comma 2 del TUIR, fa riferimento al TFM.

Tuttavia, evidenziamo che la combinata interpretazione di queste due norme non mette d’accordo tutti, tant’è che si sono sviluppate due correnti di pensiero sulla natura del richiamo fatto dal comma 4 dell’art. 105 del TUIR alle indennità di cui alla lett. c), comma 1 dell’art. 17 del TUIR.

In particolare, a parere di alcuni autori si tratta di un richiamo “**pieno**”, che comporta l’applicazione in toto delle due disposizioni.

Secondo altri, invece, il richiamo è solo di tipo “**nominale**”.

Pertanto, riguarderebbe esclusivamente la tipologia di indennità e non comporterebbe anche l’applicazione delle condizioni ivi previste.

L'Approfondimento

Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di gennaio 2025

PREMESSA

Si propone di seguito una selezione delle massime degli interpelli elaborati nel mese di GENNAIO 2025, dall'Agenzia delle Entrate.

INTERPELLO N. 2 DEL 08/01/2025 – ESENZIONE IVA PER PRESTAZIONI DI SERVIZI STRETTAMENTE CONNESSI CON LA PRATICA DELLO SPORT

Il soggetto istante illustra di essere un'associazione sportiva dilettantistica affiliata alla Federazione Italiana Pallacanestro, regolarmente iscritta al Registro delle attività sportive dilettantistiche tenuto presso il Dipartimento per lo Sport che milita nel campionato nazionale di basket. L'associazione sportiva dilettantistica dichiara di utilizzare, ai fini degli allenamenti e delle gare ufficiali di campionato, il Palasport comunale omologato dalla Federazione Italiana Pallacanestro, tramite un accordo di concessione in uso e gestione, sottoscritto con il Comune. Il Comune ha concesso in uso e gestione il Palasport all'associazione istante per il periodo di un anno e ha affidato alla stessa A.S.D. i servizi di custodia, pulizia e piccola manutenzione del Palasport. Per la concessione in uso e gestione, l'associazione istante corrisponde al Comune un emolumento quantificato mensilmente sulla base delle tariffe orarie stabilite con delibera della giunta comunale. In ultimo, nell'accordo è previsto che l'associazione istante sia autorizzata ad effettuare la pubblicità commerciale all'interno dell'impianto oggetto della concessione. Date le premesse, l'associazione istante chiede di sapere se il corrispettivo dovuto al Comune sia in regime di esenzione Iva previsto dall'art. 36-bis del D.L. 22 giugno 2023, n. 75 e se, per gli importi già fatturati dal Comune con aliquota Iva al 22%, possano essere emesse note di credito ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. L'Agenzia delle Entrate ricorda come, sulla base degli elementi prodotti, il Comune ha concesso in uso e gestione il Palasport all'associazione istante unitamente all'affidamento dei servizi di custodia, pulizia, piccola manutenzione del Palasport nonché di far osservare le norme del disciplinare contenuto nell'accordo e l'assunzione di responsabilità per l'idoneità degli utenti che accedono alla struttura sportiva.

Al Comune invece è rimasto il compito di effettuare la sorveglianza, il controllo periodico dei dispositivi di emergenza e sicurezza posti nel Palasport, nonché a sostenere tutte le spese derivanti dall'utilizzo dei medesimi, le sostituzioni e i reintegri e di versare i tributi, le utenze e le spese per la manutenzione straordinaria. Inoltre, l'associazione istante è autorizzata dal Comune ad effettuare pubblicità commerciale all'interno del Palasport da cui ne consegue un ulteriore valore economico rispetto a quello derivante dallo svolgimento dell'attività sportiva. Per questo motivo l'Agenzia delle Entrate è dell'avviso che la concessione del Palasport da parte del Comune all'associazione istante costituisca una prestazione di servizi complessa, in quanto viene affidata all'ASD la gestione del Palasport unitamente ad altri servizi accessori che non costituiscono prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, con conseguente impossibilità di applicare l'esenzione Iva prevista dall'art. 36-bis, D.L. 22 giugno 2023, n. 75.

INTERPELLO N. 3 DEL 13/01/2025 – TASSAZIONE DELLA TRASCRIZIONE DELL'IPOTECA GIUDIZIARIA

Il soggetto istante illustra di aver sottoscritto presso la Camera di Commercio un accordo di mediazione, avente ad oggetto il pagamento di denaro ed il riconoscimento di debito nei confronti di suo padre deceduto, dovuto da alcuni soggetti debitori. I soggetti debitori in questione ammettono di non aver corrisposto la somma dovuta al Sig. Tizio deceduto, né all'erede riconoscendosi pertanto debitori ma di non essere allo stato attuale in possesso della disponibilità finanziaria per estinguere il debito, pur impegnandosi a restituire il suddetto importo entro un termine ragionevole di tempo e, nel caso di vendita di un immobile ben individuato, a versare la somma di cui sono debitori contestualmente alla vendita. Date le premesse, il soggetto istante intende iscrivere un'ipoteca giudiziale a garanzia del proprio credito su un immobile in proprietà dei debitori, utilizzando il titolo rappresentato dal verbale di accordo, come previsto dall'art. 12 del D.lgs. 4 marzo 2010, n. 28 e chiede di sapere se l'iscrizione ipotecaria, basata sul verbale di mediazione, goda di esenzione da ogni imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura. L'Agenzia delle Entrate ricorda in premessa come ai fini fiscali, nell'ambito delle disposizioni di cui al D.lgs. n. 28 del 2010, sia stata introdotta una peculiare disciplina di carattere agevolativo in materia di imposte indirette per gli atti del procedimento di mediazione. In particolare, la vigente previsione di cui all'art. 17, co. 1 del D.lgs. n. 28 del 2010, come modificata dal D.lgs. n. 149

del 10 ottobre 2022, dispone che tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione siano esenti dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura. Inoltre il verbale contenente l'accordo di conciliazione è esente dall'imposta di registro sino al limite di valore di centomila euro, oltre il quale è dovuta l'imposta di registro. Sempre l'Agenzia delle Entrate però chiarisce come il procedimento di mediazione termina nel momento in cui viene formato il relativo verbale. Conseguentemente l'ambito agevolativo di cui all'art. 17, co. 1 non può ricomprendere, ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, l'iscrizione ipotecaria che il soggetto istante intende porre in essere per garantire il proprio credito. L'iscrizione ipotecaria non può considerarsi strumentale rispetto al procedimento di mediazione, in quanto attiene ad una fase successiva alla chiusura del procedimento, ovvero quella dell'esecuzione dell'accordo di mediazione. In definitiva l'Agenzia delle Entrate non ritiene che l'atto di iscrizione ipotecaria possa godere dell'esenzione di cui all'art. 17, co. 1 del D.lgs. n. 28 del 2010 al contrariamente all'atto di mediazione.

INTERPELLO N. 5 DEL 15/01/2025 – FRINGE BENEFIT EROGATI AI DIPENDENTI MEDIANTE DOCUMENTO DI LEGITTIMAZIONE

La società istante illustra di voler adottare un piano di welfare per l'erogazione ai propri dipendenti di beni e servizi ai sensi dell'art. 51, co. 3, ultimo periodo, del Testo unico delle imposte sui redditi. La società istante vorrebbe affidare la gestione del piano di welfare e l'assegnazione dei fringe benefit ai propri dipendenti a un provider che offre soluzioni informatiche e digitali. Nello specifico il provider adotterebbe un sistema informatico per la predisposizione e la gestione del piano di welfare assegnando una carta di debito nominativa ai dipendenti che potrebbero utilizzarla unicamente presso fornitori specificamente individuati per erogare beni e i servizi, nel limite del budget di spesa figurativo. La carta nominativa sarebbe dotata di un pin, non potrebbe essere impiegata per finalità diverse da quelle prestabilite e non sarebbe monetizzabile e/o convertibile in denaro. Date le premesse, il soggetto istante, in qualità di sostituto d'imposta, chiede di sapere se la carta di debito in oggetto, possa qualificarsi come un documento di legittimazione ai sensi dell'art. 6, co. 2, del decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 25 marzo 2016 e possa costituire un voucher cumulativo ai sensi dell'art. 51, co. 3-bis, del Tuir. In caso di risposta affermativa, la società

istante chiede inoltre di sapere se possa considerarsi esentata dall'obbligo di applicazione della ritenuta di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973, sul valore dei beni e dei servizi assegnati ai propri dipendenti. L'Agenzia delle Entrate ricorda alla società istante come l'art. 51, al co. 2 e all'ultimo periodo del co. 3, individui le opere, i servizi, le prestazioni e i rimborsi spesa che non concorrono a formare la base imponibile o vi concorrono solo parzialmente. Il co. 16 dell'art. 1, L. 30 dicembre 2023, ha previsto per il periodo d'imposta 2024, la non concorrenza alla formazione del reddito, entro il limite complessivo di 1.000 euro, del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti, nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, delle spese per l'affitto della prima casa o per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa. Il limite di 1.000 euro è elevato a 2.000 euro per i lavoratori dipendenti con figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti e i figli adottivi o affidati, che si trovano nelle condizioni previste dall'art. 12, co. 2, del Tuir. L'Agenzia delle Entrate ricorda alla società istante come con la risposta pubblicata il 18 luglio 2019, n. 273, sia stata ammessa la possibilità di utilizzare un budget figurativo per la fruizione di beni e servizi attraverso un circuito elettronico. Nello specifico tale budget figurativo non rappresenta un titolo di credito, ma consente di individuare in tempo reale il lavoratore che attiva un servizio previsto dal Piano ed un eventuale utilizzo improprio del servizio stesso. Nel caso di specie, nel limite dei massimali previsti dalla legislazione vigente in materia di fringe benefit e delle modalità di utilizzo della carta presso predeterminati esercenti, l'Agenzia delle Entrate riconosce alla carta di debito assegnata ai dipendenti della società istante la funzione di documento di legittimazione ai sensi del co. 3-bis dell'art. 51 del Tuir. Conseguentemente, la società istante, in qualità di sostituto d'imposta, sull'importo utilizzato dai propri dipendenti per l'acquisto dei beni e servizi previsti dal piano di welfare, non è tenuta ad applicare la ritenuta a titolo d'acconto ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973.

INTERPELLO N. 7 DEL 17/01/2025 – EMOLUMENTI PENSIONISTICI INDEBITI E CREDITO D'IMPOSTA

La società istante illustra di aver erroneamente corrisposto tra settembre 2016 e aprile 2018, gli emolumenti pensionistici in favore di un soggetto deceduto in data 18 settembre 2016. Al fine di ottenere la restituzione delle somme erroneamente versate, la società istante ha avviato un contenzioso nei confronti dell'erede che si è risolto con la condanna inflitta dal Tribunale a restituire alla società istante l'importo erroneamente corrisposto oltre agli

interessi legali. La società istante specifica che tale somma corrisponde all'importo agli emolumenti pensionistici erogati al netto delle ritenute fiscali operate e trattenute quale sostituto d'imposta, ai sensi dell'art. 10, co. 2-bis, del D.P.R. 1986, n. 917. Date le premesse, la società istante chiede di sapere quali adempimenti fiscali sia tenuta ad adempiere al fine di beneficiare del credito di imposta del 30% delle somme ricevute, secondo quanto previsto dall'art. 1, co. 1, L. 17 luglio 2020, n. 77 e, nello specifico, chiede se possa riferire al *de cuius* la somma erogata, emettendo così una Certificazione Unica e procedendo al recupero del 30% dell'importo indicato nel successivo modello 770/2025. L'Agenzia delle Entrate ricorda in premessa come l'art. 150, co. 2, del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito in legge, preveda un credito d'imposta pari al 30% delle somme ricevute, da utilizzare in compensazione, senza limite di importo, per i sostituti d'imposta di cui all'art. 23, co. 1 e all'art. 29, co. 3, del D.P.R. n. 600/1973, ai quali siano restituite le somme indebitamente corrisposte al netto delle ritenute operate e versate. Nel caso prospettato, chiarisce l'Agenzia delle Entrate, il diritto del sostituto a fruire del credito d'imposta in parola sorge con riferimento al periodo d'imposta in cui avviene la restituzione delle somme indebitamente corrisposte. Anche se la sentenza esecutiva è suscettibile di appello, la società istante ha diritto di fruire del credito d'imposta per le somme già restituite. La società istante dovrà rilasciare Certificazione Unica 2025, indicando nella sezione dei dati anagrafici i dati relativi al defunto ed esponendo, al punto 477, l'importo delle somme indebitamente corrisposte, al netto della ritenuta operata. Inoltre, sempre la società istante dovrà esporre nel campo 5 del quadro SX del modello 770 - 2025, l'importo del credito maturato, pari al 30% delle somme indicate al punto 477 della Certificazione Unica.

INTERPELLO N. 10 DEL 24/01/2025 – INDIVIDUAZIONE DEL QUINQUENNIO AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DELLA PLUSVALENZA DERIVANTE DALLA VENDITA DI UN IMMOBILE OGGETTO DI CAMBIO DI CATEGORIA

Il soggetto istante dichiara di essere proprietario di un immobile in categoria catastale C/2 e che, trascorsi tre anni, è stato oggetto di cambio di destinazione d'uso da magazzino a civile abitazione senza opere. Il soggetto istante ha manifestato l'intenzione di vendere l'immobile e di voler sottoscrivere un preliminare con un probabile acquirente per un importo a titolo di caparra confirmatoria pari a circa il 10% dell'importo della vendita. Date le premesse, il soggetto istante chiede di sapere se l'eventuale plusvalenza derivante dalla compravendita,

sia assoggettabile a tassazione ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. b) del D.P.R. n. 917/86 e se, ai fini dell'individuazione del quinquennio, rilevi la data di acquisto dell'immobile o quella di cambio di destinazione d'uso da magazzino a civile abitazione nonché l'incasso di una caparra confirmatoria. L'Agenzia delle Entrate, in risposta al primo quesito, conferma al soggetto istante come ai sensi dell'art. 67, co. 1, lettera b) del Tuir, debbano considerarsi produttivi di redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari. Relativamente al secondo quesito, l'Agenzia delle Entrate chiarisce al soggetto istante che la variazione della categoria catastale dell'immobile diviene rilevante solo ai fini del riconoscimento della natura abitativa dell'immobile affinché lo stesso venga adibito ad abitazione principale per la maggior parte del periodo di tempo intercorrente tra l'acquisto o costruzione dell'immobile e la successiva rivendita. Di per sé, la variazione catastale non rileva ai fini del computo del quinquennio previsto dalla norma in quanto non equiparabile né all'acquisto, né alla costruzione. Pertanto l'Agenzia delle Entrate è dell'avviso che il cambio di categoria catastale illustrato in istanza, effettuato senza opere, non rilevi ai fini del computo del quinquennio indicato dalla norma. È inoltre irrilevante, sempre ai fini dell'individuazione della plusvalenza, la circostanza che prima del compimento del quinquennio sia stipulato un contratto preliminare, perché privo di qualsiasi effetto traslativo della proprietà del bene, in quanto mero accordo con cui le parti si obbligano, in un momento successivo, alla stipula del un contratto di compravendita.

INTERPELLO N. 12 DEL 28/01/2025 – INDENNITÀ DI FINE RAPPORTO D'AGENZIA NEL CASO DI RESIDENZA ESTERA

Il soggetto istante illustra di essersi trasferito in Grecia per motivi personali, avviando lì un'attività di consulenza e di essere iscritto all'AIRE. Sempre il soggetto istante illustra di dover ricevere un'indennità di fine rapporto a seguito del cessato rapporto di agenzia con una banca italiana. In base agli elementi forniti dal soggetto istante, i compensi percepiti dalla banca sono la conseguenza di accordi conclusi in sede di cessazione del rapporto di agenzia, concernenti il passaggio del portafoglio clienti ad altri soggetti e, sotto il profilo fiscale, la banca, in qualità di sostituto d'imposta, intenderebbe assoggettare le somme corrisposte, alla ritenuta alla fonte del 30%. Date le premesse, il soggetto istante chiede di sapere se le intenzioni del proprio sostituto d'imposta siano corrette, trovando così

applicazione l'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973 o, se quest'ultimo, sia derogato dalle disposizioni di cui agli artt. 14 e 22 della Convenzione contro le doppie imposizioni, stipulata il 3 settembre 1987 tra Italia e Grecia. L'Agenzia delle Entrate rileva come il dubbio oggetto di interpello riguardi il trattamento fiscale da riservare alle indennità di fine rapporto in ipotesi di contratto di agenzia, laddove l'agente abbia trasferito la residenza fiscale dall'Italia alla Grecia tra la cessazione del rapporto e la liquidazione delle somme. L'Agenzia delle Entrate chiarisce come il reddito derivante dall'attività svolta dall'agente costituisca reddito di impresa mentre, le indennità per la cessazione del rapporto di agenzia, non concorrano alla formazione del reddito di impresa ma costituiscano redditi di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 53, co. 2, lett. e) del Tuir. Entrando nel merito dell'istanza, l'Agenzia delle Entrate illustra la necessità di applicare le norme sovranazionali, la cui prevalenza sul diritto interno è riconosciuta nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, è sancita dall'art. 169 del Tuir e dall'art. 75 del D.P.R. n. 600/1973, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale. Pertanto il rimando è all'art. 14, par. 1, della Convenzione, il quale sancisce la tassazione esclusiva di tali proventi da parte dello Stato in cui risiedeva il beneficiario al momento della maturazione delle suddette indennità. L'Agenzia delle Entrate è dell'avviso che le suddette indennità debbano essere ricondotte all'attività lavorativa svolta nel territorio italiano, in quanto maturate nel corso del rapporto di agenzia tra il soggetto istante e la banca, come risultante dalla documentazione esibita dal contribuente. Date le premesse, in applicazione dell'art. 14, par. 1 della Convenzione, nel caso in esame, le indennità corrisposte al soggetto istante devono essere soggette a tassazione esclusiva nello Stato di residenza al momento dello svolgimento del rapporto di lavoro e di maturazione delle medesime, ossia in Italia. Ai fini della determinazione della misura della ritenuta applicabile, occorre avere riguardo allo Stato di attuale di residenza del soggetto istante, ossia la Grecia. L'Agenzia delle Entrate ritiene pertanto corretta l'applicazione della ritenuta prevista per i soggetti non residenti in Italia di cui all'art. 25, co. 3 del D.P.R. n. 600/1973 nell'erogazione delle indennità di cessazione del rapporto di agenzia al soggetto istante.

INTERPELLO N. 17 DEL 30/01/2025 – DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA PER RIMBORSO DELLE SPESE PER UTENZE SOSTENUTE DAI PROPRI LAVORATORI DIPENDENTI

La società istante illustra di aver siglato un apposito accordo aziendale per la disciplina della conversione del premio di risultato aziendale in beni e servizi di welfare attraverso l'utilizzo

di apposito applicativo informatico. L'art.1, co.16 e 17 della L. n. 213/2023 ha stabilito che limitatamente al periodo d'imposta 2024, non concorrono alla formazione del reddito, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti, nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche, del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, delle spese per l'affitto della prima casa ovvero per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa. Perché ciò sia possibile, è necessario che il datore di lavoro acquisisca e conservi, per eventuali controlli, la relativa documentazione per giustificare la somma spesa e la sua inclusione nel limite di cui all'art. 51, co. 3, del Tuir, oppure acquisisca una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesti il ricorrere, dei presupposti previsti dalla norma, in capo al richiedente. In tutti i casi, per scongiurare che il dipendente fruisca più volte del beneficio sulle medesime spese, è necessario che il datore di lavoro acquisisca anche una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesti la circostanza che le stesse non siano già state oggetto di richiesta di rimborso, totale o parziale, non solo presso il medesimo datore di lavoro, ma anche presso altri. Date le premesse, la società istante chiede di conoscere le formalità inerenti al rilascio, da parte del lavoratore dipendente al proprio datore di lavoro, della dichiarazione sostitutiva di atto notorio da conservare per eventuali futuri controlli. L'Agenzia delle Entrate, in risposta alla società stante, chiarisce come la dichiarazione da richiedere ai dipendenti, possa essere acquisita dal datore di lavoro con sottoscrizione in originale e allegata copia del documento di identità del sottoscrittore: non si rende necessaria l'autenticazione della sottoscrizione prevista dall'art. 21, co. 2, D.P.R. 445/2000. La dichiarazione da acquisire ha come destinatario finale la pubblica amministrazione chiamata a svolgere i controlli di veridicità sul contenuto della stessa, da cui può scaturire una responsabilità penale in caso di dichiarazioni false o mendaci.

L'Approfondimento

Le novità del regime forfetario 2025

PREMESSA

Con l'articolo 1, comma 12, Legge 207/2024 (finanziaria 2025) e l'articolo 17, Legge 203/2024 c.d. "collegato lavoro 2024" sono state introdotte alcune novità in ordine al regime forfetario di cui alla Legge 190/2014.

Si segnala:

- l'aumento, da 30.000 a 35.000 euro, della soglia massima di reddito di lavoro dipendente o assimilato che il lavoratore può realizzare nell'anno precedente, senza perdere i requisiti per l'accesso al regime forfetario;
- che la causa ostativa all'applicazione del regime per i soggetti che esercitano l'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro o ex datori di lavoro nei 2 anni precedenti, non si applica ai soggetti iscritti in Albi o Registri esercenti attività professionali a favore di datori di lavoro che occupano più di 250 dipendenti, a seguito di assunzione mediante contratto di lavoro subordinato a tempo parziale e indeterminato con un orario compreso tra il 40% e il 50% del tempo pieno previsto dal CCN di lavoro;
- la possibilità di usufruire per i primi 36 mesi di attività, per i nuovi iscritti alle gestioni AGO artigiani e commercianti, di una riduzione contributiva pari al 50%.

REQUISITI DI ACCESSO

Possono accedere al regime forfetario le persone fisiche esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo che, nell'anno precedente, presentano i seguenti requisiti:

- soglia massima di ricavi e/o compensi, ragguagliati ad anno, non superiore a 85.000 euro, indipendentemente dall'attività esercitata. Tuttavia, occorre tenere presente che:
 - o concorrono alla determinazione dell'ammontare conseguito il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, ai sensi dell'articolo art. 85, TUIR;

- i proventi conseguiti a titolo di diritti d'autore concorrono alla verifica del limite solo se "correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta";
 - in caso di esercizio contemporaneo di più attività contraddistinte da diversi codici Ateco assume rilevanza la somma dei ricavi o compensi relativi alle diverse attività esercitate;
 - non assumono rilevanza gli ulteriori componenti positivi, indicati in dichiarazione dei redditi, per "migliorare" il proprio profilo di affidabilità ai fini ISA;
 - non deve essere considerata l'indennità di maternità, poiché la stessa non costituisce ricavo o compenso;
 - come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 9/E/2019, per verificare il superamento del predetto limite va considerato il regime contabile adottato nell'anno precedente a quello di applicazione del regime forfetario. Pertanto un soggetto in contabilità ordinaria, rileverà i ricavi in base al principio di competenza temporale mentre un soggetto in contabilità semplificata prenderà a riferimento i ricavi effettivamente incassati secondo il principio di cassa, ai sensi dell'articolo 18, D.P.R. 600/1973
- spese non superiori a 20.000 euro lordi annui erogate a titolo di lavoro dipendente e per collaboratori ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lett. c) e c-bis), TUIR, per compensi ad associati in partecipazione, per prestazioni di lavoro di familiari nonché a titolo di lavoro accessorio.

CAUSE OSTATIVE

Con la Circolare 9/E/2019, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- l'incompatibilità con il regime forfetario è "*in re ipsa*" ogni volta in cui il regime IVA o di determinazione del reddito sia un regime obbligatorio *ex lege*: si pensi, ad esempio, ad un'agenzia di viaggi che applica il regime Iva speciale ai sensi dell'articolo 74-ter, D.P.R. 633/1972;
- non sono compatibili con il regime forfetario le seguenti attività:
 - agricoltura e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-bis, D.P.R. 633/72);
 - vendita di sali e tabacchi (art. 74, comma 1, D.P.R. 633/72);
 - commercio di fiammiferi (art. 74, comma 1, D.P.R. 633/72);
 - editoria (art. 74, comma 1, D.P.R. 633/72);

- gestione di servizi di telefonia pubblica (art. 74, comma 1, D.P.R. 633/72);
 - rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (art. 74, comma 1, D.P.R. 633/72);
 - intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla Tariffa allegata al D.P.R. 640/72 (art. 74, comma 6, D.P.R. 633/72);
 - agenzie di viaggi e turismo (art. 74-ter, D.P.R. 633/72);
 - agriturismo (art. 5, comma 2, Legge 413/91);
 - vendite a domicilio (art. 25-bis, comma 6, D.P.R. 600/73);
 - rivendita di beni usati, oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (art. 36, D.L. 41/95);
 - agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (art. 40-bis, D.L. 41/95);
- l'esercizio di un'attività esclusa dal regime forfetario in quanto soggetta ad un regime speciale IVA ed espressiva ai fini IRPEF di un reddito d'impresa o lavoro autonomo, preclude l'accesso al regime anche per le altre attività esercitate non in regime speciale;
 - l'esercizio di un'attività agricola, nei limiti di cui all'articolo 32, TUIR, essendo produttiva di reddito fondiario, non preclude l'accesso al regime forfetario per le altre attività esercitate
 - l'opzione per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari consente al contribuente di adottare il regime forfetario a condizione che l'opzione sia stata esercitata nell'anno precedente a quello di applicazione del regime forfetario. Così, ad esempio:
 - l'attività di agriturismo esercitata ai sensi dell'articolo 5, comma 2, Legge 413/91, come precisato nella Circolare, n. 7/E/2008, può essere attratta al regime forfetario qualora il contribuente opti per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari;
 - il soggetto che applica il regime del margine con il metodo analitico o forfetario ex articolo 36, comma 3, D.L. 41/95, può adottare il regime forfetario, previa opzione per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari con riferimento all'esercizio dell'intera attività e non alle singole operazioni

Non possono accedere al regime forfetario:

- i soggetti non residenti in Italia, salvo producano in Italia almeno il 75% del reddito complessivo;

- chi esercita attività di cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili ovvero di mezzi di trasporto nuovi nei confronti di soggetti UE;
- i soggetti che contemporaneamente all'esercizio dell'attività partecipano a società di persone o associazioni professionali ai sensi dell'articolo 5, comma 3, lett. c), TUIR nonché ad imprese familiari;
- i soggetti che contemporaneamente all'attività svolta controllano direttamente o indirettamente S.r.l. o associazioni in partecipazione, esercenti attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dall'imprenditore o dal lavoratore autonomo;
- i soggetti che esercitano l'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti nei 2 anni precedenti, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai predetti datori di lavoro ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio per l'esercizio della professione

Con riferimento alla partecipazione in società di persone o associazioni professionali, la causa ostativa non opera a condizione che il soggetto, nell'anno precedente (es. entro il 31.12.2024) a quello di applicazione del regime forfetario, provveda preventivamente a rimuoverla. La predetta causa ostativa non opera neppure quando, in corso d'anno, il soggetto forfetario eredita una partecipazione a condizione che la stessa sia ceduta entro la fine dell'anno. E' equiparata alla partecipazione in società di persone la partecipazione in un'associazione professionale e nell'azienda coniugale. In questo senso, rileva il possesso di partecipazioni a titolo di nuda proprietà e non costituisce causa ostativa la partecipazione in una società semplice, salvo il caso in cui la stessa produca reddito di lavoro autonomo o d'impresa.

Quanto alla causa ostativa riferita al controllo diretto o indiretto di S.r.l. o associazioni in partecipazione, affinché operi la causa ostativa è necessario il verificarsi di entrambe le seguenti condizioni:

- controllo diretto o indiretto della S.r.l. o associazione in partecipazione;
- esercizio da parte delle stesse di attività direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dall'imprenditore o dal lavoratore autonomo.

Come precisato dall'Agenzia nella citata Circolare n. 9/E/2019, si rammenta che:

- la causa ostativa relativa al possesso di partecipazioni in S.r.l. va verificata alla fine dell'anno di applicazione del regime, poiché solo nell'anno di applicazione del regime è possibile verificare "la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla s.r.l. alle attività economiche svolte dal contribuente in regime forfetario";
- il controllo diretto va individuato in base all'articolo 2359, comma 1, C.c. e pertanto assume rilevanza:
 - o la disponibilità della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
 - o la disponibilità di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
 - o l'influenza dominante in virtù di particolari vincoli contrattuali;
- il controllo indiretto va individuato dal comma 2 del citato articolo 2359, in base al quale "ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; non si computano i voti spettanti per conto di terzi".
- nell'ambito delle persone interposte vanno ricompresi i familiari quali il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado;
- per individuare la riconducibilità o meno all'attività svolta dalla S.r.l. o associazione in partecipazione con quella svolta dal soggetto forfetario, occorre avere riguardo all'attività effettivamente esercitata (indipendentemente dal codice Ateco dichiarato). In presenza di due codici attività appartenenti alla medesima Sezione Ateco, la riconducibilità diretta o indiretta delle due attività sussiste nel caso in cui il soggetto forfetario effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi (assoggettati ad imposta sostitutiva) alla S.r.l. direttamente o indirettamente controllata, la quale deduce i relativi componenti negativi di reddito. Di conseguenza, non sono ritenute "attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili" tutte le attività autonomamente esercitate dalla S.r.l. In questo senso, non sono ritenute "attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili" le attività esercitate dalla S.r.l. utilizzando anche beni o servizi acquistati dal soggetto forfetario classificabili in una Sezione Ateco differente da quella in cui sono classificabili le attività esercitate dal soggetto forfetario. Tale condizione è ritenuta soddisfatta:
 - o in assenza di acquisti di beni o servizi dal soggetto forfetario;
 - o nel caso in cui i costi dei predetti beni o servizi non siano deducibili fiscalmente.

In merito alla causa ostativa riferita ai soggetti che esercitano l'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti nei 2 anni precedenti:

- i parametri cui fare riferimento per determinare la prevalenza sono i ricavi conseguiti o i compensi percepiti. Il requisito della prevalenza va inteso in senso assoluto. Pertanto la causa ostativa opera se i ricavi conseguiti o i compensi percepiti nell'anno nei confronti dei datori di lavoro o soggetti a essi riconducibili sono superiori al 50%;
- la verifica della prevalenza va effettuata al termine del periodo d'imposta;
- la causa ostativa non si applica qualora la cessazione del rapporto di lavoro sia intervenuta anteriormente ai 2 periodi d'imposta precedenti a quello di applicazione del regime forfetario.

Quanto ai soggetti riconducibili ai "datori di lavoro", nella citata Circolare n. 9/E, dopo aver evidenziato che la lett. d-bis) ricomprende nel suo ambito applicativo i soggetti che producono redditi di lavoro dipendente o assimilati, l'Agenzia ha precisato che la causa ostativa non riguarda i pensionati, qualora il pensionamento sia obbligatorio ai termini di legge.

LE NOVITA'

Recentemente, l'articolo 1, comma 12, Legge 207/2024, Finanziaria 2025, ha incrementato, soltanto per il 2025, da 30.000 a 35.000 euro, la soglia massima realizzabile di reddito di lavoro dipendente o assimilato ex articoli 49 e 50, TUIR che permette di accedere al regime forfetario a partire dal 01.01 dell'anno successivo.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 7/E/2020, in occasione della reintroduzione da parte della Finanziaria 2020 della predetta causa ostativa, il nuovo limite pari a 35.000 euro va verificato al 31.12.2024 e pertanto, i soggetti che nel 2024 hanno conseguito un reddito di lavoro dipendente:

- non superiore a 35.000 euro, potranno applicare o continuare ad applicare il regime forfetario nel 2025;
- superiore a 35.000 euro, non potranno applicare o continuare ad applicare il regime forfetario nel 2025.

Va evidenziato che tale causa di esclusione non rileva nel caso in cui il rapporto di lavoro sia cessato, situazione che va verificata nell'anno precedente in base a quanto precisato nella Circolare 10/E/2016.

Inoltre, l'articolo 17, Legge 203/2024, c.d. "Collegato Lavoro 2024", in vigore dal 12.01.2025, prevede che la causa ostativa "*soggetti che esercitano l'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti nei 2 anni precedenti*" applicabile ai soggetti che esercitano l'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro o ex datori di lavoro nei 2 anni precedenti (lett. d-bis), non si applica:

- alle persone fisiche iscritte in Albi o Registri professionali esercenti attività professionali, comprese quelle esercitate nelle forme di cui all'articolo 409, n. 3, C.P.C., ossia, rapporti di agenzia o rappresentanza commerciale che si concretizzano in una prestazione di opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale, anche se non a carattere subordinato (la collaborazione si intende coordinata quando il soggetto organizza autonomamente l'attività lavorativa);
- a favore di datori di lavoro che occupano più di 250 dipendenti (il numero dei dipendenti va calcolato al 01.01 dell'anno in cui sono stipulati contestualmente il contratto di lavoro subordinato e il contratto di lavoro autonomo o d'opera professionale);

a seguito di contestuale assunzione mediante:

- contratto di lavoro subordinato a tempo parziale e indeterminato;
- con un orario compreso tra il 40% e il 50% del tempo pieno previsto dal CCN di lavoro applicato.

I lavoratori autonomi devono eleggere un domicilio professionale diverso da quello del soggetto con cui hanno stipulato il contratto di lavoro subordinato a tempo parziale.

In mancanza di iscrizione in Albi o Registri professionali, la causa ostativa (lett. d-bis), non trova applicazione altresì nei confronti delle persone fisiche che esercitano attività di lavoro autonomo, nei casi e nel rispetto delle modalità e condizioni previsti da specifiche intese ex articolo 8, D.L. 138/2011 ossia, da intese realizzate da contratti collettivi di lavoro sottoscritti a livello aziendale o territoriale da associazioni dei lavoratori comparativamente più rappresentative o da loro rappresentanze sindacali operanti in azienda. Tali intese sono

finalizzate a promuovere un aumento dell'occupazione e a migliorare la qualità dei contratti di lavoro.

Le predette disposizioni si applicano a condizione che il contratto di lavoro autonomo stipulato contestualmente al contratto di lavoro subordinato:

- sia certificato dall'apposita commissione ai sensi dell'articolo 76, D.lgs. 276/2003 (ossia, istituita presso Enti bilaterali costituiti nell'ambito territoriale di riferimento ovvero a livello nazionale / Direzioni provinciali del lavoro e Province / Università / Ministero del Lavoro / Consigli provinciali consulenti del lavoro);
- non si configuri, rispetto al contratto di lavoro subordinato, alcuna forma di sovrapposizione in merito all'oggetto e alle modalità della prestazione nonché all'orario e alle giornate di lavoro.

IL REGIME CONTRIBUTIVO AGEVOLATO

Il comma 77, Legge 190/2014, prevede un regime previdenziale agevolato, in base al quale è possibile beneficiare della riduzione contributiva del 35%.

L'applicazione dell'agevolazione richiede la presentazione all'INPS di una specifica comunicazione entro il 28.02 dell'anno a decorrere dal quale il contribuente intende applicarlo ovvero revocarlo. Per i contribuenti che aprono la partita iva in corso d'anno, la comunicazione deve essere fatta nel modo più tempestivo possibile, per consentire all'INPS di elaborare i conteggi dei contributi.

L'uscita dal regime forfetario si riflette anche sul regime previdenziale in esame. Di conseguenza il contribuente che esce dal regime forfetario dal 2025 dovrà comunicare all'INPS entro il 28.02.2025 la rinuncia o cessazione del regime previdenziale agevolato.

Nell'ambito della Finanziaria 2025, l'articolo 1, comma 186 prevede che, i soggetti che si iscrivono nel 2025 per la prima volta alla Gestione IVS artigiani o commercianti, che percepiscono redditi d'impresa, anche in regime forfetario, possono chiedere la riduzione contributiva al 50%.

L'agevolazione in esame:

- è attribuita per 36 mesi senza soluzione di continuità di contribuzione (ossia, senza possibilità di interruzione della contribuzione) a una delle due Gestioni, dalla data di

- inizio dell'attività di impresa avvenuta tra il 01.01 e il 31.12.2025 (ad esempio, in caso di inizio dell'attività a luglio 2025, la riduzione contributiva spetta fino a giugno 2028);
- è alternativa rispetto ad altre misure agevolative che prevedono riduzioni di aliquota. In altre parole, la riduzione contributiva al 50% non è compatibile con il predetto regime previdenziale agevolato che prevede la riduzione contributiva del 35%. Tuttavia, si ritiene che un contribuente forfetario che inizia l'attività, potrebbe applicare per i primi 36 mesi la riduzione contributiva al 50% e successivamente quella del 35%;
 - è concessa nel rispetto dei limiti e/o condizioni di cui al Regolamento UE n. 2831/2023 in materia di aiuti "de minimis".

IMPOSTA SOSTITUTIVA

Ai sensi del comma 64, Legge 190/2014 il reddito è calcolato applicando ai ricavi O compensi un coefficiente di redditività differenziato a seconda dell'attività esercitata.

Al reddito determinato forfetariamente, al netto dei contributi previdenziali obbligatori direttamente deducibili, si applica l'imposta sostitutiva del 15%.

In base al comma 65, Legge 190/2014 è possibile applicare l'imposta sostitutiva pari al 5% per il periodo d'imposta di inizio dell'attività e per i 4 anni successivi, al verificarsi dei seguenti requisiti:

- il contribuente non ha esercitato, nei 3 anni precedenti, attività artistica, professionale o d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisce, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui la stessa costituisca un periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio della professione.

Nella Circolare 10/E/2016, l'Agenzia ha precisato che, il requisito della "mera prosecuzione" sussiste quando la "nuova" attività si differenzia soltanto dal punto di vista formale ma, di fatto, viene svolta in sostanziale continuità rispetto alla precedente e pertanto, nei confronti della stessa clientela e con le stesse competenze lavorative. Di conseguenza, la continuità sussiste qualora il contribuente eserciti la medesima attività svolta precedentemente come lavoratore dipendente o autonomo rivolgendosi allo stesso mercato di riferimento.

Secondo quanto ulteriormente specificato nella citata Circolare 10/E/2016, la mera prosecuzione sussiste anche quando la cessazione del rapporto di lavoro avvenga per cause indipendenti dalla volontà del lavoratore. La continuità non sussiste qualora la nuova attività o il mercato di riferimento siano diversi.

In caso di proseguimento di un'attività esercitata da un altro soggetto, l'ammontare dei ricavi o compensi del periodo d'imposta precedente non deve essere superiore ai limiti di ricavi o compensi previsti per il regime forfetario pari cioè a 85.000 euro.

Le prossime scadenze



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.

20 febbraio 2025

ENASARCO – VERSAMENTO CONTRIBUTI

Termine entro il quale versare i contributi previdenziali relativi al trimestre ottobre-dicembre 2024.

25 febbraio 2025

ELENCHI INTRASTAT

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

28 febbraio 2025

COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Termine per inviare telematicamente la comunicazione dati delle liquidazioni periodiche relative al 4° trimestre 2024.

IMPOSTA DI BOLLO

Termine per versare l'imposta di bollo sulle fatture elettroniche relative al 4° trimestre 2024.

INAIL

Termine per presentare le denunce retributive annuali.
