



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale **numero 7 del 25 febbraio 2025**

In breve

- | | | | |
|----------|--|----------|---|
| 1 | La fattura elettronica omessa va comunicata con codice TD29 | 2 | Pagamento dilazionato debiti contributivi INPS e INAIL |
|----------|--|----------|---|

Approfondimenti

- | | | | |
|----------|---|----------|--|
| 1 | Le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate in tema di autotutela: prima parte | 2 | La sospensione dell'obbligo di conservazione del capitale sociale |
| 3 | Novità in tema di lavoro autonomo: prima parte | | |

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



.....	10
In breve.....	14
La fattura elettronica omessa va comunicata con codice TD29	14
Pagamento dilazionato debiti contributivi INPS e INAIL.....	17
L'Approfondimento – 1	18
Le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate in tema di autotutela – prima parte	18
L'Approfondimento – 2	26
La sospensione dell'obbligo di conservazione del capitale sociale	26
L'Approfondimento – 3	36
Novità in tema di lavoro autonomo – prima parte.....	36
DigitalStudio.....	45
La gestione documentale in modalità digitale	45

Flash di stampa



Detrazioni per l'acquisto immobili con interventi edilizi	IL SOLE 24 ORE 17.02.2025	Tramite la legge di Bilancio 2025 è possibile beneficiare della detrazione per interventi di ristrutturazione edilizia in misura pari al 36% per il 2025 e al 30% nel 2026 e 2027.
Doppia franchigia per trasferimenti patrimoniali per successione	IL SOLE 24 ORE 17.02.2025	Nel caso di trasferimento patrimoniale avvenuto mortis causa o per atto inter vivos, tramite il D.Lgs. 139/2024 spettano entrambe le franchigie, che quantificano la fascia di esenzione per il soggetto passivo.
Per le commesse su più anni doppia gestione in dichiarazione	IL SOLE 24 ORE 18.02.2025	L'art. 9 D.Lgs. 192/2024 stabilisce, con effetto dall'esercizio 2024, che per la determinazione dell'imponibile assumono rilevanza gli importi iscritti in bilancio secondo i principi contabili, anche se differiscono da quelli fiscali.
Effetti della riapertura della rottamazione-quater	ITALIA OGGI 18.02.2025	La proroga della rottamazione-quater prevista dalla legge di conversione del decreto Milleproroghe 2025 rappresenterà un rischio per il Fisco, in quanto con la presentazione della domanda, visto la sospensione di ruoli e azioni di recupero, il contribuente potrebbe incassare crediti verso lo Stato in realtà bloccati da cartelle di pagamento.
Riapertura rottamazione-quater	ITALIA OGGI 17.02.2025	Tramite l'approvazione dell'emendamento alla legge di conversione del D.L. 202/2024 si riaprono i termini della definizione agevolata per i contribuenti che, alla data del 31.12.2024, risultavano decaduti dalla procedura in quanto non erano riusciti a versare le somme complessivamente dovute.
Rimborsi su fattura del professionista	IL SOLE 24 ORE 19.02.2025	L'art. 13 D.P.R. 633/1972 stabilisce che nel documentare con fattura le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto, il professionista deve ricomprendere tali

spese nella base imponibile Iva, senza considerarle ai fini della ritenuta Irpef. Per questo, il relativo importo concorrerà alla formazione della base imponibile Iva, senza avere rilevanza nella determinazione del reddito. Concorre invece a determinare la base imponibile del contributo integrativo previdenziale (ad esempio, Cassa forense, Cassa dottori commercialisti, Inarcassa, gestione separata Inps).

Concordato preventivo e flat tax incrementale

ITALIA OGGI
19.02.2025

Dalle istruzioni fornite, si evince come la parte di reddito imponibile che i contribuenti sceglieranno di assoggettare all'imposta sostitutiva di cui all'art. 20 D. Lgs.13/2024, non concorrerà a determinare il reddito d'impresa o di lavoro autonomo da tassare ai fini delle imposte dirette.

Rettifiche in dichiarazione per le voci fuori concordato

IL SOLE 24 ORE
19.02.2025

Il reddito che deriva dall'adesione al concordato preventivo biennale (CPB) va assoggettato a imposizione dopo aver rettificato le componenti non considerate dalla proposta accettata.

Cessione e sconto per lavori superbonus

IL SOLE 24 ORE
19.02.2025

Per le spese sostenute (o ancora da sostenere) nel 2025, la cessione o lo sconto sono possibili per gli interventi superbonus, a condizione di rispettare le condizioni di cui all'art. 1, c. 56 della legge di Bilancio 2025.

Lista Ue paradisi fiscali

ITALIA OGGI
19.02.2025

Il Consiglio dell'Unione Europea, riunito in sede Ecofin, ha aggiornato la lista grigia Ue dei paradisi fiscali.

Rottamazione estesa a tutte le rate non pagate

IL SOLE 24 ORE
20.02.2025

In sede di conversione del decreto Milleproroghe (D.L. 202/2024), è stato inserito un emendamento che consente anche a coloro che non hanno pagato nessuna rata della rottamazione-quater di beneficiare della riapertura dei termini, a condizione però di saldare la rata in scadenza a fine febbraio e presentare l'apposita denuncia entro il 30.04.2025.

ITALIA OGGI
20.02.2025

L'art. 22, c. 1, lett. e) D.Lgs. 13/2024 stabilisce che il mancato versamento delle

Decadenza concordato preventivo		imposte, derivanti dall'adesione al concordato preventivo biennale, emerso a seguito dei controlli automatizzati, di cui all'art. 36-bis Dpr 600/1973, comporti la decadenza dell'accordo.
Affitto terreno agricolo	IL SOLE 24 ORE 20.02.2025	Dalla lettura delle bozze dei modelli dichiarativi 2025 emerge che è ancora attiva la possibilità per i locatori di terreni agricoli, dichiarare se si tratta di affitto in regime vincolistico (codice 2) oppure di libero mercato (codice 3).
Passaggio da Transizione 5.0 a 4.0 in mancanza di requisiti	IL SOLE 24 ORE 20.02.2025	Secondo la circolare operativa MIMIT 16.08.2024, nel caso in cui un bene soddisfa i criteri di Industria 4.0 ma non consente di ottenere il risparmio energetico richiesto per accedere alla Transizione 5.0, l'impresa può fruire del credito d'imposta 4.0.
Finanziamento dei soci in Cpb	IL SOLE 24 ORE 20.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, nel corso di Telefisco 2025, ha chiarito che l'operazione di conferimento di partecipazioni e/o di crediti tra società aderenti al concordato preventivo biennale comporta la cessazione per entrambe le parti coinvolte. Non rilevano invece ai fini della cessazione del Cpb gli aumenti di capitale effettuati con l'utilizzo di riserve preesistenti o con la conversione dei finanziamenti effettuati in precedenza dai soci.
Contributi Inps professionisti dei social	IL SOLE 24 ORE 20.02.2025 ITALIA OGGI 20.02.2025	L'INPS, con la circolare n. 44/2025, ha chiarito che chi si dedica all'attività di creazione di contenuti per il web, non per hobby, deve iscriversi all'Inps e versare i contributi alla gestione commercianti (per esempio chi vende video o gestisce banner pubblicitari) o alla gestione separata (youtuber, streamer, etc.) ovvero, nell'ipotesi di blogger e influencer, alla gestione dello spettacolo.
	IL SOLE 24 ORE 21.02.2025	È stata approvata in via definitiva la legge di conversione del decreto Milleproroghe 2025 e tra le principali misure si segnala:

Conversione del decreto Milleproroghe 2025

- la riapertura della rottamazione-quater per i debitori che hanno saltato una o più rate, scadute alla fine di dicembre 2024;
- la proroga al 17.03.2025 della pubblicazione dei modelli dichiarativi redditi e Irap 2025;
- divieto per tutto il 2025 di trasmettere al SdI i dati delle fatture per spese mediche emesse nei confronti dei cittadini;
- slittamento al 31.03.2025 del termine entro cui le imprese devono stipulare l'assicurazione contro eventi catastrofali.

Sanzioni per dichiarazioni omesse

ITALIA OGGI
21.02.2025

Con le modifiche apportate dal D.Lgs. 87/2024 all'art. 1 D.Lgs. 471/1997, in caso di omessa presentazione dei modelli di dichiarazione la sanzione amministrativa applicata passa dal 120%-240% delle imposte dovute con minimo di 250 euro alla percentuale fissa del 120%.

Rottamazione quater

IL SOLE 24 ORE
22.02.2025

I riammessi alla rottamazione-quater riceveranno un nuovo piano dei pagamenti che andrà a sostituire integralmente quello originario.

Contributo di solidarietà sugli extraprofitti

IL SOLE 24 ORE
22.02.2025

La Corte di Giustizia Ue sta valutando la legittimità del contributo di solidarietà sugli extraprofitti con riguardo all'estensione del perimetro soggettivo degli operatori economici colpiti.

Società agricole e bilancio

IL SOLE 24 ORE
22.02.2025

La società agricole costituite sotto forma di società di persone diversa dalla società semplice o società di capitali, anche se svolgono in via esclusiva le attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., sono soggette all'obbligo della tenuta delle scritture e dei documenti contabili.

L'Agenzia interpreta



Contributo in conto impianti assoggettato a Ires e Irap	INTERPELLO N. 35 DEL 17.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che il contributo in conto impianti è ordinariamente assoggettato a Ires e Irap, senza che si applichi la detassazione speciale Covid ex art. 10-bis, D.L. 137/20 (decreto Ristori).
Noleggio di impianto sportivo	INTERPELLO N. 36 DEL 17.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che le prestazioni di noleggio di un impianto sportivo rese da una società sportiva dilettantistica verso le associazioni iscritte alla medesima Federazione devono essere considerate fuori campo Iva.
Credito d'imposta ZIs	PROVVEDIMENTO DIRETTORIALE N. 39039/2025	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha stabilito la percentuale "effettiva", pari al 100%, del credito d'imposta per le imprese insediate nelle Zone logistiche semplificate (ZIs).
Distacchi di personale da assoggettare a Iva	INTERPELLO N. 38 DEL 18.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha ribadito che per gli accordi stipulati dal 1.01.2025, i distacchi e i prestiti di personale vanno assoggettati a Iva.
Rideterminazione del bonus Sud	INTERPELLO N. 37 DEL 18.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la rideterminazione del credito d'imposta per gli investimenti al Sud può essere eseguita direttamente all'interno di una dichiarazione dei redditi integrativa di quella trasmessa nell'anno di concessione del bonus, tramite la compilazione del quadro RU.
Spese propedeutiche ai lavori escluse da SAL superbonus	INTERPELLO N. 26 DEL 12.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che le spese relative ai servizi tecnici propedeutici all'inizio dei lavori e le mere attività preparatorie del cantiere non vanno conteggiate ai fini della determinazione del Sal (Stato di avanzamento dei lavori) necessario per accedere allo sconto in fattura superbonus.

Imposta di registro	RISOLUZIONE N. 13/E/2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 13/E/2025, ha affermato che l'imposta di registro, dovuta per il decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento del terzo assuntore ex art. 123 e ss. L.F., così come nell'analoga fattispecie afferente alla liquidazione giudiziale, va applicata con riguardo ai singoli beni dell'attivo fallimentare, oggetto di trasferimento all'assuntore, in base alla natura di ciascuno di essi.
----------------------------	-----------------------------	---

Nella confisca niente prelievo fino alla cessione	INTERPELLO N. 39 DEL 19.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha confermato che il complesso aziendale oggetto di confisca si considera mantenuto al patrimonio dello Stato solo fino al momento in cui ne è disposta la destinazione definitiva [art. 48, c. 8, lett. a) D.lgs. 159/2011].
--	---------------------------------------	---

Incarico giudiziale esente da imposta di bollo	INTERPELLO N. 40 DEL 20.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che il contratto stipulato tra l'amministrazione e il professionista per l'affidamento di un incarico giudiziale non è soggetto a imposta di bollo ai sensi dell'art. 25 della Tabella annessa al Dpr 642/1972.
---	---------------------------------------	--

Regime impatriati e passaggi infragruppo	INTERPELLO N. 41 DEL 20.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che nel caso di trasferimento infragruppo di lavoratori che intendono usufruire del nuovo regime agevolativo a favore degli impatriati, il requisito minimo di permanenza all'estero è pari a 6 anni, a condizione che il lavoratore non sia stato impiegato per il soggetto del gruppo residente in Italia durante il periodo d'imposta precedente il trasferimento all'estero o, comunque, fino alla data in cui avviene il trasferimento.
---	---------------------------------------	---

Registro libri sociali digitali	INTERPELLO N. 42 DEL 20.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la tenuta in modalità digitale dei libri sociali impone il pagamento della tassa di concessione governativa (Tcg) e dell'imposta di bollo per singole righe,
--	---------------------------------------	--

parametrata a una pagina virtuale di 25 righe.

Associazione di
medici soggetto
passivo Ires e Irap

INTERPELLO
N. 23
DEL 7.02.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che l'associazione costituita da medici di medicina generale con la finalità di organizzare la gestione dell'ambulatorio riaddebitandone i puri costi ai membri assume soggettività passiva ai fini Ires e Irap come ente commerciale.



Il Giudice ha sentenziato

Il processo tributario e giudicato penale

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 3800/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha delimitato la modifica introdotta dal decreto sanzioni (D.lgs. 87/2024), affermando la possibilità di far valere il giudicato penale nel processo tributario solo per la parte relativa alle sanzioni amministrative, lasciando sempre al giudice tributario la maggiore imposta accertata dal Fisco.

Acquisto immobile inagibile

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 3913/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha affermato che anche un edificio classificato in catasto nella categoria F/2 (fabbricati collabenti) può essere acquistato con l'agevolazione prima casa.

Impugnabile il blocco automatico cessione crediti

C.G.T. DI REGGIO
EMILIA
N. 44/2/2025

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia ha affermato che il blocco automatico alla cessione dei crediti ex art. 122-bi, D.L. 34/2020 (Decreto Rilancio) può essere impugnato e che è necessaria la sua motivazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Opposizione alle contestazioni del contribuente

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 3913/2025

La Cassazione, con ordinanza, ha affermato che anche con l'inammissibilità delle domande nuove nel giudizio tributario d'appello, il Fisco può opporsi alle contestazioni proposte dal contribuente in primo grado.

Valore delle rimanenze per soggetti in contabilità semplificata

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 1861/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha ribadito che anche le imprese minori in contabilità semplificata devono indicare il valore delle rimanenze. In loro assenza, è legittimo l'accertamento induttivo.

Reato di autoriciclaggio	CORTE DI CASSAZIONE N. 47/2025	La Cassazione, con la sentenza, ha distinto il delitto di bancarotta distrattiva da quello di autoriciclaggio, stabilendo che commette il reato di autoriciclaggio l'imprenditore che, per salvare la propria società, riutilizza delle somme di denaro di proprietà di un'altra società fallita in favore della propria.
Test di operatività	CORTE DI CASSAZIONE N. 4151/2025	La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che non è possibile basare il rigetto dei rimborsi Iva, così come i recuperi della detrazione, sul mancato superamento del test di operatività delle società di comodo. La sentenza conferma quanto già affermato dalla Corte di giustizia europea, causa C-341/22.
Immobile locato esclude "prima casa"	CORTE DI CASSAZIONE N. 4102/2025	La Cassazione, con l'ordinanza, ha stabilito che il contribuente proprietario di un'abitazione concessa in locazione non può comprare un'altra abitazione con l'agevolazione "prima casa", adducendo che l'immobile è inidoneo all'uso abitativo a causa della locazione in corso. In precedenza (Cass. Sent. N. 19989/2018) tale possibilità era concessa.
Retribuzioni elevate	C.G.T. DI SECONDO GRADO DEL LAZIO N. 909/7/2025	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, ha stabilito che la corresponsione di retribuzioni elevate non configura, di per sé, una ipotesi di distribuzione indiretta di utili incompatibile con le finalità non lucrative dell'ente di istruzione nonché con l'applicazione della mini-Ires.
Trasferimento sede noleggino auto	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI ROMA N. 2176/2025	La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, ritiene configurato l'abuso di diritto con il trasferimento fittizio della sede della società di noleggino auto nelle Province autonome al fine di beneficiare del trattamento fiscale più favorevole.

**Agevolazioni
Cosap/Tosap**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 769-771-773-
774-755/2025

La Cassazione, con le ordinanze, consente di applicare alle società produttrici di energia elettrica, le agevolazioni ai fini Cosap e Tosap, previste dall'art. 63, cc. 2 e 3 D.Lgs. 446/1997.

**Esenzione Imu e
assegnazione della
casa familiare**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 4303/2025

La Cassazione, con l'ordinanza ha sancito che l'esenzione dal pagamento dell'Imu prevista dall'art. 1, c. 707 L. 147/2013 in relazione al possesso di casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, significa che in detta unità immobiliare il contribuente abbia stabilito la propria residenza anagrafica e la dimora.

Esenzione Imu

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA LOMBARDIA
N. 432/2025

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, ha stabilito che l'esenzione Imu è correlata alla coesistenza di due requisiti: la residenza anagrafica e la dimora abituale, e per questo, gli scarsi consumi riscontrati dalle utenze domestiche, non possono portare in automatico alla revoca del beneficio per la non abitualità della dimora.

**Rimborso da
dividendi esteri**

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI CATANIA
N. 8655/13/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Catania, ha respinto il ricorso di un contribuente che aveva tassato dei dividendi esteri nel quadro RM della propria dichiarazione dei redditi e per chiesto a rimborso le ritenute fiscali estere, in quanto manca il dettaglio della composizione degli importi indicati nel quadro RM delle dichiarazioni dei redditi presentate per i citati periodi d'imposta.

**Accertamento
d'ufficio**

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA SICILIA
N. 63/2025

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, ha stabilito che l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi consente all'Agenzia delle Entrate di ricostruire il reddito mediante l'accertamento d'ufficio,

tenendo comunque conto delle componenti negative di reddito emerse dagli accertamenti compiuti.

**Retroattività della
tenuità del fatto per
falsa fatturazione**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 7027/2025

La Cassazione, Terza sezione penale, con la sentenza, ha disposto l'effetto retroattivo delle nuove previsioni sulla non punibilità per la particolare tenuità del fatto dei reati tributari ex art. 13, c. 3 D.Lgs. 74/2000, come modificato dal D.Lgs. 87/2024 di riforma del sistema sanzionatorio.

**Sanzione tributaria e
interessi**

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA LOMBARDIA
N. 377/2025

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, ha sancito che la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi, poiché in caso contrario si realizzerebbe un anatocismo.

**Esenzione Ici per gli
immobili della
Chiesa a uso misto**

CORTE
COSTITUZIONALE
N. 20/2025

La Corte Costituzionale, con la sentenza, ha ritenuto inammissibile ai fini costituzionali l'art. 7, c. 1, lett. i), del D.Lgs. 504/1992 che prevede che gli immobili ecclesiastici a "uso misto", ossia utilizzati in parte a scopo religioso e in parte a scopo commerciale, accatastati unitariamente, non avrebbero potuto utilizzare lo "scorporo delle superfici" in base alla loro effettiva destinazione, al fine di beneficiare dell'esenzione Ici.

**Contributo
extraprofitti
operatori energetici
2022**

CORTE
COSTITUZIONALE
N. 21/2025

La Corte Costituzionale, con ordinanza, ha rimesso alla Corte di Giustizia europea il giudizio di compatibilità con il diritto Ue del contributo di solidarietà temporaneo imposto agli operatori energetici dall'art. 1, cc. da 115 a 119, L. 197/2022.

In breve

La fattura elettronica omessa va comunicata con codice TD29

Dal 1° aprile 2025, per segnalare all'Agenzia delle Entrate la mancata o irregolare ricezione di una fattura tramite il Sistema di Interscambio, si dovrà usare il codice TD29. Questo è quanto stabilito dalle nuove specifiche tecniche aggiornate il 31 gennaio 2025. Sono state anche introdotte altre funzionalità per tenere conto delle recenti novità.

Il 31 gennaio 2025, l'Agenzia delle Entrate ha aggiornato le specifiche tecniche per le fatture elettroniche. Questo aggiornamento è stato necessario per risolvere problemi derivanti dalle nuove disposizioni fiscali degli ultimi mesi.

In particolare, la riforma delle sanzioni introdotta con il D.Lgs. n. 87/2024 ha generato alcune incertezze riguardo alle modalità operative per porre rimedio all'omessa o irregolare emissione delle fatture. Si è quindi corso ai ripari con l'introduzione di un nuovo codice fattura.

La riforma delle sanzioni fiscali (D.Lgs. n. 87/2024), in vigore dal 1° settembre 2024, ha rivisto l'intero sistema sanzionatorio penale e amministrativo.

L'art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/1997 riformato impone una sanzione del 70% dell'imposta (minimo 250 euro) al cessionario o committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, acquista beni o servizi senza fattura emessa nei termini di legge o con fattura irregolare, salva la responsabilità del cedente o commissionario.

Il cessionario o committente può evitare la sanzione comunicando l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle Entrate entro 90 giorni dalla scadenza per l'emissione della fattura o dalla data di emissione della fattura irregolare.

Non è una novità assoluta poiché anche la norma pre-riforma puniva questo comportamento, sebbene con un diverso sistema sanzionatorio (sanzione del 100% dell'imposta). Tuttavia, le modalità per evitare la sanzione erano differenti rispetto a quelle attualmente previste.

Infatti, la norma in vigore fino al 31 agosto 2024, stabiliva che la sanzione non si applicava se il cessionario o committente:

- non avendo ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentava all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare con le indicazioni prescritte per la fattura;
- avendo ricevuto una fattura irregolare, presentava all'ufficio, entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni di cui sopra, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

Attualmente, al fine di evitare sanzioni, è richiesto che il soggetto in questione comunichi l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle Entrate entro novanta giorni dal termine previsto per l'emissione della fattura o dalla data in cui è stata emessa la fattura irregolare, utilizzando gli strumenti forniti dalla stessa Agenzia.

Sulla base della formulazione letterale della norma, era emerso il dubbio riguardo alla modalità operativa da seguire e, in particolare, su quale fosse l'intenzione del Legislatore con l'espressione "strumenti messi a disposizione" dall'Agenzia delle Entrate. Con le nuove specifiche tecniche, la questione appare risolta.

È stato modificato lo schema XSD della fattura ordinaria introducendo un nuovo tipo di documento, TD29, da utilizzare per la comunicazione all'Agenzia delle Entrate in caso di omessa o irregolare fatturazione.

Rimane un dubbio: con le nuove specifiche tecniche in vigore dal 1° aprile 2025, non è chiaro se si possa usare il codice TD20 nel frattempo. Questo codice si usa normalmente per l'omessa o irregolare fatturazione nelle operazioni con inversione contabile. In assenza di ulteriori precisazioni questa sembra essere l'unica strada percorribile per la comunicazione di cui si discute.

Inoltre, il codice TD20 è stato aggiornato nella sua descrizione, ora definita come "Autofattura per regolarizzazione e integrazione delle fatture (ex art. 6 c. 9-bis d.Lgs. 471/97 o art. 46 c.5 D.L. 331/93)".

Con l'aggiornamento delle specifiche tecniche, il tracciato della fatturazione elettronica subisce ulteriori modifiche.

Volendo sintetizzare, le novità dal 1° aprile 2025 sono le seguenti:

- 1) è stato variato lo schema XSD della fattura ordinaria e semplificata per l'introduzione del nuovo regime transfrontaliero di franchigia IVA RF20 (direttiva UE n. 2020/285);
- 2) sono stati aggiornati i codici valori per le fatture di vendita gasolio o carburante, per recepire la nuova codifica prevista dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli nella tabella TA13 (Tabella prodotti energetici);
- 3) sono state aggiornate le descrizioni dei codici errore 00471, 00473 e 00475;
- 4) è stato modificato il criterio di verifica per i codici errore 00404 e 00409;
- 5) è stato modificato il controllo codice 00460 per l'eliminazione del limite a 400 euro dell'importo totale della fattura semplificata nel caso in cui il Cedente/Prestatore emetta in regime forfettario (art. 1, commi 54-89, legge n. 190/2014) o in regime transfrontaliero di franchigia IVA (direttiva UE n. 2020/285).

Infatti, con le nuove specifiche tecniche, per le sole fatture semplificate, il codice 00460, dal 1° aprile, restituirà il seguente messaggio: "Importo totale superiore al limite previsto per le fatture semplificate ai sensi del DPR 633/72, art. 21 bis (nelle fatture semplificate il valore dell'elemento <Importo>, o la somma dei valori di tale elemento se presente più volte, non può eccedere il limite di euro 400, salvo il caso in cui la fattura sia emessa in regime forfettario (RF19 - Regime forfettario (art. 1, c. 54-89, L. 190/2014)) o in regime transfrontaliero di Franchigia IVA (RF20 - Regime transfrontaliero di Franchigia IVA (Direttiva UE 2020/285)), e salvo il caso in cui si stia modificando una fattura già emessa e quindi sia valorizzato il blocco <DatiFatturaRettificata>)".

Pagamento dilazionato debiti contributivi INPS e INAIL

L'articolo 23 L. 203/2024 consente da quest'anno la dilazione fino a 60 rate dei debiti contributivi verso INPS e INAIL. In particolare è stato modificato l'art. 2, c. 11 D.L. 338/1989 (L. 389/1989) che disciplinava il pagamento rateale dei debiti contributivi dei soli INPS e INAIL, non affidati per il recupero all'Agenzia della Riscossione, dove in caso di richiesta di rateazione possono essere concesse dalle 24 alle 60 rate mensili.

Con il nuovo c. 11-bis all'art. 2 D.L. 338/1989 (L. 389/1989), è stata prevista una disciplina specifica relativa al pagamento rateale dei debiti per contributi, premi e accessori di legge, esclusivamente da parte dell'INPS e dell'INAIL, per un massimo di 60 rate. Secondo le attuali disposizioni, l'INPS può concedere rateazioni fino a 24 rate mentre per estenderle fino a 36 è necessaria un'autorizzazione. È necessario invece l'intervento del Ministero del Lavoro (decreto) se si vuole estendere la rateazione fino a 60 rate.

Entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge (12.01.2025), il Ministero del Lavoro dopo aver consultato il Ministero dell'Economia, l'INPS e l'INAIL, dovrà emanare uno specifico decreto, mentre i requisiti, criteri e modalità di pagamento saranno definiti con successivi atti da parte degli enti coinvolti.

Rispetto a quanto stabilito dal comma 1, per coerenza, è previsto che dal 1.01.2025 per INPS e INAIL smette di applicarsi l'art. 116, c. 17 L. 388/2000, che disciplina, per gli enti, di cui all'art. 2, c. 11 D.L. 338/1989 (L. 389/1989), le possibilità di concedere la dilazione fino a 60 rate mensili dopo il decreto del Ministero del Lavoro. Questo perché appunto la materia verrà affrontata dai Cda degli Enti.

Secondo la Relazione tecnica allegata, da un lato vi sarà una semplificazione procedimentale a vantaggio del richiedente e allo stesso tempo vi sarà una riduzione dei costi amministrativi di gestione per INPS e INAIL. Si ricorda poi che nel momento in cui sia l'Agenzia della Riscossione a recuperare il debito, il contribuente ha la possibilità di ottenere una rateizzazione fino a 72 rate e, in caso di grave e comprovata situazione di difficoltà, estendere le rate fino a un massimo di 120 rate.

L'Approfondimento

Le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate in tema di autotutela: prima parte

PREMESSA

Con il Dlgs n. 219/2023 il Legislatore intervenendo sullo Statuto dei contribuenti ha modificato l'istituto dell'autotutela.

In buona sostanza la novella normativa, eliminando il carattere di discrezionalità dell'istituto, ha introdotto due forme di autotutela:

- obbligatoria, di cui all'art. 10-quater, comma 1 della Legge n. 212/2000, in cui vengono elencati i casi in cui l'Ufficio deve procedere obbligatoriamente all'annullamento o alla rinuncia di atti impositivi;
- facoltativa, ex art. 10-quinquies, comma 1 della Legge 202/2000 dove vengono individuate le ipotesi in cui l'esercizio del potere di autotutela risulta facoltativo.

Di seguito, alla luce di quanto chiarito dal documento di prassi n. 21/E/2024 riportiamo le osservazioni di maggior interesse rese dall'Amministrazione Finanziaria.

L'AUTOTUTELA

Il Dlgs n. 219/2023 intervenendo sullo Statuto dei contribuenti, ex Legge n. 212/2002, ha rinnovato l'istituto dell'autotutela introducendo due forme di autotutela:

- obbligatoria, di cui all'art. 10-quater comma 1 della Legge n. 202/2000;
- facoltativa, ex art. 10-quinquies, comma 1 della Legge n. 202/2000.

AUTOTUTELA OBBLIGATORIA

Evidenziamo anzitutto che relativamente all'autotutela obbligatoria, l'Ufficio nel documento di prassi n. 21/E/2024 precisa che le fattispecie non riprodotte nell'elenco contenuto nell'articolo 10-quater e che, comunque, non integrano altre ipotesi ivi contemplate, non rilevano ai fini dell'autotutela obbligatoria e, dunque, l'Amministrazione non ha l'obbligo di

esercitare il relativo potere. Resta ferma, però, in tali ipotesi, la possibilità di esercitare il potere di autotutela facoltativa.

Come stabilito, inoltre, dall'art. 10-quater, comma 1 dello Statuto dei contribuenti ***“L'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione:***

- a) errore di persona;***
- b) errore di calcolo;***
- c) errore sull'individuazione del tributo;***
- d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;***
- e) errore sul presupposto d'imposta;***
- f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;***
- g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza”.***

Si nota facilmente che contrariamente ai casi individuati dal DM n. 37/1997 sono state escluse le ipotesi riguardanti:

- l'evidente errore logico;
- la doppia imposizione;
- la sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regime agevolati, precedentemente negati.

Ebbene, in merito alle ipotesi escluse riportiamo quanto affermato nella citata circolare n. 21/E/2024 dove è stato chiarito che le esclusioni elencate possono rientrare nel caso dell'errore sul presupposto d'imposta.

Più precisamente, rileverà:

- l'errore logico, qualora lo stesso determini una palese infondatezza dell'atto che si traduca nel ritenere indebitamente realizzato il presupposto d'imposta;
- la doppia imposizione, qualora sia espressamente vietata da una norma la cui violazione determini la mancata realizzazione del presupposto d'imposta;

- la sussistenza di requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni ed agevolazioni qualora l'errore riguardi i presupposti per fruire delle predette deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi.

Tuttavia, l'Ufficio ricorda che anche in queste ipotesi deve sempre sussistere la manifesta illegittimità dell'atto di imposizione.

Sempre nello stesso documento di prassi l'Amministrazione Finanziaria evidenzia, infine, che l'elenco, ex art. 10-quater include una ipotesi che l'art. 2 del DM n. 377 1997 non prevedeva chiaramente, ovvero il caso dell'errore sull'individuazione del tributo.

Ecco che in tale ambito, secondo l'Ufficio, potrebbero rientrare i casi di erronea applicazione di un'imposta in luogo di un'altra, come, ad esempio, l'ipotesi di non corretta applicazione dei principi di alternatività IVA-imposta di registro, ovvero imposta sulle donazioni – imposta di registro.

AUTOTUTELA FACOLTATIVA

L'art. 10-quinquies della Legge n. 212/2000 elenca le ipotesi in cui il potere di autotutela non è obbligatorio.

In particolare, la norma prevede che ***“Fuori dei casi di cui all'art. 10-quater, l'amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione”***.

Dalla circolare n. 21/E/2024 ricaviamo, inoltre, che negli atti impugnabili non è stato inserito il rifiuto tacito sull'istanza di autotutela facoltativa di cui al richiamato art. 10-quinquies, in quanto l'autotutela facoltativa, anche nell'ambito della ***“nuova disciplina”***, continua a rappresentare un potere esercitabile dagli Uffici sulla base di valutazioni discrezionali e non uno strumento di protezione del contribuente.

Il privato può, infatti, sollecitarne l'esercizio, ma questo non trasforma il procedimento officioso e discrezionale in un procedimento di parte da concludere con un provvedimento espresso¹.

Di conseguenza, mancando tale dovere e in assenza di una norma specifica in tal senso, il silenzio dell'Amministrazione Finanziaria sull'istanza di autotutela facoltativa non è contestabile davanti al giudice.

I TERMINI PER LA PROPOSIZIONE DEL RICORSO

Osserviamo, anzitutto, che nell'ambito della riforma del contenzioso tributario operata dal Dlgs n. 220/2023 il Legislatore ha aggiunto all'art. 19, comma 1 del Dlgs n. 546/1992 le lett. g-bis) e g-ter).

Disposizioni tramite le quali è stato stabilito che:

- il ricorso può essere proposto avverso il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi di autotutela obbligatoria (art. 19, comma 1, lett. g-bis));
- Il ricorso può essere proposto avverso il solo rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi di autotutela facoltativa (art. 19, comma 1, lett. g-bis)).

Detto ciò, segnaliamo che in merito al "**termine**" per la proposizione dell'azione, non è stata introdotta una disciplina ad hoc per il ricorso relativo al rifiuto espresso sull'istanza di autotutela obbligatoria (ex art. 10-quater) o facoltativa (ex art. 10-quinquies).

Pertanto, il ricorso riguardante:

- il rifiuto tacito dell'istanza di autotutela obbligatoria può essere proposto dopo che sono trascorsi 90 giorni dalla domanda presentata;
- il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela obbligatoria o facoltativa dovrà essere proposto, a pena di inammissibilità, entro il termine ordinario stabilito dall'art. 21, comma 1 del Dlgs n. 546/1992, ovvero entro 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto.

Come specificato nella circolare n. 21/E/2024 rammendiamo, infine, che per ragioni di certezza dei rapporti giuridici, l'istanza di autotutela, sia essa facoltativa o obbligatoria, non

¹ Si vedano in tal senso le sentenze di Cassazione, sezione tributaria n. 7511/2016 e n. 23765/2015,

può più essere presentata o, comunque, una volta presentata, il provvedimento di autotutela non può più intervenire, quando l'atto impositivo è stato oggetto, in tutto o in parte, di una qualsiasi forma di definizione della pretesa, anche agevolata. Si pensi in tal senso al caso dell'accertamento con adesione, della conciliazione o dell'acquiescenza.

Ai fini di una maggiore chiarezza riportiamo l'esempio proposto nella circolare ministeriale oggetto di analisi in cui è stato evidenziato che qualora il contribuente, pur impugnando un avviso di accertamento, abbia definito in via agevolata le sanzioni, ai sensi dell'art. 17, comma 2, del Dlgs n. 472/1997, la richiesta di autotutela e l'eventuale provvedimento dell'Ufficio potranno interessare esclusivamente la pretesa avanzata a titolo d'imposta, dovendosi ritenere ferma l'irripetibilità delle somme versate per la definizione agevolata delle sanzioni.

I PUNTI SALIENTI TRATTATI NELLA CIRCOLARE N. 21/E/2024

La circolare n. 21/E/2024 fornisce una serie di istruzioni operative agli Uffici in materia di autotutela tributaria ed è suddivisa nelle seguenti quattro parti:

- quadro normativo di riferimento;
- presentazione delle richieste di autotutela;
- svolgimento dell'istruttoria e adozione del provvedimento;
- responsabilità amministrativa-contabile.

Evidenziamo, inoltre, che nel documento di prassi in esame viene più volte ribadito che le ipotesi riguardanti l'autotutela obbligatoria sono tassative e, quindi, di stretta interpretazione.

È, poi, opportuno ricordare che nel rispetto della volontà del Legislatore delegante di **“potenziare”** l'esercizio del potere di autotutela sono stati fatti rientrare nella nozione di atto di imposizione tutti quegli atti con i quali l'Amministrazione Finanziaria esercita il proprio potere autoritativo con effetti di natura patrimoniale nei confronti contribuente.

Pertanto, sono da considerare tali gli atti recanti una pretesa impositiva, come, ad esempio, gli avvisi di accertamento e di rettifica e quelli di chiusura della partita IVA.

In definitiva, la norma impone all'Amministrazione Finanziaria di esercitare il potere di autotutela di atti di imposizione, ivi inclusi gli atti di accertamento catastale:

- quando ricorrano i vizi tassativamente elencati dalla stessa norma; e
- sempreché i vizi diano luogo a forme di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione.

Diversamente deve ritenersi esclusa **“l'obbligatorietà dell'autotutela in tutti i casi in cui la questione appaia dubbia, anche per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali”**.

Sempre la circolare n. 21/E/2024 precisa che i vizi elencati dall'art 10-quater della Legge n. 212/2000 configurano ipotesi di autotutela obbligatoria quando **“il loro apprezzamento non presupponga “la soluzione di questioni interpretative obiettivamente incerte, come, ad esempio, per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali, dovendosi tali vizi manifestare, in ogni caso, in errori rilevabili ictu oculi”**.

Segnaliamo, infine, che se in presenza di autotutela a istanza di parte il contribuente è tenuto a indicare in maniera puntuale il tipo di vizio da cui è affetto l'atto e le ragioni in base alle quali il vizio rientra in una delle fattispecie tassative di autotutela obbligatoria, ovviamente, laddove sussistano obiettive condizioni di incertezza relative al corretto inquadramento della fattispecie, **“anche per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali”**, l'Amministrazione finanziaria, in sede istruttoria, tenuto conto anche degli elementi indicati nell'istanza, può evidenziare che la fattispecie rappresentata non rientra tra quelle che legittimano il ricorso all'art. 10-quater, L. 212/2000, per l'assenza della condizione di **“manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione”**.

I TERMINI PER RISPONDERE ALL'ISTANZA DI AUTOTUTELA OBBLIGATORIA

L'Ufficio è tenuto a rispondere all'istanza di autotutela obbligatoria entro il termine di 90 giorni dalla sua ricezione.

Tale conclusione si ricava dal combinato disposto:

- dell'art 19, comma 1, lett. g-bis). Norma che inserisce tra gli atti impugnabili anche il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'art. 10-quater; e
- dell'art. 21, comma 2 del Dlgs n. 546/1992. Disposizione che prevede che il ricorso avverso il rifiuto tacito sulle istanze di autotutela obbligatoria può essere proposto decorsi novanta giorni dalla loro presentazione.

Detto ciò, osserviamo che il comma 2 dell'art. 10-quater stabilisce che **“L’obbligo di cui al comma 1 non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all’amministrazione finanziaria, nonché decorso un anno dalla definitività dell’atto viziato per mancata impugnazione”**.

Ebbene, in merito a quest’ultimo punto la circolare riprendendo quanto precisato nella Relazione introduttiva fornisce utili elementi che consentono di circoscrivere meglio le ipotesi di esclusione dell’obbligo di autotutela in presenza dei presupposti di cui al comma 1.

In particolare, nella Relazione viene chiarito che **“per evidenti esigenze di certezza, al comma 2 si prevede il divieto di esercitare l’autotutela per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all’amministrazione finanziaria», con l’ulteriore precisazione che «non è ostativo all’autotutela né un giudicato meramente processuale, né un giudicato sostanziale basato su motivi diversi da quelli che giustificano l’autotutela”**.

Per queste ragioni, anche in presenza di un giudicato sostanziale il potere di autotutela deve essere esercitato se sussistono vizi che:

- provano la manifesta illegittimità dell’atto o dell’imposizione;
- risultano diversi da quelli sui quali si è pronunciato il giudice.

Analogamente per le stesse ragioni di certezza, il Legislatore:

- ha individuato in un anno il limite temporale dell’autotutela obbligatoria relativa ad atti definitivi;
- ha disposto che il termine annuale decorre **“dalla definitività dell’atto viziato per mancata impugnazione”**.

Segnaliamo, infine, che:

- al fine di rispettare il computo del termine di un anno dalla definitività dell’atto, fa fede la data di presentazione dell’istanza di autotutela da parte del contribuente. Di conseguenza, l’Ufficio è tenuto a rispondere anche oltre l’anno dalla definitività dell’atto di imposizione, a patto che l’istanza di autotutela sia stata presentata prima di tale termine;
- anche l’autotutela facoltativa non può essere esercitata in presenza di un giudicato sostanziale favorevole all’Ufficio, ovvero se l’atto di imposizione è stato oggetto,

anche parzialmente, di qualunque forma di definizione, anche agevolata. Si pensi in tal senso all'accertamento con adesione all'acquiescenza e alla conciliazione;

- in presenza di un'istanza di autotutela facoltativa, gli Uffici non sono tenuti a fornire risposte alle istanze che:
 - ✓ attengono a questioni già trattate in sede di contraddittorio; ovvero
 - ✓ riguardano procedimenti che già comportano una partecipazione preventiva del contribuente, come ad esempio avviene nelle procedure DOCTE e DOCFA.

L'Approfondimento

La sospensione dell'obbligo di conservazione del capitale sociale

PREMESSA

Finiti gli adempimenti per la determinazione dell'IVA annuale 2024, inizia la campagna bilanci per poi proseguire con le dichiarazioni dei redditi.

In particolare, l'approcciarsi alla definizione dei bilanci richiede di rivolgere uno sguardo approfondito alla problematica legata alla verifica della conservazione del capitale sociale nelle società di capitali per la funzione allo stesso attribuita dal Codice civile. Infatti, il capitale sociale e, più in generale, il patrimonio netto richiedono un attento esame legato alla sua consistenza o depauperazione per effetto delle perdite civilistiche generatesi negli anni coinvolti nella pandemia da Covid 19. Seppur è vero che il Legislatore, consapevole di una situazione economica non controllabile anche da un Imprenditore accorto e puntiglioso, ha previsto la sospensione degli obblighi di ricapitalizzazione concedendo un tempo piuttosto lungo per risanare il patrimonio aziendale, è altrettanto necessario non aspettare l'approssimarsi delle scadenze previste per porre in essere tutti gli interventi necessari allo scopo.

Ricordiamo che il capitale sociale, in particolare negli enti dotati di personalità giuridica, svolge un ruolo fondamentale nella struttura organizzativa dell'attività della società, rivestendo quindi un'importanza centrale. Come è noto, il valore del capitale deve rispettare soglie minime stabilite. Esso funge da garanzia per i creditori e risulta intoccabile entro certi limiti, essendo una entità rigida e inderogabile salvo modifiche approvate dall'assemblea dei soci, le quali sono soggette a controllo di legittimità da parte del notaio e alla successiva pubblicità legale. Pertanto, la sua integrità rappresenta una condizione imprescindibile in caso di regolarità della gestione e nel rispetto del principio della continuità. Tuttavia, ci sono situazioni in cui la regola di conservazione dell'integrità del capitale sociale può venire meno, come avviene nel caso di procedure concorsuali.

Vediamo con questo intervento di analizzare gli aspetti legati al capitale nelle sue articolazioni e sviluppi.

IL CAPITALE SOCIALE E LE SOCIETÀ DI PERSONE

A differenza del patrimonio sociale, che subisce variazioni continue in base ai risultati economici dell'esercizio, il capitale sociale è un'entità fissa che contribuisce alla definizione del patrimonio sociale, essendo parte ideale dello stesso. Esso rappresenta il valore monetario attribuito ai conferimenti dei soci e indica l'ammontare del patrimonio sociale non disponibile per le esigenze dei soci, poiché destinato a garantire i soci stessi, i creditori, i terzi e la continuità dell'impresa.

Nelle società di persone non è l'unica forma di garanzia nei confronti dei creditori e terzi, poiché i soci sono illimitatamente responsabili per le obbligazioni sociali. Questa particolare caratteristica consente che il capitale sociale possa risultare negativo insieme al patrimonio netto. Si può pertanto concludere che in queste forme societarie rappresenta principalmente l'importo dei conferimenti dei soci e identifica il socio di maggioranza, il quale generalmente ne detiene anche l'amministrazione, oltre a influenzare la valutazione della solvibilità della società da parte dei terzi.

Nelle società di persone non esiste un capitale minimo necessario ai fini della costituzione e non ci sono regole rigorose come nelle società di capitali riguardo alle perdite superiori al capitale sottoscritto e versato.

La particolarità delle società personali e l'estensione della garanzia ai terzi data dal fatto che i soci rispondono in solido dei debiti sociali in maniera sussidiaria rispetto al patrimonio sociale. In pratica, il creditore della società deve prima rivalersi sul patrimonio sociale e solo successivamente può aggredire il patrimonio dei soci.

Va altresì detto che vi è una distinzione in tema di responsabilità patrimoniale all'interno delle società personali. Infatti:

- nelle società in nome collettivo rispondono “solidalmente ed illimitatamente” tutti i soci;
- nelle società in accomandita semplice, i soci accomandatari (amministratori) rispondono illimitatamente, mentre i soci accomandati (di capitale) rispondono limitatamente alla quota conferita o da conferire.

IL CAPITALE SOCIALE NELLE SOCIETÀ DI CAPITALI



È diverso l'approccio codicistico nelle società di capitali, dove si applica quella che viene denominata "autonomia patrimoniale perfetta", dove il capitale sociale assume un'importanza diversa rispetto a quella riconosciuta nelle società di persone. Infatti, già al momento della costituzione deve raggiungere un minimo legale previsto dal Codice civile per procedere con l'operazione di costituzione. Il capitale, poi, rappresenta un elemento determinante rispetto alle perdite subite dalla società. Infatti, quando queste superano determinati limiti rispetto al capitale sociale, l'organo amministrativo deve convocare senza indugio l'assemblea dei soci affinché deliberi in merito. I soci dovranno decidere se:

- ridurre il capitale sociale, ma sempre nel rispetto del minimo legale;
- ricapitalizzare la società;
- trasformare la società di capitali in una società di persone dove la funzione del capitale sociale non è essenziale ai fini delle garanzie ai creditori ed ai tersi in genere.

Proviamo con la tabella che segue a riepilogare le verifiche che devono essere poste in essere dagli amministratori con particolare riferimento al manifestarsi di una perdita civilistica.

Norma Codice civile	Fattispecie	Capitale Sociale	Patrim.	Entità Perdita	Parametro	Azioni
*	Diminuzione C.S. meno di 1/3	20.000	40.000	5.000	0	Nessuna
2482-bis **	Diminuzione C.S. più di 1/3	20.000	40.000	30.000	10.000	Assemblea
2482-bis ***	Diminuzione C.S. più di 1/3	20.000	40.000	32.000	8.000	Assemblea
2482-ter ****	Diminuzione C.S. sotto minimo legale	20.000	40.000	35.000	5.000	Assemblea
Note:						

(*) In questa situazione, l'organo amministrativo non è tenuto ad adottare alcun rimedio poiché il capitale sociale rimane intatto (40.000-5.000);

(**) In questa seconda situazione, il capitale si riduce a 10.000 euro (40.000-30.000) e la perdita supera un terzo ($20.000/3= 6.666,66$ rispetto a una perdita effettiva di 10.000); si applica il quarto comma dell'art. 2482 bis;

(***) Nella terza situazione, il capitale si fissa a 8.000 euro (40.000-32.000) e la perdita supera un terzo ($20.000/3= 6.666,66$ rispetto a una perdita effettiva di 12.000); anche in questo caso torna applicabile il quarto comma dell'art. 2482 bis;

(****) Nella quarta situazione, il capitale è fissato a 5.000 euro (40.000-35.000) e la perdita incide per oltre un terzo ($20.000/3= 6.666,66$ rispetto a una perdita effettiva di 15.000); torna applicabile il primo comma dell'art. 2482 ter.

Come si può vedere, la sostanziale differenza tra le prime tre fattispecie e l'ultima risiede nel fatto che:

- nelle prime tre, gli amministratori devono convocare l'assemblea affinché i soci possano deliberare in merito, avendo comunque un orizzonte temporale riferito all'esercizio successivo;
- nell'ultima ipotesi, i provvedimenti devono essere attuati "senza indugio", termine che generalmente viene considerato pari a trenta giorni.

È evidente che tutte le prescrizioni imposte all'organo amministrativo dalle norme del Codice civile hanno come obiettivo principale quello di evitare che il capitale venga compromesso, mantenendolo nella sua integrità. Tuttavia, in presenza di specifiche circostanze particolari, tali obblighi possono essere sospesi.

LA SOSPENSIONE DEGLI OBBLIGHI SUL CAPITALE SOCIALE

Nelle premesse si è già detto che il Legislatore è intervenuto legislativamente prevedendo la sospensione degli obblighi di conservazione del capitale sociale al verificarsi di eventi specifici; tali obblighi, stabiliti dagli articoli 2482-bis e 2482-ter del Codice civile, cessano infatti di avere effetto in presenza di procedure concorsuali minori, al fine di consentire la

continuazione dell'attività d'impresa e facilitare lo svolgimento delle pratiche necessarie per accedere al concordato preventivo o all'accordo di ristrutturazione del debito.

È importante sottolineare che tale sospensione ha carattere temporaneo e termina con l'omologazione di una delle procedure menzionate.

Inoltre, come vedremo più avanti, la pandemia è una ulteriore situazione straordinaria che prevede la sospensione degli effetti delle perdite sul capitale.

LE PROCEDURE CONCORSALE E IL NUOVO CCII

Con l'entrata in vigore "Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza" a mente del D.Lgs. n. 14/2019 (individuato con l'acronimo "CCII"), le procedure concorsuali minori, come avveniva con la precedente legge fallimentare, godono della sospensione degli obblighi di mantenimento del capitale sociale.

Per quanto riguarda l'accordo di ristrutturazione del debito, l'articolo 64 del CCII stabilisce, al primo comma: *“Dalla data del deposito della domanda per l'omologazione degli accordi di ristrutturazione disciplinati dagli articoli 57, 60 e 61 oppure dalla data della richiesta di cui all'articolo 54, comma 3, i creditori non possono, sino all'omologazione, acquisire diritti di prelazione se non concordati. Per lo stesso periodo non si applicano gli articoli 2446, commi secondo e terzo, 2447, 2482-bis, commi quarto, quinto e sesto e 2482-ter del codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, numero 4, e 2545-duodecies del codice civile (...)”*

L'articolo 89 del CCII, riservato ai **soggetti che accedono al concordato preventivo**, dispone:

“Co.1. Dalla data del deposito della domanda per l'omologazione degli accordi di ristrutturazione disciplinati dagli articoli 57, 60 e 61 oppure dalla data della richiesta di cui all'articolo 54, comma 3, i creditori non possono, sino all'omologazione, acquisire diritti di prelazione se non concordati. Per lo stesso periodo non si applicano gli articoli 2446, commi secondo e terzo, 2447, 2482-bis, commi quarto, quinto e sesto e 2482-ter del codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, numero 4, e 2545-duodecies del codice civile (...)”

Co. 2. Resta ferma, per il periodo anteriore al deposito della domanda di cui al comma 1 e salvo quanto previsto dall'articolo 20, l'applicazione dell'articolo 2486 del codice civile."

Il Legislatore è stato costretto ad introdurre le norme appena citate al fine di eliminare alcune prescrizioni del diritto societario relative agli strumenti di risoluzione della crisi previsti nel CCII, con l'obiettivo di incentivarne l'uso. Pertanto, a seguito di tali disposizioni, le società il cui capitale si è ridotto oltre il minimo legale e vogliono accedere alla procedura di concordato preventivo o di ristrutturazione del debito, sono espressamente esentate dall'obbligo preliminare di ricapitalizzazione per riportare il capitale sociale a un importo superiore al minimo legale richiesto per le diverse forme societarie.

LA SOSPENSIONE TEMPORANEA PER COVID

Già nelle premesse è stata richiamata la situazione straordinaria legata alla pandemia da Covid 19 che ha colpito il mondo nel 2019 e 2020. Il legislatore è dovuto intervenire giuridicamente introducendo diverse misure per affrontare le conseguenze negative di tale situazione. L'obiettivo di queste disposizioni era quello di prevenire lo scioglimento e la conseguente liquidazione di aziende che prima erano patrimonialmente ed economicamente solide e in continuità aziendale. Infatti, tali eventi straordinari avevano ridotto il patrimonio a causa di perdite significative e imprevedibili, le quali si riflettevano sugli obblighi imposti all'organo amministrativo dal Codice civile.

Lo scopo della disposizione era quello di rinviare la copertura delle perdite subite nei periodi in cui il COVID aveva avuto un impatto negativo sulle attività, concedendo più tempo all'organo amministrativo per pianificare la loro copertura. Questa norma ha reso inattive le previsioni degli articoli 2482-bis e 2482-ter fino al quinto esercizio successivo agli anni 2020, 2021 e 2022.

Pertanto, per l'anno 2020, il periodo d'imposta del 2024 è l'ultimo anno disponibile per questa "grazia", considerando che entro il 31 dicembre 2025 le perdite accumulate nell'anno 2020 devono essere completamente coperte o, almeno, ridotte a meno di un terzo del capitale sociale.

Nella sottostante tabella, si indicano nella prima riga le annualità oggetto di salvaguardia e nella seconda riga il termine entro il quale la perdita dovrà essere ripianata. In difetto, gli Amministratori dovranno convocare l'Assemblea per assumere le conseguenti decisioni.

Esercizio in cui si è generata la perdita	2020	2021	2022
Termine ultimo per la sua copertura o riduzione	2025	2026	2027

Si riportano di seguito gli orientamenti che sono stati espressi e legati alla situazione straordinaria che ha previsto il rinvio della copertura delle perdite.

La deroga "sterilizza" tutte le perdite registrate al conto economico nei periodi interessati (2020-2021-2022), indipendentemente dal loro impatto sul capitale sociale. Questo significa che le perdite non hanno influenzato e continuano a non influenzare le decisioni dell'assemblea dei soci fino al quinto esercizio successivo, senza considerare se tali perdite abbiano effettivamente ridotto il capitale sociale oltre un terzo nell'esercizio di competenza. La massima pubblicata dal comitato dei notai del Triveneto (TA.1) afferma che le perdite subite negli anni oggetto di sospensione non contribuiscono a nessun calcolo riguardante la riduzione del capitale sociale, rimanendo estranee fino all'esercizio 2025. Pertanto, se nel 2023 l'azienda ha generato utili e continuerà a farlo anche nel 2024, sarà possibile deliberarne la distribuzione poiché questi anni sono esclusi dal periodo interessato dalla sospensione nella copertura delle perdite pregresse, rinviando ogni decisione al periodo amministrativo 2025.

Il Consiglio Nazionale del Notariato, con lo studio 88-2021/I, ha espresso una posizione diversa sostenendo che solo le perdite che hanno comportato una riduzione del capitale sociale al di sotto di un terzo durante gli esercizi coperti dalla deroga siano soggette a "sterilizzazione". Di conseguenza, se le perdite d'esercizio potevano essere coperte da riserve disponibili preesistenti, non ci sarebbe alcuna "sterilizzazione", in quanto non si configurerebbe una perdita rilevante ai fini della riduzione del capitale.

A parere di chi scrive si ritiene che la massima dei notai del Triveneto sia conforme alla normativa vigente poiché la disposizione legislativa riproposta dall'articolo 1, comma 266, della legge 178/2020 non contiene riferimenti che possano avallare quanto sostenuto dalla massima del consiglio nazionale; ciò che essa propone come interpretazione generale dovrebbe essere limitato alla sola ipotesi prevista al punto 3 del comma 266: "(...) *Nelle*

ipotesi previste dagli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile l'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, può deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura dell'esercizio di cui al comma 2. L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni di cui agli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile. Fino alla data di tale assemblea non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile (...)".

A sostegno di quanto detto è importante sottolineare che il provvedimento emanato in precedenza va considerato nell'ambito delle misure emergenziali; pertanto, sarebbe stato piuttosto singolare prevedere discriminazioni in un contesto globale d'emergenza, rischiando così di creare problemi anziché benefici.

LA GIURISPRUDENZA E LA RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI

Merita scorrere alcune prese di posizione della Giurisprudenza quando il capitale sia stato eroso dalle perdite e la responsabilità degli amministratori.

<p>Tribunale delle imprese di Catanzaro - <i>Azione di responsabilità nei confronti dell'amministratore di s.r.l.: profili sostanziali e processuali</i> - Sentenza n. 1109/2024 pubbl. il 28/05/2024 RG n. 4081/2014 Repert. n. 1198/2024 del 28/05/2024</p>	<p>L'art. 2476, co. 3, c.c., ai sensi del quale l'azione sociale di responsabilità contro gli amministratori è promossa da ciascun socio, configura una forma di sostituzione processuale (art. 81 c.p.c.), dal momento che con il rimedio in oggetto il socio fa valere in nome proprio il diritto della società alla reintegrazione, per equivalente monetario, del pregiudizio al proprio patrimonio, derivato dalla violazione dei doveri di corretta e prudente gestione che, per legge e per statuto, gravano sull'amministratore in forza del rapporto di preposizione organica (di fonte contrattuale) fra quest'ultimo e la società. La disposizione di cui al citato art. 2476, co. 3, c.c., nella parte in cui contempla la legittimazione del singolo socio ad agire in nome proprio e nell'interesse della società partecipata, è</p>
---	--

	<p>necessariamente di stretta interpretazione e non passibile di estensione in via analogica.</p> <p>Ciascun socio che eserciti l'azione di responsabilità ex art. 2476, co. 3, c.c., in veste di sostituto processuale della società ex art. 81 c.p.c., ha legittimazione ad agire anche per fatti antecedenti all'acquisizione dello status socii, purché tale qualifica sia posseduta al momento della proposizione della domanda (...).</p>
<p>Tribunale delle imprese di Catanzaro - <i>Azione di responsabilità nei confronti del liquidatore della società</i></p> <p>Causa civile di primo grado iscritta al n. 912 del ruolo contenzioso generale dell'anno 2019 posta in deliberazione all'udienza del 06/10/2023</p>	<p>Le azioni di responsabilità nei confronti degli amministratori, dei liquidatori, e dei sindaci di una società di capitali previste dagli artt. 2393 e 2394 c.c., pur essendo tra loro distinte, in caso di fallimento confluiscono nell'unica azione di responsabilità esercitabile da parte del curatore ai sensi dell'art. 146 l. fall., la quale, assumendo contenuto inscindibile e connotazione autonoma rispetto alle prime, attesa la ratio ad essa sottostante identificabile nella destinazione di strumento di reintegrazione del patrimonio sociale unitariamente considerato a garanzia sia dei soci che dei creditori sociali, implica una modifica della legittimazione attiva di quelle azioni, ma non ne immuta i presupposti(...).</p>
<p>Tribunale delle imprese di Torino - <i>La violazione dell'obbligo di gestione conservativa da parte dell'organo amministrativo</i> - Sentenza n. 1872/2023 pubbl. il 03/05/2023 RG n. 15506/2021</p>	<p>Qualora si verifichi una perdita del capitale sociale l'organo amministrativo deve agire al solo fine di preservare la conservazione del capitale sociale nella prospettiva della liquidazione, ovvero presentare istanza di fallimento. Devono pertanto ritenersi violati i canoni cui deve attenersi l'organo amministrativo dal momento in cui si verifica una causa di scioglimento della società nel caso in cui l'attività di impresa sia continuata nonostante la perdita del capitale sociale.</p>

CONCLUSIONI

Arrivando quindi alla fine di questo intervento, abbiamo visto che il capitale sociale funge da dotazione iniziale necessaria per avviare un'iniziativa economica. Esso deve essere considerato inscalfibile e modificabile quantitativamente solo per volontà dei soci. Questa entità rappresenta, oltre ad una garanzia per i creditori sociali, anche le disponibilità patrimoniali della società stessa. Qualora si dovesse arrivare alla riduzione o alla sospensione dell'obbligo di conservazione per fini diversi da quelli previsti dal provvedimento straordinario già menzionato, si può affermare che la società non mantenga più la continuità aziendale. Ciò comporta che i soci devono prendere le necessarie decisioni imposte dal Codice civile. Non di minore peso è la responsabilità attribuita agli amministratori, le cui manchevolezze possono coinvolgerli in responsabilità sull'inosservanza agli obblighi cui sono chiamati.

Del pari è fondamentale la funzione del Consulente quale tecnico esperto che deve supportare gli organi sociali negli adempimenti e nelle attività da porre in essere a tutela dei creditori sociali dei terzi e dei soci stessi.

L'Approfondimento – 3

Novità in tema di lavoro autonomo – prima parte

PREMESSA

Il D.lgs. 192/2024, noto come decreto “IRPEF-IRES”, recante disposizioni di revisione del regime impositivo dei redditi, in attuazione della Legge 111/2023, ha apportato alcune modifiche al regime impositivo dei redditi.

In particolare, al fine di offrire un quadro più chiaro circa gli elementi che concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo, l'articolo 5, D.lgs. n. 192/2024, opportunamente rubricato “*Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo*”, ha integralmente sostituito l'articolo 54, TUIR, sostituendolo con gli articoli da 54 a 54-octies, agevolando così l'individuazione della disciplina applicabile a ciascuna componente reddituale.

Tra le tematiche più rilevanti, si segnala:

- l'introduzione del principio di onnicomprensività nella determinazione del reddito di lavoro autonomo,
- la conferma del principio di cassa quale criterio di imputazione temporale del reddito, ad eccezione delle deroghe già previste;
- la modifica alla disciplina della deducibilità delle spese relative ai riaddebiti in capo al committente.

Le disposizioni innovative si applicano già a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.lgs. 192/2024, ovverosia dal 01/01/2024.

DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

L'articolo 54, comma 1, TUIR, ha introdotto il principio di onnicomprensività, il quale equipara i criteri di determinazione del reddito di lavoro autonomo a quelli di lavoro dipendente.

In particolare, alla luce delle novità apportate dal D.lgs. 192/2024, decreto di riforma “IRES-IRPEF”, il reddito da lavoro autonomo è ora da calcolarsi sulla base della differenza tra:

- tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo (in luogo dell'ammontare dei “compensi in denaro o in natura”) percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale;
- l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività.

Grazie al principio di onnicomprensività, è stato eliminato il comma 1-quater, articolo 54, TUIR, relativo ai corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali, comunque riferibili all'attività artistica o professionale, la cui concorrenza alla formazione del reddito risulta implicitamente confermata dal criterio generale sancito nel nuovo comma 1 di cui al medesimo articolo 54, TUIR.

Viene contestualmente confermato il principio di “cassa” quale criterio di imputazione temporale dei componenti di reddito al periodo di imposta, in quanto il disposto normativo fa riferimento ai compensi effettivamente percepiti e alle spese effettivamente sostenute, salvo le deroghe espressamente previste (ad esempio ammortamenti, canoni di leasing, quote di TFR).

A tal proposito, l'articolo 54, comma 1, TUIR stabilisce che *“Le somme e i valori in genere percepiti nel periodo di imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d'imposta si imputano al periodo di imposta in cui sussiste l'obbligo per quest'ultimo di effettuazione della ritenute”*.

La presente ipotesi costituisce un'ulteriore deroga al principio di cassa in quanto, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, il momento della percezione del compenso può risultare diverso da quello nel quale è effettuato il pagamento da parte del committente, qualora quest'ultimo non sia regolato in contanti.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate, con Circolare 23 giugno 2010, n. 38, aveva chiarito che, in caso di bonifico bancario:

- per il professionista, la disponibilità delle somme corrisponde al momento in cui riceve l'accredito sul conto corrente;
- per il committente, l'obbligo di effettuare la ritenuta sorge al momento del pagamento, ovvero quando le somme escono dalla sua disponibilità.

Di conseguenza, in caso di bonifico effettuato negli ultimi giorni dell'anno, il compenso può essere percepito nel periodo d'imposta successivo rispetto a quello rilevante per il committente ai fini dell'effettuazione della ritenuta e dell'inclusione della stessa all'interno del Modello 770.

Con la nuova formulazione, si prevede, quindi, che le somme e i valori in genere percepiti nel periodo di imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d'imposta si imputano al periodo di imposta in cui sussiste l'obbligo da parte di quest'ultimo di effettuazione della ritenuta.

Si ricorda tuttavia che, in caso di compenso non soggetto a ritenuta, resta ferma l'imputazione secondo il principio di "cassa".

Esempio.

Il dott. Mario Rossi emette una fattura, in regime ordinario IVA, pari a 1.000 euro + Iva e oneri di legge. ALFA srl paga il compenso il 30.12.2024. Il dott. Mario Rossi riceve il bonifico il 02.01.2025.

Il compenso andrà imputato al periodo d'imposta in cui il committente effettua la ritenuta ovvero al 2024. Per ALFA srl resta inteso che il costo è deducibile nel 2024.

ONERI ESCLUSI

L'articolo 54, comma 2, TUIR, stabilisce che non concorrono a formare il reddito le somme percepite a titolo di contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde (lett. a).

Inoltre, in attuazione del criterio 2.1., articolo 5, comma 1, lett. f), Legge 111/2023, risultano altresì esclusi gli importi percepiti a titolo di rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professioni per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente (lett. b).

Tale precisazione si è resa necessaria al fine di risolvere una problematica emergente in quanto, a seguito dell'introduzione del principio di onnicomprensività, tali componenti avrebbero dovuto altrimenti essere considerati ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Tali spese, naturalmente, non saranno deducibili per il lavoratore autonomo, in virtù della non imponibilità in qualità di ricavi. Pertanto, i rimborsi analitici (quali ad esempio spese di viaggio, trasporto, vitto e alloggio) diventano del tutto irrilevanti ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non concorrendo alla formazione del reddito:

- sia dal lato attivo, con conseguente inapplicabilità della ritenuta da parte del committente;

- sia dal lato passivo, con conseguente indeducibilità delle spese sostenute oggetto di rimborso.

A tal proposito si ricorda che, in precedenza, questi compensi concorrevano alla formazione del reddito del professionista, anche se:

- per i contribuenti in regime ordinario, era possibile applicare la deduzione di cui all'articolo 54, comma 5, TUIR;
- per i contribuenti in regime forfetario (Legge 190/2014) la deduzione non era possibile, in ragione della modalità di determinazione forfetaria del reddito.

La nuova formulazione consente, pertanto, di parificare il trattamento reddituale fra le due categorie di contribuenti.

Ai fini IVA, occorre ricordare che:

- laddove i rimborsi riguardino spese anticipate dal professionista in nome e per conto del committente, nell'ambito di un mandato con rappresentanza, il riaddebito è escluso dalla base imponibile ai sensi dell'articolo 15, comma 1 n. 3) del DPR 633/72;
- negli altri casi, invece, come precisato dall'Amministrazione finanziaria, i corrispettivi riscossi a ristoro delle spese sostenute "configurano, agli effetti dell'IVA, indipendentemente dal modo in cui vengono determinate (forfettariamente, rimborso spese ecc. ...), compensi dovuti a fronte di una prestazione di servizio imponibile.

La circostanza che le somme rimborsate continuino a essere incluse nella base imponibile IVA e, quindi, nel volume d'affari, rileva anche ai fini della base di calcolo del contributo integrativo che gli iscritti agli Ordini professionali devono versare alla relativa Cassa di previdenza e assistenza.

Ferma restando la necessità di verificare i regolamenti di ciascuna Cassa, a oggi la maggior parte di essi dispone l'applicazione del contributo integrativo su tutti i "corrispettivi" rientranti nel volume d'affari IVA. Si vedano, ad esempio:

- per i dottori commercialisti, l'articolo 9 comma 1 del Regolamento unitario in materia di previdenza e assistenza della CNPADC;
- per gli avvocati, l'articolo 31 comma 1 del Regolamento unico della previdenza forense;
- per gli ingegneri e gli architetti, l'articolo 5 del Regolamento generale previdenza di INARCASSA.

Per quanto sopra, le modifiche introdotte alla disciplina del reddito di lavoro autonomo hanno, di fatto, creato un doppio binario tra imposizione diretta e indiretta, al quale sembrerebbe possibile porre rimedio estendendo le previsioni dell'articolo 15 comma 1 n. 3), D.P.R. 633/72 anche alle somme dovute a titolo di rimborso delle spese di viaggio, vitto e alloggio, differenti da quelle sostenute in nome e per conto del cliente o committente.

In assenza di tale modifica, dal 2025 i rimborsi delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione dell'incarico, estranee a un rapporto di mandato con rappresentanza, per quanto redditualmente irrilevanti (sia quali proventi che quali oneri), continueranno a concorrere alla formazione della base imponibile IVA, con i summenzionati effetti anche ai fini previdenziali.

Inoltre, al fine di codificare quanto già precisato dall'Agenzia delle Entrate con Circolare 23 giugno 2010, n. 38, non rilevano quale componente positivo di reddito le somme incassate per il riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, ai fini dell'esercizio di tali attività e per i servizi a essi commessi (lett. c).

Infine, il terzo comma dell'articolo 54, TUIR, riporta sostanzialmente quanto già era previsto nel previgente comma 5, terzo periodo: risulta confermato, in sostanza, il principio secondo cui le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.

L'articolo 6, D.lgs. 192/2024, recante "Disposizioni transitorie e finali", dispone che, fino al 31.12.2024, le spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente, nonché le relative somme percepite a titolo di rimborso delle medesime, continuano, rispettivamente:

- a essere deducibili dal reddito di lavoro autonomo
- a concorrere alla formazione del medesimo secondo le disposizioni dell'articolo 54, TUIR, in vigore anteriormente alle modifiche apportate dal D.lgs. 192/2024 e continuano a essere assoggettate alle ritenute previste dall'articolo 25, D.P.R. 600/1973.

Inoltre, la disposizione di cui all'articolo 54, comma 1, secondo periodo, TUIR, "*Le somme e i valori in genere percepiti nel periodo di imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d'imposta si imputano al periodo di imposta in cui sussiste l'obbligo per quest'ultimo di effettuazione della ritenuta*" risulta efficace anche per i periodi

di imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.lgs. 192/2024, se le relative dichiarazioni, validamente presentate, risultano a essa conformi.

Restano fermi gli accertamenti e le liquidazioni di imposta divenuti definitivi.

RIMBORSI E RIADDEBITI

Il nuovo articolo 54-ter, TUIR, reca le condizioni di deducibilità delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente, generalmente non deducibili dal reddito di lavoro autonomo.

Considerato altresì che, nell'ipotesi in cui il committente non rimborsi le spese al professionista, tali spese risultano deducibili, le fattispecie descritte nell'articolo 54-ter, TUIR, non trovano una corrispondenza piena con le norme previgenti relative ai redditi di lavoro autonomo: a tal proposito, era infatti necessario fare riferimento all'articolo 101, TUIR, denominato "Minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite", il quale dispone che le perdite su crediti risultano deducibili, ai fini IRES, se queste risultano da elementi certi e precisi e, in ogni caso, se il debitore è stato ammesso a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ovvero un piano attestato.

La medesima disposizione stabilisce, inoltre, che gli elementi certi e precisi sussistono in ogni caso se:

- il credito è di modesta entità, ossia fino a 5.000 per le grandi imprese e fino a 2.500 euro per le altre imprese e sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento;
- il diritto alla riscossione del credito è prescritto o il credito è cancellato dal bilancio secondo i principi contabili.

Il successivo comma 3 individua analiticamente, per ciascun istituto di cui al D.lgs. 14/2019, il momento in cui il cedente può esercitare il diritto alla deducibilità della perdita su crediti che, solitamente, coincide con il momento in cui il committente fa ricorso ovvero sia assoggettato a una delle procedure concorsuali.

Al fine di evitare l'esperimento di procedure dal costo superiore rispetto alle somme da recuperare, il comma 5 di cui all'articolo 54-ter, prevede che le spese relative ai rimborsi:

- di importo non superiore a 2.500 euro (comprensivo del compenso a essere relative);
- che non sono rimborsate dal committente entro un anno dalla loro fatturazione,

sono in ogni caso deducibili a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale scade il detto periodo annuale.

Resta fermo che, nel caso in cui le spese oggetto di deduzione siano successivamente rimborsate, le stesse concorreranno alla formazione del reddito nel periodo d'imposta in cui avviene la loro percezione secondo gli ordinari criteri previsti dal nuovo articolo 54, comma 1, TUIR.

PLUSVALENZE E ALTRI PROVENTI

Il nuovo articolo 54-bis, TUIR, introdotto dall'articolo 5, comma 1, lett. b), D.lgs. 192/2024, elenca le condizioni necessarie affinché possano concorrere al reddito di lavoro autonomo:

- le plusvalenze derivanti dalla cessione di beni mobili strumentali;
- la cessione del contratto di locazione finanziaria avente ad oggetto beni mobili o immobili strumentali, fattispecie precedentemente non codificata all'interno del TUIR.

Per quanto riguarda le plusvalenze derivanti dalla cessione di beni mobili strumentali (esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione), il nuovo articolo 54-bis, comma 1, TUIR, riproduce il contenuto dell'ex articolo 54, comma 1-bis, stabilendo che le stesse concorrono a formare il reddito se:

- sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione, ovvero a finalità estranee.

Si ricorda che, con Risoluzione 21 luglio 2008, n. 310, l'Agenzia ha precisato che le plus/minusvalenze relative ai beni mobili rilevano solo se questi sono stati acquistati successivamente al 9 luglio 2006.

Ai sensi del nuovo articolo 54-bis, comma 2, TUIR, la plusvalenza è costituita *“nelle ipotesi di cui al comma 1, lettere a) e b), dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo percepito e il costo non ammortizzato del bene e, nell'ipotesi di cui al comma 1, lettera c), dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato del bene”*.

In sintesi, la plusvalenza può determinarsi come segue:

MODALITÀ	PLUSVALENZA
Cessione o risarcimento	corrispettivo/indennità – costo non amm.to
Autoconsumo o destinazione a finalità estranee	Valore normale – costo non amm.to **

** costo non ammortizzato = costo fiscale, ovvero costo storico al netto degli ammortamenti

A differenza di quanto stabilito nell'ambito del reddito d'impresa, le plusvalenze:

- concorrono alla formazione del reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state percepite;
- non sono rateizzabili.

L'articolo 54-bis, comma 3, TUIR, riproducendo la norma antielusiva ex articolo 88, comma 5, TUIR, disciplina con precisione il trattamento fiscale relativo alla cessione del contratto di locazione finanziaria avente ad oggetto beni immobili e mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione.

In particolare, concorre alla formazione del reddito il valore normale del bene, al netto:

- del prezzo stabilito per il riscatto e dei canoni relativi alla residua durata del contratto, attualizzati alla data della cessione medesima, in caso di beni mobili;
- in caso di beni immobili, della quota capitale dei canoni, già maturati, indeducibile in quanto riferibile al terreno.

MINUSVALENZE

Il nuovo articolo 54-quater, TUIR, riproduce sostanzialmente quanto indicato nella formulazione previgente dell'articolo 54, comma 1-bis.1, TUIR.

Per dedurre fiscalmente la minusvalenza, è necessario che la stessa sia realizzata:

- mediante cessione a titolo oneroso;
- mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni.

Restano, pertanto, escluse le minusvalenze generatesi a seguito della destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione, ovvero a finalità estranee.

In caso di cessione o risarcimento anche in forma assicurativa, la minusvalenza è costituita dalla differenza tra:

- il costo non ammortizzato del bene, inteso quale costo fiscalmente riconosciuto, dato dal costo storico al netto del fondo ammortamento
- il corrispettivo o l'indennizzo percepito.

In sintesi, la minusvalenza può determinarsi come segue:

MODALITÀ	MINUSVALENZA
Cessione o risarcimento	costo non amm.to – corrispettivo/indennità
Autoconsumo o destinazione a finalità estranee	costo non amm.to** – valore normale

** costo non ammortizzato = costo fiscale, ovvero costo storico al netto degli ammortamenti

DigitalStudio

La gestione documentale in modalità digitale

Nasce questa nuova rubrica mensile all'interno del Quaderno Settimanale per condividere nuovi spunti nella gestione dello studio professionale con modalità, strumenti, processi più innovativi e con l'aiuto di strumenti tecnologici avanzati, ma di facile utilizzo. In questi articoli ci immergeremo nell'evoluzione dello studio professionale analizzando strumenti di cui siamo già in possesso all'interno dei nostri studi, ma che in molti casi non utilizziamo perché dimentichiamo di averli o perché sono una novità e tutte le novità di primo impatto fanno "paura" oppure solo per pigrizia mentale del tipo "ma abbiamo sempre fatto così".

Partiamo con il dire che l'evoluzione dei software di contabilità, consente ormai da anni agli studi di veicolare digitalmente ai propri clienti i principali documenti di rilevanza fiscale quali bilanci e dichiarazioni fiscali. Attraverso l'accesso ad una specifica area riservata, ciascun cliente può acquisire in formato digitale la documentazione prodotta dallo studio.

Tale modalità consente di assolvere per l'intermediario l'obbligo di consegna al contribuente della copia delle dichiarazioni e relative ricevute di trasmissione all'Agenzia delle Entrate (art. 3 c. 3 D.P.R. 322/1998 - Interpello 97/2018 – Interpello 518/2019).

Le software house hanno implementato nei moduli di gestione documentale, anche la funzione di acquisizione di documenti messi a disposizione del cliente. Questa funzionalità che completa la relazione studio-cliente, crea un rapporto di comunicazione digitale bidirezionale di assoluta importanza per entrambe le parti.

Dal punto di vista dello studio professionale, la struttura operativa di una gestione elettronica documentale si compone in due momenti che andiamo ad esaminare di seguito:

1. Fase passiva: ricezione dei documenti forniti dal cliente che accedendo al portale di condivisione documenti online fornito dallo studio/software house effettua il caricamento dei documenti di cui lo studio necessita per svolgere gli incarichi (ad esempio oneri e spese per la compilazione del modello redditi)
2. Fase attiva: la pubblicazione nel portale di condivisione documenti dei modelli elaborati dallo studio, in modo da consentire al cliente di prendere visione dei dichiarativi elaborati ed inviati dallo studio all'Agenzia delle Entrate.

Queste due fasi rappresentano la trasformazione dello studio dall'era analogica/cartacea all'era digitale. Grazie a queste due fasi la condivisione dei documenti può avvenire immediatamente e i documenti possono essere firmati direttamente online tramite firma remota con OTP.

Tale gestione documentale bidirezionale, determina la migrazione del canale di scambio dei documenti informatici dalla posta elettronica dello studio e del cliente, ad una infrastruttura web messa a disposizione della software house che garantisce maggiore sicurezza nella gestione dei flussi documentali.

Andiamo quindi ad esaminare gli aspetti positivi della gestione documentale digitale sopra esposta:

- Velocità nella gestione dei documenti caricati che non vengono inviati ad una singola e-mail ma vengono caricati nel portale di condivisione in modo da poter essere visionati immediatamente e senza il rischio di perdere l'email;
- Metodo unico per la gestione documentale in quanto viene gestita da parte di tutti i collaboratori dello studio;
- Ricerca e visualizzazione dei documenti immediata grazie al portale di condivisione che oltre a gestire il caricamento documentale anche la ricerca degli stessi in modalità veloce;
- I portali sono accessibili e utilizzabili con un accesso da ogni dispositivo connesso ad internet, in tal modo il cliente potrebbe ad esempio lavorare solo con il suo smartphone per condividerci i documenti necessari e prendere visione di questi. Ogni portale è studiato perché possa essere accessibile da qualsiasi dispositivo ed in qualsiasi momento;
- La funzionalità di questo sistema è che molto documenti ormai nascono nativamente in formato digitale ed quindi anche per il cliente è più agevole condividere tale documenti in modalità digitale (anche tramite un semplice trascinamento del file – drag and drop);
- Il cliente è fidelizzato in quanto acquisisce familiarità con il portale di condivisione ed avendo ed ha sempre a portata di click tutti i documenti fiscali che lo studio ha condiviso con lui, avendo così un piccolo archivio digitale;
- Documenti sempre disponibili per cliente e senza debba richiederli ogni volta tramite e-mail o telefonata allo studio con conseguente perdita di tempo da parte del collaboratore anche solo ad esempio per inviare il modello dichiarativo richiesto dalla

banca al cliente (tale modello l'abbiamo già condiviso nell'area riservata del cliente e lo può scaricare quando vuole e spedire lui stesso al consulente della banca).

Abbandonare il classico canale di comunicazione tramite e-mail con il cliente, ha ulteriori punti di vantaggio che sono molto importanti in merito alla sicurezza informatica e sono i seguenti:

- Cybersicurezza. molti degli attacchi informatici (vedasi anche la cronaca degli ultimi mesi) derivano da messaggi di posta elettronica che possono causare danni importanti agli archivi documentali dello studio;
- Accesso controllato all'archivio documentale. Ogni accesso avviene con delle credenziali utente e così sia lo studio e sia il cliente possono avere un maggiore controllo sugli accessi;
- Mancata ricezione o perdita dell'e-mail. Quante volte succede che una e-mail si perda o venga bloccata dall'antispam oppure venga cancellata per errore;
- Tracciabilità degli invii. Il portale di condivisione è un piccolo database che registra tutto ciò che avviene, quando viene caricato il documento, quando viene visionato dal cliente o dal collaboratore dello studio e quando viene scaricato.

È giusto a questo punto, considerare in questa analisi in merito alla digitalizzazione della documentazione anche l'aspetto della sostenibilità. La digitalizzazione dei documenti, ci consente di ottimizzare e ridurre gli sprechi dando un forte contributo alla sostenibilità dell'attività professionale.

Evitare ad esempio stampe inutili di documenti è un primo passo per ridurre lo spreco di carta e di toner delle stampanti oltre ai loro costi di manutenzione. La conservazione dei documenti in modalità digitale, ci può essere utile per recuperare degli spazi all'interno degli studi (dedicati alla archiviazione dei documenti cartacei all'interno di armadi e faldoni di carta).

Ricordiamo che se un documento è nativo digitale, vale la pena valutare se è necessario trasformarlo in analogico (quindi stamparlo) o se possiamo continuare ad utilizzarlo come documento digitale magari aiutandoci nella visualizzazione con un secondo schermo installato sulla scrivania.

Arrivati alla fine di questa analisi sui benefici dell'utilizzo della condivisione digitale dei documenti attraverso un portale dedicato, consiglio di iniziare la valutazione del passaggio a questa modalità e in questa prima fase è essenziale lo studio dello strumento, con ad

esempio qualche ora di formazione dedicata per scoprire tutte le sue funzionalità (potreste rimanere sorpresi dalla quantità di funzionalità che ha al suo interno come per esempio la firma remota tramite otp dei modelli dichiarativi di cui parleremo in uno dei prossimi articoli).

Nella seconda fase, è importante coinvolgere tutti i collaboratori dello studio, con qualche ora di formazione e redigendo un documento sulle modalità operative nel trasferimento della documentazione con il cliente.

Nella terza fase, è consigliabile partire sperimentando questo nuovo strumento, solo su alcuni clienti che sono magari più predisposti al digitale e più favorevoli a provare tale strumento.

Nella quarta fase il coinvolgimento graduale di tutti i clienti dello studio, ai quali sarà utile fornire una breve formazione per l'utilizzo di tale strumento.

Infine, è importante monitorare l'introduzione di questo nuovo strumento, per ricevere i feedback sia da parte dei collaboratori di studio e sia da parte dei clienti sullo strumento e sui possibili miglioramenti di esso.

Concludo, ricordando che una maggiore organizzazione documentale si trasforma anche in una maggiore efficienza e quindi una migliore gestione del tempo all'interno dello studio.

Le prossime scadenze



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.

2 marzo 2025

CONTRATTI DI LOCAZIONE

Termine per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza dal 1.02.2025, e di quella inerente ai rinnovi e alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

16 marzo 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.

VERSAMENTO RITENUTE

Termine entro cui versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di

lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

RINVIO 2° ACCONTO IRPEF

Termine per versare, 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 terza rata.

VERSAMENTO

Termine per versare, in unica soluzione o come 1^a rata, l'Iva a debito emergente dalla dichiarazione annuale, nel caso in cui il relativo importo superi € 10,33.

CU 2025

Termine entro cui inviare la CU all'Agenzia delle Entrate e al percipiente.

VERSAMENTO TASSA CONCESSIONI GOVERNATIVE

Termine entro cui versare la tassa annuale di concessione governative relativa alla bollatura e numerazione dei libri e registri delle società di capitali e consorzi tra enti.
