



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale *numero 9 del 11 marzo 2025*

In breve

- 1 È legittimo notificare l'accertamento all'amministratore cessato se questo è ancora effettivo
- 2 Rottamazione quater: istanza entro il 30 aprile per la riammissione

Approfondimenti

- 1 Variazione in diminuzione dell'IVA in ipotesi di mancato pagamento di operazioni in "split payment"
- 2 Aliquote 2025 della gestione IVS artigiani e commercianti
- 3 Novità in tema di lavoro autonomo: terza 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



6

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	12
È legittimo notificare l'accertamento all'amministratore cessato se questo è ancora effettivo	12
Rottamazione quater: istanza entro il 30 aprile per la riammissione	14
L'Approfondimento.....	16
Variazione in diminuzione dell'IVA in ipotesi di mancato pagamento di operazioni in "split payment"	16
L'Approfondimento.....	23
Aliquote 2025 della gestione IVS artigiani e commercianti.....	23
L'Approfondimento.....	39
Novità in tema di lavoro autonomo – terza parte.....	39

Flash di stampa



Versamento saldo Iva	ITALIA OGGI 3.03.2025	Il termine di versamento dell'Iva indicata nella dichiarazione annuale per i contribuenti che, a chiusura del periodo d'imposta 2024, hanno evidenziato un saldo a debito, va versato entro il 17.03.2025.
Bonus 4.0 e 5.0	ITALIA OGGI 3.03.2025	Tramite le Faq pubblicate, Mimit e Gse hanno fornito chiarimenti in merito al cumulo delle agevolazioni bonus 4.0 e bonus 5.0, in particolare, negano la possibilità di applicare le aliquote degli incentivi sul 100% dell'investimento.
Calcolo dell'Isee senza titoli di Stato	ITALIA OGGI 5.03.2025	La legge di Bilancio 2024 ha previsto che ai fini del calcolo dell'Isee non vengano considerati i titoli finanziari del debito pubblico, che sono i buoni ordinari del tesoro (Bot) fino a 12 mesi, i Ctz di 24 mesi, dei titoli a medio termine e lungo termine, che sono i buoni del tesoro poliennali (Btp) da 4 a 30 anni e i certificati di credito del tesoro (Cct) e dei buoni postali fruttiferi e libretti di risparmio postali.
Iva distacchi dei dipendenti	ITALIA OGGI 5.03.2025	Assonime, con la circolare 3.03.2025 n. 4, ha sollevato alcuni dubbi con riguardo all'applicazione dell'Iva sui distacchi di dipendenti degli enti non commerciali effettuati dietro l'addebito del puro costo, chiarendo un intervento da parte dell'Agenzia delle Entrate.
Regolarizzazione della fattura elettronica per omissioni del fornitore	IL SOLE 24 ORE 6.03.2025	Il tracciato Xml della fattura elettronica si allinea con il quadro normativo in quanto le nuove specifiche tecniche, applicabili dal 1.04.2025, consentono al cliente di comunicare l'omessa o irregolare fatturazione da parte del fornitore ed anche di tenere conto del nuovo regime transfrontaliero di franchigia Iva.

Spese assistenza disabili	IL SOLE 24 ORE 6.03.2025	Il Ministero dell'Economia ha precisato che le prestazioni rese da soggetti che non rientrano nelle figure professionali elencate nel D.M. 29.03.2001, come, ad esempio, le collaboratrici domestiche, non sono riconducibili all'assistenza specifica ai disabili e non beneficiano della deduzione fiscale e non della detrazione del 19%.
Imposta di bollo minima sulle cripto-attività	IL SOLE 24 ORE 6.03.2025	Il Ministero dell'Economia, durante la question time n. 5-03655 ha affermato che, fatte salve le ipotesi di non debenza del tributo, l'imposta di bollo del 2 per mille è dovuta nella misura minima di 1 euro durante tutta la durata dell'anno.
Dichiarazione Iva e crediti d'imposta cartolari	IL SOLE 24 ORE 6.03.2025	Nel caso in cui credito Iva venga attualizzato in quanto il versamento non spontaneo si perfeziona dopo la presentazione della dichiarazione stessa, tale importo va indicato nel quadro VQ dell'anno di effettuazione del versamento.
Controllo dichiarazione Iva con versamento minimo a 100 euro	IL SOLE 24 ORE 6.03.2025	L'Agenzia delle Entrate ha modificato il controllo del campo VL30 colonna 2 in quanto è stata innalzata la soglia di versamento minimo da 26 a 100 euro.
Scadenza versamento per concordato preventivo	ITALIA OGGI 7.03.2025	Il termine entro cui i contribuenti che hanno aderito al concordato preventivo biennale avranno la possibilità di formalizzare l'utilizzo della sanatoria per le annualità dal 2018 al 2022 corrispondendo l'unica o la prima rata delle imposte dovute per le singole annualità, scade il 31.03.2025.
Termine per comunicazione cessione dei crediti e sconto in fattura	IL SOLE 24 ORE 7.03.2025	Le opzioni di sconto in fattura e cessione del credito sulle spese 2024 relative a interventi di ristrutturazione edilizia, riqualificazione energetica e sismabonus possono essere comunicate entro il 17 marzo. Successivamente, i costi potranno essere recuperati solo in dichiarazione.
Saldo Iva annuale e codice Ateco	IL SOLE 24 ORE 7.03.2025	Il 17.03.2025 scade il termine entro cui versare il saldo Iva annuale 2024 mentre il

30.04.2025 scade il termine per l'invio della dichiarazione annuale Iva 2025 per l'anno 2024. Se la dichiarazione viene inviata entro il 31.03.2025 è possibile utilizzare il vecchio codice Ateco mentre se l'invio viene effettuato successivamente è possibile utilizzare anche il nuovo codice Ateco.

Accertamento e contraddittorio preventivo

IL SOLE 24 ORE
7.03.2025

L'art. 1, c. 1 D.lgs. 219/2023 ha disposto che tutti gli atti tributari autonomamente impugnabili vanno preceduti da un contraddittorio effettivo, che si concretizza con la notifica preventiva dello schema di atto. Rimangono esclusi da questa previsione gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuali.

Riporto delle perdite

IL SOLE 24 ORE
8.03.2025

Il D.lgs. 192/2024 consente, in caso di fusione, scissione o cambiamento di attività ed azionista, di riportare gli asset fiscali (perdite fiscali, eccedenze Ace e di interessi passivi) nel limite quantitativo del valore economico del patrimonio netto, in caso di maggior convenienza rispetto al valore contabile.

Fiscalità di favore per il terzo settore

IL SOLE 24 ORE
9.03.2025

La Commissione UE ha confermato che le misure fiscali del terzo settore sono compatibili con le regole sugli aiuti di Stato.

L'Agenzia interpreta



Fatture per forniture alla PA	INTERPELLO N. 52 DEL 28.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che la fornitura all'ente pubblico va fatturata al lordo dell'importo della ritenuta che il committente dovrà operare, fino al termine del contratto, a garanzia degli oneri previdenziali e assicurativi dovuti dal fornitore.
Tassazione ritrovamenti di beni culturali	INTERPELLO N. 58 DEL 3.03.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che i premi di ritrovamento di beni culturali si considerano redditi diversi, in quanto è attribuito in ragione di particolari meriti sociali (art. 67, c. 1, lett. d) del Tuir) e vanno assoggettati a ritenuta a titolo di imposta nella misura del 25%.
Bonus industria 4.0 per investimenti con prenotazione	INTERPELLO N. 60 DEL 3.03.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che per gli investimenti 4.0 prenotati in un determinato anno, l'importo degli oneri accessori che porta il costo totale oltre la quota coperta dall'acconto del 20% sconta il credito d'imposta con la percentuale dell'anno successivo, ma resta salvo il maggior credito sull'ammontare prenotato.
Finanziamenti transfrontalieri di ETS esteri	INTERPELLO N. 57 DEL 3.03.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che i contratti di finanziamento transfrontalieri per i soggetti esteri del Terzo settore non beneficiano dell'esenzione dall'imposta di bollo.
Rinuncia dei soci al credito	INTERPELLO N. 59 DEL 3.03.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che i contratti di finanziamento transfrontalieri per i soggetti esteri del Terzo settore non beneficiano dell'esenzione dall'imposta di bollo.
Non deducibili gli interessi per il	INTERPELLO N. 56 DEL 3.03.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che gli interessi pagati da un professionista in relazione al ravvedimento speciale (art. 1, cc. 174-178 legge di

ravvedimento speciale		Bilancio 2023) non sono deducibili nella determinazione del reddito di lavoro autonomo.
Versamento somme dovute per adesione agli atti di recupero	RISOLUZIONE N. 14/E/2025 N. 16/E/2025	L'Agenzia delle Entrate, con la prima risoluzione ha pubblicato i codici tributo necessari ai contribuenti (da AD01 a AD29) che intendono fruire della definizione aderendo al recupero dei crediti indebitamente compensati. Con la seconda risoluzione ha invece istituito il codice tributo 7075 per utilizzare il credito d'imposta riconosciuto in caso di accesso ai finanziamenti agevolati accordati ai soggetti colpiti dagli eventi alluvionali (art. 1, cc. da 436 a 438 L. 213/2023).
Ace e capitale iscritto nelle passività finanziarie	INTERPELLO N. 62 DEL 4.03.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che non si genera un incremento di valore necessario per l'Ace nel caso di Spac olandese, con sede di direzione effettiva in Italia, che raccoglie capitale, ma lo iscrive fra le passività finanziarie in base allo las 32.
Correzione errori contabili	INTERPELLO N. 63 DEL 4.03.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che è possibile correggere l'errata classificazione di un cespite direttamente a conto economico con la procedura degli errori contabili.
Acquisto intraUe	INTERPELLO N. 64 DEL 4.03.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la stabile organizzazione può interferire anche nell'operazione intracomunitaria tra la casa madre estera e il proprio cessionario nazionale.
Prestazioni di servizi di intermediazione relative a beni immobili	INTERPELLO N. 65 DEL 4.03.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che vanno assoggettate a Iva le prestazioni di intermediazione alla vendita e quelle di assistenza per la cancellazione di un debito ipotecario relative a un immobile situato nel territorio nazionale.
Credito d'imposta per redditi prodotti all'estero	INTERPELLO N. 13 DEL 28.01.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, in tema di trattamento fiscale delle management fees ai sensi delle

convenzioni contro le doppie imposizioni tra Italia ed Egitto, ha disposto che si beneficia del credito di imposta per i redditi prodotti all'estero solo per le imposte pagate a titolo definitivo.

Credito d'imposta
4.0

INTERPELLO
N. 69
DEL 7.03.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che vi è obbligo di comunicazione ex ante al Gse per gli investimenti effettuati dal 30.03.2024 anche se la prenotazione è stata fatta prima di tale data.

Adempimenti fiscali
nel concordato
preventivo

INTERPELLO
N. 68
DEL 7.03.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha stabilito gli adempimenti fiscali che devono essere posti in essere ogni volta, come accade spesso nelle situazioni di crisi aziendale.

Cessione del credito
e sconto in fattura

RISOLUZIONE
N. 18/E/2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha affermato che la remissione in bonis per le opzioni di cessione e sconto in fattura è cancellata fisicamente dagli F24.

Regime fiscale
impatriati

INTERPELLO
N. 66 – 67
DEL 6.03.2025

L'Agenzia delle Entrate, con le risposte, ha precisato che il vigente regime tributario di favore previsto per i "lavoratori" impatriati prescinde dalla ricorrenza di un nesso funzionale tra il trasferimento della residenza fiscale in Italia e l'avvio di una attività lavorativa fonte di redditi agevolabili.



Il Giudice ha sentenziato

Sanzioni tributarie e favor rei	CORTE DI CASSAZIONE N. 1274/2025	La Cassazione, con la sentenza, ha rinviato alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado la legittimità dell'applicabilità in via retroattiva del nuovo regime sanzionatorio.
Fattura generica e deduzione del costo	C.G.T. DI SECONDO GRADO DELLA LOMBARDIA N. 3331/2024	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, ha ribadito che senza la documentazione di supporto che provi con certezza la natura delle prestazioni oggetto della fattura, non è possibile dedurre il costo.
Proroga accertamento Covid	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI MILANO N. 632/2025	La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, esprimendosi in modo differente rispetto agli Ermellini, ha stabilito che la proroga dei termini di 85 giorni per Covid, disposta dal D.L. 18/2020, opera solo per i periodi d'imposta in scadenza nel 2020.
Proroga riscossione Covid	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI CALTANISSETTA N. 81/2025	La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Caltanissetta non ritiene applicabile la proroga dei termini di prescrizione, stabilita nella disciplina emergenziale Covid, se la scadenza di pagamento delle somme dovute all'agente della riscossione è successiva alla cessazione del blocco dei versamenti stabilita dal D.L. 18/2020.
Costi forfetari nell'accertamento induttivo	CORTE DI CASSAZIONE N. 54865/2025	La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito che in caso di accertamento induttivo, il riconoscimento dei costi in misura forfettaria ai fini delle imposte dirette non comporta l'automatico riconoscimento della detraibilità dell'Iva relativa ai medesimi costi.
Costo socio-amministratore	CORTE DI CASSAZIONE	La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che il socio-amministratore della

	N. 5318/2025	società di capitale può anche essere assunto come dipendente, anche se il relativo costo è deducibile solo se sussiste l'assoggettamento a un potere direttivo e gerarchico, oltre che una chiara diversità di mansioni attribuite.
Proventi da cessione	CORTE DI CASSAZIONE N. 8269/2025	La Cassazione penale, ha stabilito che vanno sempre essere dichiarati al Fisco i proventi derivanti dalla vendita di Non-fungible token (Nft) e opere d'arte digitali, anche se ricevuti in criptovalute.
Agevolazione prima casa	CORTE DI CASSAZIONE N. 3317/2025	La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito che ai fini dell'agevolazione "prima casa", la modifica normativa che ha comportato il passaggio da una valutazione della natura non di lusso basata sulle caratteristiche concrete dell'abitazione, come definite dal D.M. 2.08.1969, a una valutazione basata sulla sola classificazione catastale, è entrata in vigore in due passaggi: la prima dal 1.01.2024 (imposta di registro) e la seconda dal 13.12.2014 (Iva).
Convenzione Italia-Svizzera	C.G.T. DI SECONDO GRADO DEL LAZIO N. 9022/2024	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio ha affermato che la convenzione Italia-Svizzera prevede che sia necessario avere la nazionalità svizzera al momento della richiesta per la tassazione delle pensioni pubbliche nello Stato di residenza.
Imu area edificabile	CORTE DI CASSAZIONE N. 2364/2025	La Cassazione, con ordinanza, ha disposto che un'area edificabile posseduta da un ente non profit non può fruire dell'esenzione Imu nel caso in cui non ci sia una specifica utilizzazione.
Costi relativi a maggiori ricavi derivanti da indagini finanziarie	CORTE DI CASSAZIONE N. 5486/2025	La Cassazione, con ordinanza, ha sancito che a fronte dei maggiori ricavi determinati in base alle indagini finanziarie vanno riconosciuti maggiori costi in percentuale, anche se questo principio si applica solo alle imposte dirette.

Regimi impatriati

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 6980/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito che la vicinanza dell'Università di Salisburgo, frequentata dalla lavoratrice rimpatriata, con la città di residenza in Italia, non può essere rilevante ai fini delle agevolazioni fiscali previste dal regime "impatriati".

Costi di funzionamento del Consorzio esclusi da superbonus

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 8390/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che non rientrano nella categoria normativa prevista dall'art. 119 DL 34/2020 i costi di funzionamento del Consorzio.

No al fondato pericolo della riscossione nell'accertamento a tavolino

C.G.T. DI MILANO
N. 1097/5/2025

La C.g.t. di Milano ha disposto che l'Amministrazione Finanziaria non può sottrarsi all'obbligo di contraddittorio preventivo, anche se è stato eseguito l'accesso presso le sedi del contribuente o un'indagine a tavolino.

Atto senza i termini del ricorso

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 5898/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che non è annullabile l'atto dove mancano le modalità e i termini per proporre ricorso, anche se è possibile rimettere nei termini il contribuente.

Reati fiscali e soglia di punibilità

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 4326/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha disposto che ai fini della applicabilità dell'art. 131bis c.p. in merito ai reati tributari, il giudice deve valutare l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità.

Società a ristretta base

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 6001/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito che anche in caso in cui l'accertamento nei confronti di una società a ristretta base azionaria diventi definitivo per motivi procedurali, è possibile contestare al socio l'imputazione del reddito di partecipazione.

In breve

È legittimo notificare l'accertamento all'amministratore cessato se questo è ancora effettivo

È legittima la notifica dell'accertamento societario all'ex amministratore se i mutamenti della compagine sociale sono stati posti in essere in via simulata. Ciò, tuttavia, richiede che l'Amministrazione finanziaria fornisca prova della simulazione anche basandosi su presunzioni gravi, precise e concordanti. La Corte di Cassazione ha raggiunto questa conclusione con la sentenza n. 3610/2025, sottolineando ai fini notificatori la posizione dell'ex amministratore che si era precedentemente dimesso fittiziamente dal ruolo per eludere gli obblighi tributari.

Secondo la sentenza, all'ex amministratore di una srl unipersonale è stato notificato l'accertamento societario poiché ritenuto responsabile di frode tributaria. L'Amministrazione finanziaria ha verificato che la srl unipersonale, inadempiente all'obbligo dichiarativo, era stata ceduta a due cittadini stranieri con trasferimento contestuale della sede sociale. L'ex amministratore aveva inoltre trasferito la propria residenza in uno Stato estero a fiscalità privilegiata.

Questi elementi hanno portato il Fisco a considerare la cessione come fraudolenta, optando per notificare l'accertamento societario all'ex amministratore. Quest'ultimo ha contestato la validità della notifica dell'accertamento societario dichiarandosi estraneo alla vicenda.

Si ricorda che per le persone giuridiche la notifica deve essere effettuata presso la sede legale, generalmente indicata nel Registro delle imprese. Ai sensi dell'art. 145 comma 1 c.p.c., "La notificazione alle persone giuridiche si esegue nella loro sede, mediante consegna di copia dell'atto al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa ovvero al portiere dello stabile in cui è la sede. La notificazione può anche essere eseguita, a norma degli articoli 138, 139 e 141, alla persona fisica che rappresenta l'ente qualora nell'atto da notificare ne sia indicata la qualità e risultino specificati residenza, domicilio e dimora abituale".

Pertanto, la notifica può avvenire alternativamente presso la sede dell'ente o presso la residenza del legale rappresentante.



In virtù di tale disposizione, la Cassazione ha inizialmente stabilito che “non è amministratore di fatto colui che si è spogliato fittiziamente del ruolo, ponendo in essere una serie di atti simulati al solo fine di affrancarsi dall’onere di assolvere gli obblighi tributari”.

Alla luce di questa circostanza, i giudici di legittimità hanno successivamente espresso il principio secondo il quale “sono inopponibili al fisco i mutamenti simulati della compagine sociale, compresa la nomina dell’amministratore. La prova della simulazione è a carico dell’amministrazione finanziaria, che può avvalersi anche di presunzioni, purché gravi, precise e concordanti”.

In sintesi, una volta che l’amministrazione ha adempiuto all’onere di provare la fittizietà dell’operazione di mutamento simulato della compagine sociale, mediante il ricorso a presunzioni semplici (ovvero gravi, precise e concordanti), l’ex amministratore è considerato come se fosse l’amministratore in carica e, pertanto, legittimato a ricevere la notifica dell’accertamento societario.

Rottamazione quater: istanza entro il 30 aprile per la riammissione

La Legge n. 15/2025, di conversione del DL n. 202/2024 ("Milleproroghe"), pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 45 del 24 febbraio 2025 consente ai decaduti dalla rottamazione quater alla data del 31.12.2024 per omesso, insufficiente o ritardato versamento delle rate, di rientrare nella definizione agevolata presentando apposita istanza all'agente della riscossione entro il 30.04.2025. Entro poi la fine di luglio sarà necessario effettuare il versamento in un'unica soluzione o predisporre 10 rate.

La rottamazione quater è stata introdotta dall'art. 1 commi da 231 a 252, della legge n. 197/2022 e riguardava i carichi affidati all'Agente della riscossione nel periodo 01.01.2000 – 30.06.2022, vale a dire i carichi:

- contenuti in cartelle non ancora notificate;
- interessati da provvedimenti di rateizzazione o di sospensione;
- già interessati da una precedente misura agevolativa (cosiddetta "Rottamazione e/o Saldo e Stralcio") anche se decaduta.

Sono rimasti invece esclusi:

- i carichi affidati all'Agente della riscossione prima del 1° gennaio 2000 e dopo il 30 giugno 2022;
- i carichi relativi a:
 - somme dovute a titolo di recupero degli aiuti di Stato;
 - crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
 - multe, ammende e sanzioni pecuniarie a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
 - risorse proprie tradizionali UE e IVA riscossa all'importazione.
 - le somme affidate dagli enti della fiscalità locale e/o territoriale per la riscossione a mezzo avvisi di pagamento (GIA);
 - i carichi affidati dalle casse/enti previdenziali di diritto privato che non hanno provveduto, entro il 31.01.2023, ad adottare uno specifico provvedimento volto a ricomprendere gli stessi carichi nell'ambito applicativo della misura agevolativa.

Il contribuente doveva versare esclusivamente le somme dovute e titolo di capitale oltre a quelle relative al rimborso spese per le procedure esecutive e per i diritti di notifica, senza

dunque corrispondere le somme dovute a titolo di interessi iscritti a ruolo, sanzioni, interessi di mora e aggio.

Il D.L. 51/2023, convertito con modifiche dalla legge n. 87/2023, rispetto a quanto inizialmente previsto dalla legge di bilancio 2023 ha posticipato il termine entro cui aderire al 30 giugno 2023 e, con questo, modificando i termini di versamento delle rate successive.

Era possibile, infatti, pagare in un'unica soluzione entro il 31.10.2023 o in un massimo di 18 rate, di cui le prime due, con scadenza il 31 ottobre e il 30 novembre 2023, di importo pari al 10% di quanto dovute mentre le restanti rate, ripartite nei successivi 4 anni, da saldare il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024. In caso di rateazione, trova applicazione il tasso del 2% annuo a titolo di interesse a partire dal 1.11.2023.

In seguito, la legge n. 18/2024 ha consentito il versamento delle prime tre rate al 15.03.2024 mentre il D.lgs. 108/2024 ha posticipato il termine della quinta rata (in scadenza il 31.07.2024) al 15.09.2024.

Il versamento delle rate può essere eseguito al massimo entro 5 giorni dalla scadenza (i cosiddetti "giorni di tolleranza") mentre in caso di omesso/insufficiente/tardivo versamento dell'unica rata o di una successiva oltre questo periodo, si decade dalla definizione agevolata e i versamenti effettuati sono considerati a titolo di acconto sulle somme dovute.

La Legge n. 15/2025 interviene proprio per aiutare le persone decadute dalla definizione agevolata al 31.12.2024 le quali, entro il 30.04.2025, dovranno presentare un'apposita istanza per essere riammessi. Entro 20 giorni dall'entrata in vigore della presente legge, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione dovrà pubblicare le modalità di adesione sul proprio sito.

Infine, entro il 30 giugno, l'Agente della Riscossione sarà tenuta a comunicare al contribuente le somme dovute ai fini della definizione le quali dovranno poi essere versate in un'unica soluzione al 31.07.2025 o con una rateazione di 10 rate con scadenza, rispettivamente, le prime due, il 31 luglio e il 30 novembre 2025 e le successive, il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre degli anni 2026 e 2027. Il tasso di interesse rimane lo stesso del 2% annuo, calcolato sempre a decorrere dal 1.11.2023.

L'Approfondimento

Variazione in diminuzione dell'IVA in ipotesi di mancato pagamento di operazioni in "split payment"

PREMESSA

Nella risposta a interpello n. 210/E/2024 l'Amministrazione Finanziaria ha reso utili indicazioni in merito alla possibilità per il cedente/prestatore che non incassa un corrispettivo, di emettere una nota di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'IVA anche dopo il decorso di un anno dall'emissione della fattura in regime di "*split payment*".

Di seguito l'analisi della questione.

L'ISTANZA DI INTERPELLO N. 210/E/2024

Nel caso di specie l'istante riporta di aver emesso nel corso del 2023 una fattura nei confronti della società in regime di scissione dei pagamenti, di cui all'art. 17-ter del DPR n. 633/1972¹.

¹ L'art. 17-ter del DPR n. 633/1972 afferma che: "1. Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche, come definite dall'art. 1, comma 2, della Legge n. 196/2009, e successive modificazioni e integrazioni, per le quali i cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti soggetti:

- 0a) enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
- 0b) fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento;
 - a) società controllate, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 2), del c.c., direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai Ministeri;
 - b) società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del c.c., da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e c);
 - c) società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e b);
 - d) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto; con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 1 può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario.

1-ter. Le disposizioni del presente articolo si applicano fino al termine di scadenza della misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE.

Trascorso un anno dall'emissione della suddetta fattura l'istante, non avendo incassato alcuna somma di denaro, chiede lumi circa la possibilità di procedere all'emissione di una nota di credito per poter rettificare quanto originariamente fatturato e non incassato.

In buona sostanza, dato il mancato incasso del corrispettivo, la società istante chiede conferma della possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione, oltre il termine annuale previsto dall'art. 26, comma 3, del decreto IVA².

LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Come noto l'art. 26 del DPR n. 633/1972, recentemente modificato dall'art. 18, comma 1, lett. a) del DL n. 73/2021, cosiddetto "**Decreto sostegni bis**" regola le variazioni in diminuzione dell'imponibile e dell'IVA, quando una fattura emessa, ed annotata nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, ex artt. 23 e 24 del DPR n. 633/1972 non viene incassata in tutto o in parte.

In particolare, l'art. 26:

- comma 2 stabilisce che ***“se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di***

1-quater. A richiesta dei cedenti o prestatori, i cessionari o i committenti di cui ai commi 1 e 1-bis devono rilasciare un documento attestante la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applicano le disposizioni del presente articolo. I cedenti e prestatori in possesso di tale attestazione sono tenuti all'applicazione del regime di cui al presente articolo.

1-quinquies. Le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano agli enti pubblici gestori di demanio collettivo, limitatamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico.

1-sexies. Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle prestazioni di servizi rese ai soggetti di cui ai commi 1, 1-bis e 1-quinquies, i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto di cui all'art. 25 del DPR n. 600/1973. 2. abrogato”.

² L'art. 26, comma 3 del DPR n. 633/1972 prevede che: “La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'art. 21, comma 7”.

portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25”;

- comma 3 dispone che **“la disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'art. 21, comma 7”.**

Applicazione dell'art. 21, comma 7 che ricordiamo comporta il versamento dell'intero importo dell'imposta riportato in fattura, anche quando il corrispettivo dell'operazione o la relativa IVA sono stati indicati in misura superiore a quella reale.

Come evidenziato dall'Ufficio nella risposta a interpello in esame le due disposizioni devono essere coordinate con il meccanismo della scissione dei pagamenti (**“split payment”**).

Regime che prevede che l'IVA addebitata in fattura deve essere versata all'Erario dal cessionario/committente in luogo del cedente/prestatore.

Ecco che in tal modo si realizza la scissione tra il pagamento del corrispettivo al netto dell'IVA incassato dal cedente/prestatore e il versamento dell'imposta operato dal cessionario/committente e non dal cedente/prestatore come normalmente avviene.

Sempre in merito alle operazioni in **“split payment”** segnaliamo, inoltre, che:

- a norma dell'art. 3, comma 1 del DM del 23.1.20215 l'IVA relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi in regime di scissione dei pagamenti diventa esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi;
- ai sensi del successivo comma 3 dello stesso art. 3 del DM 23.1.2025 alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi non si può applicare l'art. 6, comma 5, secondo periodo del DPR n. 633/1972 che prevede l'esigibilità differita dell'IVA per:
 - ✓ le cessioni dei prodotti farmaceutici indicati nel n. 114), Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633/1972 effettuate dai farmacisti;
 - ✓ le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti, di cui all'art. 4, comma 4 del DPR n. 633/1972;
 - ✓ le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 25 della Legge n. 142/1990, delle

CCIAA, degli istituti universitari, delle unità sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza.

In definitiva, in base alle citate norme il cedente/prestatore che effettua operazioni in regime di scissione dei pagamenti non può più emettere fatture a esigibilità differita, ovvero su opzione con esigibilità immediata.

Tuttavia, come previsto dall'art. 2, comma 2 del DM 23.1.2015 i cessionari/committenti possono optare per l'esigibilità dell'IVA anticipata al momento della ricezione della fattura.

In tal caso, si ricorda che ai fini degli adempimenti connessi allo "**split payment**" rileva il momento della ricezione della fattura e non il pagamento del corrispettivo.

A tal riguardo si segnala che la ricevuta di consegna rilasciata dal Sistema di Interscambio (Sdl) è sufficiente a provare sia l'emissione della fattura, che la ricezione della stessa da parte del destinatario.

Detta ricevuta viene, infatti, rilasciata in un momento successivo a quello dell'acquisizione da parte del cessionario/committente.

LA VARIAZIONE IN DIMINUZIONE E GLI EFFETTI SULL'ESIGIBILITÀ DIFFERITA DELL'IMPOSTA

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nelle circolari n. 15/E/2017, § 7 e n. 27/E/2017, § 6, in presenza di operazioni assoggettate a "**split payment**", il cedente/prestatore deve emettere una nota di variazione in aumento o in diminuzione, quando si verificano i presupposti ex art. 26 del DPR n. 633/1972.

Più precisamente, se ricorrendo i presupposti ex art. 26 del Decreto IVA il cedente/prestatore emette una nota di variazione in aumento torna sempre applicabile il sistema della scissione dei pagamenti e, pertanto, detta nota di variazione deve:

- essere numerata;
- indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta;
- fare esplicito riferimento alla originaria fattura emessa.

Se la nota di variazione è in diminuzione e la stessa fa riferimento a una fattura originariamente emessa con il meccanismo dello "**split payment**" occorre numerarla,

riportare l'importo della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento a detta fattura.

In merito al caso della nota di variazione in diminuzione è necessario, inoltre, osservare che trattandosi di una rettifica ad una imposta che non è confluita nella liquidazione periodica, il cedente/prestatore:

- non può portare in detrazione l'IVA, così come previsto dall'art. 19 del DPR n. 633/1972;
- deve limitarsi ad operare una apposita rettifica nel registro delle fatture emesse, di cui all'art. 23 del DPR n. 633/1972, senza che ciò comporti alcun effetto nella relativa liquidazione IVA.

Per queste ragioni, il cessionario/committente:

- nel caso in cui l'operazione riguardi un acquisto effettuato in ambito commerciale, deve procedere alla registrazione della nota di variazione nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, di cui agli artt. 23 e 24 del Decreto IVA e nel registro delle fatture acquisti, ex art. 25 dello stesso decreto per poter stornare la parte precedentemente conteggiata nel debito e per poter così rettificare l'IVA detraibile;
- in ipotesi di un acquisto riguardante l'ambito istituzionale (non commerciale) può scomputare la parte d'imposta versata in eccesso dai successivi versamenti IVA riguardanti operazioni effettuate in regime di "**split payment**".

Come precisato nel documento di prassi n. 15/E/2015 segnaliamo, infine, che laddove ***"il fornitore abbia emesso fattura ritenendo, erroneamente, che per la stessa non trovi applicazione il meccanismo della scissione dei pagamenti e la PA non abbia corrisposto alcun corrispettivo comprensivo di imposta, e detta imposta, per effetto della esigibilità differita disposta dall'art. 6, quinto comma del DPR n. 633 del 1972, non sia stata ancora liquidata dal fornitore, lo stesso dovrà procedere a "regolarizzare" tale comportamento con l'emissione di apposita nota di variazione ex art. 26, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972 e l'emissione di un nuovo documento contabile recante l'indicazione "scissione dei pagamenti".***

In alternativa, si ritiene possibile l'emissione di un'unica nota di variazione che, facendo riferimento puntuale a tutte le fatture erroneamente emesse senza l'indicazione "scissione dei pagamenti", le integri al fine di rappresentare alla Pubblica Amministrazione che, al momento del pagamento dei corrispettivi

documentati con le fatture ivi elencate, l'IVA ad essi relativa andrà trattenuta e versata con le regole dello "split payment".

LA RISPOSTA A INTERPELLO N. 210/E/2024

Oggetto della risposta a interpello n. 210/E/2024 è la questione relativa alla possibilità, in ipotesi di mancato pagamento del corrispettivo per una operazione in "**split payment**", di applicare il limite temporale annuale, disposto ai fini dell'emissione della nota di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'IVA dall'art. 26, comma 3 del DPR n. 633/1972, per il caso previsto dall'art. 21, comma 7 dello stesso decreto IVA.

Nel rispondere al quesito l'Ufficio osserva, anzitutto, che al caso di specie tornano applicabili i chiarimenti resi con precedenti documenti di prassi³ e con la risoluzione n. 75/E/2002 relativa all'esigibilità dell'imposta all'atto del pagamento del corrispettivo, ex art. 6, comma 5, del decreto IVA, cosiddetta "**esigibilità differita**".

In particolare, con i documenti di prassi menzionati è stato precisato che l'esigibilità differita dell'imposta collegata al pagamento del corrispettivo comporta che, in ipotesi di mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo, l'IVA non diviene esigibile in tutto o in parte, sebbene l'operazione sia stata fatturata.

Al verificarsi di una simile evenienza occorre, inoltre, effettuare nei registri IVA le apposite rettifiche, apportando le necessarie annotazioni in diminuzione.

In pratica, data l'esigibilità dell'IVA al momento del pagamento, non trova applicazione, il cosiddetto principio di cartolarità dell'imposta, di cui all'art. 21, comma 7 del decreto IVA, in base al quale "**Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura**".

Dalla lettura della risposta a interpello si ricava, inoltre, che occorre distinguere a seconda del momento in cui si verifica l'esigibilità dell'imposta.

³ Si vedano in tal senso le risposte n. 436 e 482

In buona sostanza, se:

- l'esigibilità d'imposta è differita al pagamento del corrispettivo da parte del cessionario/committente, l'eventuale mancato pagamento dell'operazione per la quale è stata già emessa la relativa fattura non comporta l'applicazione dell'art. 21, comma 7 del DPR n. 633/1972, dato che l'imposta non diventa esigibile;
- il cessionario/committente si avvale della possibilità di anticipare l'esigibilità al momento della ricezione della fattura o al momento della registrazione della medesima, trova applicazione il limite temporale annuale.

Per questi motivi, l'Amministrazione Finanziaria ritiene che nel caso di specie, supponendo che il corrispettivo non sia stato pagato e che il cessionario/committente non abbia optato per l'esigibilità dell'imposta anticipata⁴, l'istante possa emettere una nota di variazione in diminuzione, nonostante sia decorso il termine annuale dall'emissione della fattura originaria.

Nello specifico, la nota di variazione dovrà:

- essere numerata;
- riportare l'ammontare della variazione e della relativa imposta;
- fare esplicito riferimento alla fattura originaria.

Come rilevato, infine, dall'Amministrazione Finanziaria evidenziamo che:

- trattandosi di una rettifica IVA che non è confluita nella liquidazione periodica, il cedente/prestatore non può portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633/1972, l'imposta corrispondente alla variazione.

In tal caso è possibile effettuare solo una apposita annotazione in rettifica nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, che non ha alcun impatto nella corrispondente liquidazione periodica;

- il cessionario/committente, che non opta per l'anticipazione dell'esigibilità dell'imposta, deve limitarsi a stornare contabilmente l'operazione senza effetti sostanziali sulla liquidazione periodica e sui versamenti da eseguire nell'ambito dell'attività istituzionale.

⁴ **Circostanza questa non evidenziata nella domanda a interpello.**

L'Approfondimento

Aliquote 2025 della gestione IVS artigiani e commercianti

Ogni anno, l'INPS dirama una circolare con la quale pubblica le aliquote, i minimali ed i massimali delle gestioni artigiani, commercianti e gestione separata.

Per quanto attiene la gestione artigiani e commercianti gli elementi sono contenuti nella circolare n. 37 del 7/2/2025. Per la gestione separata, invece, è la Circolare 30.1.2025, n. 27.

In questo contributo vedremo di analizzare le tre gestioni, conglobando la trattazione della gestione artigiani e commercianti e riservando ad una trattazione distinta la gestione separata che coinvolge principalmente figure professionali.

Per la gestione artigiani e commercianti, rispetto allo scorso anno, oltre al consueto incremento di minimale e massimale contributivo portati rispettivamente ad euro 18.555 e ad euro 92.413 o euro 120.607 in caso di assenza di anzianità contributiva, si evidenzia che, a seguito dell'applicazione dell'ulteriore incremento annuale dello 0,45% previsto per i collaboratori di età non superiore a 21, a decorrere dal 2025 è venuta meno la differenziazione di aliquota per i collaboratori, coadiuvanti o coadiutori, in base all'età anagrafica.

AMBITO SOGGETTIVO

La regola generale prevede che siano tenuti all'iscrizione alla Gestione IVS gli artigiani, gli esercenti attività commerciali sia per se stessi che per i propri coadiuvanti o coadiutori.

Ricordiamo altresì che l'obbligo riguarda anche:

- i collaboratori e i coadiutori familiari, a meno che non siano iscritti all'assicurazione obbligatoria come lavoratori dipendenti dell'imprenditore;
- i soci di srl sia pluripersonali che unipersonali;
- i soci accomandatari di sas ed i soci delle snc;

- bagnini, ostetriche, affittacamere nonché operatori e guide turistiche al sussistere delle specifiche condizioni previste per i diversi settori.

Rispetto alla regola generale appena descritta, vi sono poi delle situazioni particolari che così sintetizziamo:

1. Socio lavoratore di srl commerciale e amministratore della stessa: come sancito dalla Corte Costituzionale nella sentenza 26.1.2012, n. 15, il soggetto in esame è obbligato all'iscrizione:
 - alla Gestione IVS in qualità di socio lavoratore (al ricorrere di prevalenza e abitudine dell'attività);
 - alla Gestione separata INPS per il reddito derivante dall'attività di amministratore.

In particolare, l'INPS, nella Circolare 14.5.2013, n. 78, ha precisato che qualora un soggetto eserciti due attività di cui una ricadente nella Gestione separata e l'altra iscrivibile alla Gestione IVS, l'obbligo di contribuzione a tale ultima gestione è collegato alla sussistenza dei requisiti di abitudine dell'apporto conferito e di personalità della prestazione lavorativa, *"da valutarsi in base al tipo di attività ed all'impegno che essa richiede"*, non assumendo alcuna rilevanza il rispetto del requisito della prevalenza. Tale orientamento è stato confermato anche dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza 27.1.2021, n. 1759 in base alla quale non sussiste l'automatismo fra il ruolo di socio lavoratore e amministratore di una srl e l'obbligo di iscrizione sia alla Gestione separata che alla Gestione IVS, ma sussiste l'obbligo alla doppia contribuzione nel caso in cui l'amministratore partecipi in maniera diretta all'attività materiale ed esecutiva dell'azienda.

2. Socio di srl detentore di una partecipazione minima. Come affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza 9.12.2010, n. 24898, non è obbligato all'iscrizione alla Gestione IVS commercianti, qualora lo stesso, ancorché svolga con carattere di abitudine e prevalenza la prestazione lavorativa nella società, non abbia alcuna responsabilità d'impresa e non rivesta alcuna carica sociale. L'obbligo di versamento alla Gestione IVS sussiste soltanto per il socio - amministratore, ossia colui che ha un ruolo di gestione nella società.

3. Socio - co.co.co. di una srl. La Corte di Cassazione nell'ordinanza 23.12.2016, n. 26919, afferma che è soggetto a doppia contribuzione, presso la Gestione IVS nonché la Gestione separata INPS.
4. Mera locazione di immobili di proprietà. Secondo l'orientamento consolidato della Corte di Cassazione (ordinanze 11.2.2013, n. 3145; 29.12.2016, n. 27376; 21.8.2017, n. 20236; 24.5.2018, n. 12981; 25.2.2020, n. 5052 e 15.7.2021, n. 20258) non costituisce un'attività commerciale ai fini previdenziali e, pertanto, non fa scattare l'obbligo di iscrizione alla Gestione IVS. Diversamente, la locazione può configurare attività commerciale a detti fini se esercitata nell'ambito di un'attività più ampia di prestazione di servizi, quale quella di intermediazione immobiliare, con conseguente obbligo di iscrizione alla Gestione IVS.

IL CALCOLO DEI CONTRIBUTI

Nella Circolare n. 38 del 2025 l'Istituto rammenta innanzitutto che l'articolo 24, comma 22, DL n. 201/2011 ha disposto l'aumento delle aliquote contributive a decorrere dall'1.1.2012, inizialmente nella misura dell'1,3% e successivamente dello 0,45% annuale, fino a raggiungere la misura del 24% *"per tutti i soggetti iscritti alle gestioni autonome dell'INPS"*.

In applicazione di tali disposizioni, l'aliquota contributiva "ordinaria" per il 2025 è pari al 24% per tutti i soggetti iscritti. Da 2025 infatti tale aliquota è stata "raggiunta" anche per i collaboratori, coadiuvanti o coadiutori, di età non superiore a 21 anni.

Per il 2025 continua a trovare applicazione:

- la maggiorazione dell'1% dell'aliquota ordinaria per i soggetti con reddito "di seconda fascia" (da euro 55.009 a euro 91.680 che sale ad euro 119.650 per i soggetti privi di anzianità contributiva al 31.12.95);
- l'ulteriore contribuzione pari a euro 0,62 mensili a copertura delle prestazioni di maternità;
- la riduzione del 50% dei contributi dovuti dai soggetti con più di 65 anni già pensionati, di cui all'articolo 59, comma 15, Legge n. 449/97. Tale riduzione, come specificato dall'INPS nel Messaggio 5.12.2012, n. 20028, richiamato anche nella

Circolare n. 38 del 2025, non è applicabile ai lavoratori autonomi già pensionati delle gestioni ex IPOST, ex INPDAP ed ex ENPALS, che sono quindi tenuti alla contribuzione per l'intero ammontare;

- la maggiorazione dello 0,48% ai sensi dell'articolo 1, comma 380, Legge n. 178/2020, applicabile ai soli commercianti a copertura dell'indennizzo per la cessazione dell'attività di cui all'articolo 1, comma 284, Legge n. 145/2018 e della copertura di prestazioni previdenziali.

Ricordiamo anche il recente intervento ad opera dell'articolo 1, comma 186, Legge n. 207/2024 a mezzo del quale viene prevista la possibilità, per chi si iscrive per la prima volta nel 2025 alle gestioni IVS, della riduzione contributiva del 50% per i percettori di reddito d'impresa. Possono fruirne anche i soggetti che adottano il regime forfetario, ma questa riduzione non può essere cumulata con l'altra possibilità per i forfettari di riduzione contributiva del 35%.

L'INPS ha annunciato una apposita Circolare con la quale saranno chiarite le modalità applicative ed operative di tale agevolazione.

Passando ora alle aliquote ed ai minimali e massimali, proviamo a sintetizzarli nella sottostante tabella.

<p>Aliquota</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 24% per gli artigiani • 24,48% per i commercianti <p>NB: Come sopra evidenziato, il beneficio previsto per i coadiuvanti o coadiutori di età non superiore a 21 anni, risulta annullato dall'applicazione dell'incremento annuale dello 0,45%, a seguito del quale anche per detti soggetti l'aliquota 2025 è pari al 24% se artigiani e 24,48% se commercianti.</p> <p>Tali misure sono incrementate dell'1% per i redditi "di seconda fascia".</p>
<p>Reddito minimo</p>	<ul style="list-style-type: none"> • euro 18.555 <p>Il reddito minimo rappresenta la soglia di reddito sul quale applicare le aliquote contributive per determinare il contributo minimo dovuto annualmente indipendentemente dal reddito d'impresa realizzato.</p> <p>NB: Non sono soggetti al reddito minimale gli esercenti l'attività di affittacamere e i produttori di assicurazione di terzo e quarto gruppo. Gli</p>

	stessi sono tenuti esclusivamente al versamento dei contributi IVS a percentuale calcolati sul reddito effettivo, maggiorati della contribuzione per le prestazioni di maternità (€ 0,62 mensili).
Reddito massimo	<ul style="list-style-type: none"> euro 92.413 per i soggetti con anzianità contributiva al 31.12.1995 euro 120.607 per i soggetti privi di anzianità al 31.12.1995
Scaglioni reddito	<ul style="list-style-type: none"> prima fascia: per reddito superiore a euro 18.555 e fino a 55.448 seconda fascia: per reddito superiore a 55.448 e fino ai massimali di euro 92.413 o euro 120.607 per i soggetti privi di anzianità al 31.12.1995

Sintetizzando le situazioni legate alle gestioni ed agli scaglioni avremo:

Reddito	Titolare, socio e collaboratore di età inferiore, pari o superiore a 21 anni	
	<i>Artigiani</i>	<i>Commercianti</i>
fino a € 55.448	24%	24,48%
da € 55.449 a € 92.413 ovvero da € 55.449 a € 120.607 (*)	25%	25,48%
(*) Per i soggetti privi di anzianità al 31.12.95, iscritti alla Gestione IVS dal 1996		

Nella circolare n. 38 del 2025, l'INPS chiarisce e ribadisce che:

- minimale e massimale sono limiti individuali riferiti al singolo soggetto operante nell'impresa;
- i contributi IVS vanno calcolati sulla totalità dei redditi d'impresa dichiarati ai fini IRPEF, e, quindi, non solo sul reddito derivante dall'attività che dà titolo all'iscrizione nella gestione di appartenenza. Ciò significa che, se un imprenditore è svolge più attività d'impresa ma è iscritto ad una delle gestioni IVS solamente per una delle

attività, il calcolo dei contributi dovuti deve essere effettuato sommando entrambi i redditi d'impresa prodotti. Potrebbe anche essere che l'iscrizione ad una gestione IVS sia fatta con la ditta individuale e che la seconda attività sia gestita in forma societaria: l'imponibile è dato dalla somma dei due redditi d'impresa.

È utile ricordare che l'INPS, con la Circolare 10.6.2021, n. 84, ha modificato il proprio orientamento, allineandosi alla consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione (sentenze 20.8.2019, n. 21540; 24.9.2019, n. 23790 e n. 23792; 26.9.2019 n. 24096 e n. 24097), affermando che *"devono essere esclusi dalla base imponibile contributiva i redditi di capitale attribuiti agli iscritti alle Gestioni speciali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali derivanti dalla partecipazione a società di capitali nella quale i lavoratori autonomi non svolgono attività lavorativa"*.

Ciò significa che, anche secondo l'INPS, dalla partecipazione in una società di capitali con apporto di solo capitale deriva "reddito di capitale" e non "reddito d'impresa" e che tale reddito di capitale non concorre alla base imponibile previdenziale degli iscritti alla Gestione IVS.

INPS e Concordato preventivo biennale

A mente del D.Lgs. n. 13/2024, è stato introdotto nel nostro ordinamento il concordato preventivo biennale, il quale prevede regole particolari per la determinazione dell'imponibile fiscale. La circolare n. 38 del 2025 precisa che l'adesione al concordato preventivo biennale non fa venire meno gli obblighi contributivi. Viene però precisato che ai fini della determinazione dei contributi l'imprenditore potrà decidere quale base di calcolo utilizzare:

- la base imponibile concordata;
- il reddito effettivo prodotto, se è superiore a reddito concordatario.

COME E QUANDO VERSARE

I versamenti vanno eseguiti mediante F24. Per quanto riguarda i termini di effettuazione dei versamenti dovremmo tenere distinto i contributi "fissi", cioè quelli calcolati sul così detto "minimale" ed i contributi determinati sul reddito che eccede il minimale. Dove i primi sono

versati in 4 rate trimestrali, i secondi (quelli calcolati sul reddito eccedente) sono da versare nella consueta formula degli acconti e del saldo e le tempistiche sono legate ai termini per il versamento del saldo e degli acconti delle imposte sui redditi.

Esponiamo in modalità tabellare quanto appena detto evidenziano le date entro le quali operare i versamenti.

Acconto	4 rate fisse, sulla base del reddito minimo 2025 (euro 18.555), entro il: <ul style="list-style-type: none"> • 16.5.2025 • 20.8.2025 • 17.11.2025 (il 16.11 cade di domenica) • 16.2.2026
	2 rate sul reddito eccedente il minimale 2025 entro il: <ul style="list-style-type: none"> • 30.6.2025 o 30.7 con la maggiorazione dello 0,40% • 1.12.2025 (il 30.11 cade di domenica), a titolo di seconda rata
Saldo	<ul style="list-style-type: none"> • 30.6.2026 o 30.7 con la maggiorazione dello 0,40%

Abbiamo detto che il versamento dei contributi avverrà mediante il modello F24. Pertanto, ai fini della compilazione della "Sezione INPS" del mod. F24, ricordiamo che oltre al codice della competente sede INPS, al numero di matricola del contribuente e al periodo di riferimento, va riportata la "causale contributo" utilizzando uno degli appositi codici che sintetizziamo nella tabella sottostante.

Soggetto obbligato	"Causale contributo" mod. F24	Descrizione
Artigiano	AF	Contributi dovuti sul reddito minimale
	AP	Contributi dovuti sul reddito eccedente il minimale

	APR	Contributi dovuti sul reddito eccedente il minimale - rate
	API	Interessi su rate o per differimento
Commerciante	CF	Contributi dovuti sul reddito minimale
	CP	Contributi dovuti sul reddito eccedente il minimale
	CPR	Contributi dovuti sul reddito eccedente il minimale - rate
	CPI	Interessi su rate o per differimento

Dal "Cassetto previdenziale" con la funzione *"Dati del mod. F24"* possono essere prelevate, direttamente dal soggetto interessato o dall'intermediario delegato, le comunicazioni con i dati e gli importi relativi al pagamento dei contributi dovuti relativi ai contributi "fissi" determinati sul minimale.

Gestione separata INPS

Si è anticipato nelle premesse che l'INPS, avendo riguardo alla Gestione separata, ha emanato la circolare n. 27 del 31.1.2025 nella quale ha esposto le aliquote contributive per il 2025 ed il massimale di reddito su cui determinare i contributi dovuti. Notiamo già una differenza rispetto alla gestione IVS. Infatti, nella gestione separata non troviamo un minimale contributivo "comunque dovuto". Questa è, infatti, la prima differenza fra le due gestioni. La seconda differenza riguarda l'incompatibilità di versamento. Infatti, la gestione IVS è incompatibile con altre gestioni, mentre la gestione separata non ha incompatibilità (nemmeno con la gestione IVS; basti pensare al socio artigiano che percepisce anche un compenso quale amministratore della società).

Con riferimento al minimale, possiamo solo ricordare che esso esprime efficacia con riferimento alla determinazione della copertura pensionistica, nel senso che, qualora i

soggetti non versino un contributo almeno pari al minimale dei commercianti, non maturano 12 mesi di contribuzione pensionistica.

Vediamo ora di analizzare le regole della gestione separata.

AMBITO SOGGETTIVO

Il dato normativo prevede che siano tenuti all'iscrizione alla Gestione separata INPS i seguenti soggetti.

1. Collaboratori coordinati e continuativi. Ricordiamo che il D.Lgs. n. 81/2015 ha disposto dal 25.6.2015 l'abrogazione del c.d. "lavoro a progetto".
2. Venditori porta a porta e lavoratori autonomi occasionali. L'obbligo di iscrizione alla Gestione separata sussiste a decorrere dal momento in cui i compensi percepiti nell'anno solare, in relazione ad un unico rapporto o ad una pluralità di rapporti, superano il limite di euro 5.000 (euro 6.410,26 per i venditori porta a porta).
3. Associati in partecipazione con apporto di solo lavoro. L'obbligo riguarda i contratti ancora in essere dopo il citato D.Lgs. n. 81/2015, fermo restando che non sono soggetti all'obbligo contributivo gli associati in partecipazione:
 - che apportano esclusivamente capitale (beni o denaro) ovvero sia capitale che lavoro (c.d. apporto misto) il cui reddito è qualificabile come reddito di capitale;
 - che apportano esclusivamente lavoro, iscritti ad un Albo professionale;
 - imprenditori, per i quali il compenso concorre alla formazione del reddito d'impresa.
3. Soci amministratori di srl commerciale. L'obbligo sussiste se il socio contestualmente:
 - partecipa al lavoro aziendale con carattere di abitualità e prevalenza;
 - ricopre la carica di amministratore percependo per essa uno specifico compenso.

Pertanto, è necessaria l'iscrizione e la contribuzione:

- alla Gestione IVS per il lavoro prestato in qualità di socio;
- alla Gestione separata INPS, solamente per il compenso percepito in qualità di amministratore.

La Corte Costituzionale con sentenza 26.1.2012, n. 15, confermata dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza 27.1.2021, n. 1759, ha sancito la legittimità costituzionale della "doppia iscrizione", in base alla quale:

- non sussiste l'automatismo fra il ruolo di socio lavoratore e amministratore di una srl e l'obbligo di iscrizione sia alla Gestione separata che alla Gestione IVS;
- sussiste l'obbligo alla doppia contribuzione nel caso in cui l'amministratore partecipi in maniera diretta all'attività materiale ed esecutiva dell'azienda.

4. Lavoratori autonomi titolari di partita IVA. In particolare, ricordiamo che l'obbligo riguarda i soggetti:

- sprovvisti di una Cassa previdenziale di appartenenza;
- non iscritti o che non versano il contributo soggettivo alla Cassa previdenziale di appartenenza.

PROFESSIONISTI CON CASSA DI PREVIDENZA

Un breve commento merita la particolare situazione dei soggetti provvisti di una Cassa previdenziale di appartenenza relativamente agli obblighi contributivi alla Gestione separata INPS. Questi soggetti sono individuati dall'articolo 18, commi 11 e 12, DL n. 98/2011, in base ai quali, come ribadito dall'INPS nella circolare 22.7.2011, n. 99, i soggetti già pensionati devono versare il contributo soggettivo minimo alla Cassa di appartenenza, qualora continuino a svolgere l'attività professionale subordinata all'iscrizione ad un Albo. Tali soggetti sono esclusi dall'obbligo contributivo alla Gestione separata INPS.

Con un'interpretazione autentica dell'articolo 2, comma 26, Legge n. 335/95, viene previsto che sono obbligati alla contribuzione alla Gestione separata INPS i soggetti che:

- svolgono un'attività di lavoro autonomo non subordinata all'iscrizione ad un Albo professionale;
- pur svolgendo un'attività il cui esercizio è subordinato all'iscrizione ad un Albo, non sono iscritti e non versano il contributo soggettivo alla propria Cassa, per statuto o per scelta.

L'eventuale versamento del solo contributo integrativo o di solidarietà, ossia non correlato all'erogazione di un trattamento pensionistico, non comporta l'esclusione dal versamento alla Gestione separata INPS.

Tale obbligo è stato confermato dall'Istituto con il Messaggio 6.12.2022, n. 4413, nel quale è rammentato che lo stesso è stato ribadito e legittimato anche dalla Corte Costituzionale nelle sentenze 22.4.2022, n. 104/2022 e 18.10.2022, n. 238/2022.

Resta comunque fermo che, come precisato dall'INPS nel Messaggio 12.1.2012, n. 709, se lo statuto della Cassa di previdenza prevede l'iscrizione facoltativa, la mancata iscrizione non è sufficiente a determinare l'obbligo contributivo alla Gestione separata, in quanto il soggetto interessato può esplicitare "ora per allora" la scelta di versare la contribuzione omessa alla Cassa.

RIFORMA DELLO SPORT

Con la circolare INPS 31.10.2023, n. 88, l'Istituto è intervenuto a fornire i chiarimenti a seguito della riforma del settore sportivo avvenuta con il D.Lgs. n. 36/2021.

In particolare, si parla dei lavoratori sportivi del settore dilettantistico ed i Collaboratori coordinati e continuativi che svolgono mansioni amministrativo-gestionale sia nelle società sportive che nelle associazioni o fondazioni o enti riconosciuti dal CONI o dal CIP.

La circolare n. 27 del 2025, riprende i contenuti della precedente n. 88/2023.

Ma partiamo dalla riforma. Con l'articolo 35 del D.Lgs. 36/2021, viene previsto che i lavoratori sportivi del settore dilettantistico siano tenuti all'iscrizione alla Gestione separata INPS qualora titolari di un contratto di Collaborazione coordinata e continuativo o siano lavoratori autonomi titolari di partita IVA. La contribuzione è dovuta qualora i compensi siano superiori alla franchigia di non imponibilità quantificata in 5.000 euro. Detta franchigia, però, non opera con riferimento ai singoli contratti con le varie società o associazioni ma è considerata annuale; il lavoratore dovrà, quindi, verificare la somma dei compensi percepiti annualmente per capire se ha superato o meno la quota esente di 5.000 euro. In tale novero ci vanno anche i compensi di lavoro autonomo occasionale di cui all'articolo 44 del DL n. 269/2003.

Merita ricordare altresì che il comma 8-ter dell'articolo 35 del D.Lgs. 36/2021 prevede che fino al 31.12.2027 la contribuzione ai fini pensionistici vada calcolata sul 50% dell'imponibile contributivo. Tale riduzione non riguarda le contribuzioni aggiuntive (maternità, malattia, DIS-COLL).

L'obbligo di iscrizione alla Gestione separata, con applicazione di quanto previsto per i lavoratori sportivi dilettanti sopra esposto, vale anche per i Collaboratori coordinati e continuativi che svolgono attività di carattere amministrativo-gestionale in favore delle società ed enti sportivi quanto tali mansioni non siano riconducibili all'obbligatorietà di iscrizione ad un Albo o Elenco di un ordine professionale. In tal senso l'articolo 37 del D.Lgs. 36/2021.

IL CARICO CONTRIBUTIVO

Una particolarità da affrontare è quella della ripartizione del carico contributivo. Infatti il dato normativo prevede che la contribuzione sia ripartita fra il collaboratore ed il committente. Avremo, quindi che:

- 1/3 della contribuzione sia a carico del collaboratore;
- 2/3 della contribuzione sia a carico del committente.

Ma chi versa? Il committente opera la ritenuta al collaboratore e verserà all'INPS tramite modello F24 sia la quota riferita alla ritenuta sia la quota a suo carico.

Il versamento andrà effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di corresponsione del compenso.

Una regola leggermente diversa coinvolge i lavoratori autonomi i quali provvederanno alla quantificazione nel quadro "RR" del modello "Redditi" ed al versamento di quanto dovuto all'INPS sempre tramite modello F24. I lavoratori autonomi hanno la possibilità (non l'obbligo) di imputare al committente una somma pari al 4% del compenso esposto in fattura a titolo di rivalsa. Ricordiamo che il 4% di contribuzione è assoggettata sia a ritenuta che ad IVA.

Come detto, l'importo dovuto viene quantificato nella dichiarazione dei redditi e versata all'INPS con modello F24 nei termini previsti per il versamento dei saldi e degli acconti delle imposte sui redditi.

LE ALIQUOTE DEL 2025

Stabilite le modalità di determinazione e di versamento della contribuzione, vediamo ora di individuare le aliquote contributive. Con la gestione separata troviamo una diversificazione maggiore rispetto alla gestione IVS.

Evitando di ricostruire le vicissitudini che hanno comportato la modifica nel tempo delle aliquote, vediamo nella sottostante tabella di riepilogare le aliquote del 2025 con riferimento alle varie fattispecie che si possono incontrare. Le aliquote sono quelle evidenziate nella circolare 27 del 2025, evidenziando sia le aliquote del 2024 che quelle del 2025.

Soggetto iscritto alla Gestione separata INPS		Aliquota 2024	Aliquota 2025
<ul style="list-style-type: none"> • Pensionato • Iscritto ad altra gestione obbligatoria 		24%	24%
Non iscritto ad altra gestione obbligatoria	Titolare di partita IVA. Come sopra accennato, l'aliquota aggiuntiva per il finanziamento dell'ISCRO, dal 2024, è fissata allo 0,35% (0,51% nel 2022 e 2023).	26,07%	26,07%
e non pensionato	Non titolare di partita IVA per il quale non è prevista la contribuzione aggiuntiva DIS-COLL: <ul style="list-style-type: none"> • partecipante a collegi e commissioni (cod. 03) • amministratore di Enti locali ex DM 25.5.2001 (cod. 04) • venditore porta a porta (cod. 07) • rapporto occasionale autonomo ex articolo 44, L. 326/2003 (cod. 09) 	33,72%	33,72%

	<ul style="list-style-type: none"> • associato in partecipazione - dal 2004 al 2015 (cod. 13) • formazione specialistica (cod. 14) <p>L' aliquota, come specificato dall'INPS nella circolare 18/2014, va applicata a tutti gli iscritti alla Gestione separata diversi dai liberi professionisti con obbligo contributivo in capo ad un soggetto terzo (co.co.co., venditore porta a porta, ecc.).</p>		
	<p>Non titolare di partita IVA per il quale è prevista la contribuzione aggiuntiva DIS-COLL:</p> <ul style="list-style-type: none"> • amministratore di società, associazioni, altri enti (cod. 1A - 1E) • sindaco di società, associazioni, altri enti (cod. 1B) • revisore di società, associazioni, altri enti (cod. 1C) • liquidatore di società (cod. 1D) • collaboratore di giornali, riviste, enciclopedie e simili (cod.02) • dottorato di ricerca, assegno, borsa di studio (cod. 05) • co.co.co. con contratto a progetto / programma di lavoro / fase (cod. 06) • co.co.co. presso Pubbliche Amministrazioni (cod. 11) • rapporti di co.co.co. prorogati (cod. 12) • consulente parlamentare (cod. 17) • co.co.co. ex D.Lgs. n. 81/2015 (cod. 18) • co.co.co. COVID-19 di cui all'Ordinanza 24.10.2020, DPCM Protezione Civile (cod. 20) 	35,03%	35,03%
	<ul style="list-style-type: none"> • Co.co.co. o lavoratore autonomo sportivo iscritto ad altre forme di previdenza obbligatorie o pensionato. 		24 % (*)

<ul style="list-style-type: none"> Co.co.co. attività amministrativo-gestionali iscritto ad altre forme di previdenza obbligatorie o pensionato. 	
<ul style="list-style-type: none"> Co.co.co. sportivo non iscritto ad altre forme di previdenza obbligatorie. La percentuale del 25% prevista dal citato comma 7 va maggiorata delle aliquote aggiuntive di cui all'art. 2, comma 26, Legge n. 335/95 (2,03%). Co.co.co. attività amministrativo-gestionali non iscritto ad altre forme di previdenza obbligatorie. 	<p>27,03%</p> <p>(25% + 2,03%)</p>
Lavoratore autonomo sportivo non iscritto ad altre forme di previdenza obbligatorie. La percentuale del 25% va maggiorata delle aliquote aggiuntive di cui all'art. 2, comma 26, Legge n. 335/95 (1,07%).	<p>26,07%</p> <p>(25% + 1,07%)</p>
<p>(*) Tale aliquota è applicabile anche ai lavoratori dipendenti della PA di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001 che prestano la propria attività in associazioni / società sportive dilettantistiche, federazioni sportive, enti di promozione sportiva, ecc</p>	

In tema di lavoratori nell'ambito sportivo, ricordiamo quanto già detto in precedenza e cioè che:

- le citate aliquote si applicano al superamento del limite di € 5.000 annui;
- fino al 31.12.2027 la contribuzione dovuta va determinata sul 50% dell'imponibile contributivo. Tale riduzione è applicabile soltanto con riferimento all'aliquota "di base" (24% - 25%) e non sulle aliquote "aggiuntive" (2,03% - 1,07%).

Per quanto riguarda gli accrediti contributivi alla gestione separata INPS, ricordiamo i massimali ed i minimali. Per i minimali si precisa che non v'è un versamento minimo ma vige la regola secondo la quale per avere un accredito contributivo pieno è necessario aver effettuato un versamento minimo.

	Anno 2024	Anno 2025
Massimale	119.650	120.607
Minimale per accredito contributivo intero	18.415	18.555

MAGISTRATI ONORARI

Per quanto riguarda i magistrati onorari del contingente a esaurimento confermati di cui all'articolo 29, D.Lgs. 116/2017, che esercitano le funzioni in via non esclusiva, iscritti alla gestione separata ovvero con titolo per l'iscrizione alla Cassa nazionale di previdenza e assistenza forense, come specificato nella Circolare 100/2023, sono tenuti all'iscrizione alla Gestione separata con applicazione di quanto previsto per i Collaboratori coordinati e continuativi. Avremo le seguenti aliquote:

- 35,03% per i magistrati onorari senza altra forma di previdenza obbligatoria;
- 26,03% per i magistrati onorari iscritti ad altra forma di previdenza obbligatoria.

CONCLUSIONE

Si è voluto, con questo intervento, analizzare nel suo complesso la contribuzione alle gestioni INPS IVS degli artigiani e dei commercianti ed alla gestione separata.

Abbiamo visto come sia articolata la determinazione dei contributi ed in particolare la gestione separata.

Merita sicuramente una puntuale analisi anche delle incumulabilità dove la gestione separata è sempre cumulabile (e quindi sono sempre dovuti i contributi secondo le regole sopra esposte), mentre la gestione IVS è incompatibile con altre gestioni, ad esclusione della gestione separata.

L'Approfondimento

Novità in tema di lavoro autonomo – terza 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.

Le tematiche trattate in questo intervento riguardano:

- le prestazioni alberghiere e di ristorazione, nel novero delle quali è “sparito” il riferimento ai rimborsi spese in quanto, se addebitate al committente, non figurano né elemento deducibile, né elemento imponibile al reddito del professionista;
- le spese di rappresentanza che incontrano, tra l'altro, il nuovo obbligo di tracciabilità dei pagamenti al fine della deducibilità del costo;
- le spese di formazione, ovvero le spese sostenute per l'iscrizione a master e corsi di formazione o di aggiornamento professionale, convegni e congressi, nonché per le spese di viaggio e soggiorno inerenti ai suddetti eventi;
- le spese relative a prestazioni alberghiere e di ristorazione sostenute dal datore di lavoro per le trasferte dei lavoratori dipendenti e dei collaboratori effettuate al di fuori del territorio comunale, le quali incontrano la disciplina di cui all'articolo 95, TUIR;
- il nuovo articolo 54-octies che individua alcune norme volte a specificare l'ammontare di alcune tipologie di redditi da assimilare fiscalmente a quello di lavoro autonomo.

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.

PRESTAZIONI ALBERGHIERE E DI RISTORAZIONE

Il nuovo articolo 54-septies, comma 1, TUIR, conferma, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, la soglia di deducibilità del 75% delle spese relative a:

- prestazioni alberghiere;
- somministrazione di alimenti e bevande.

È altresì confermato il limite complessivo di deducibilità delle predette spese, pari al 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Nella presente disposizione è stato, tuttavia, eliminato il riferimento ai rimborsi spese. Il motivo di tale modifica è da ricercarsi nell'introduzione del principio di onnicomprensività di cui all'articolo 54, comma 1, TUIR, il quale, come si è detto, ricomprende nella nozione di reddito di lavoro autonomo tutti i proventi a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta. Pertanto, l'eventuale spesa sostenuta dal professionista e addebitata al cliente "finale" non è deducibile ma neppure imponibile ai fini IRPEF.

Al fine di evitare una problematica emergente, il comma 2 di cui al medesimo articolo 54, TUIR, reca un regime derogatorio con riferimento ai suddetti rimborsi spese, escludendo così che tali somme concorrano alla formazione del reddito.

Si noti, inoltre, che la Legge di Bilancio 2025 (Legge 207/2024) ha introdotto la tracciabilità dei pagamenti quale requisito fondamentale ai fini della deducibilità delle spese di vitto, alloggio e rappresentanza. Tale circostanza pone evidenti problemi di coordinamento con la normativa applicabile dal 01.01.2025. Infatti, ai sensi dell'articolo 54, comma 1 lett. b) del TUIR, da tale data non concorrono più a formare il reddito di lavoro autonomo i rimborsi delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente.

Nel contempo, il "nuovo" articolo 54-ter, comma 1 del TUIR dispone che le spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo del soggetto che le sostiene. In pratica, per effetto delle riportate modifiche, nemmeno i rimborsi analitici delle spese sostenute per l'esercizio della professione concorreranno più alla formazione del reddito:

- né dal lato "attivo" (con conseguente inapplicabilità della ritenuta da parte del committente);

- né dal lato "passivo" (con la conseguente indeducibilità, in capo al professionista, dei costi da lui direttamente sostenuti e rimborsati dal committente).

Pertanto, nel vigente contesto normativo, le spese sostenute direttamente dal professionista e riaddebitate analiticamente al committente sarebbero comunque indeducibili dal reddito di lavoro autonomo del professionista che le ha sostenute, rendendo irrilevante, ai fini della deducibilità in capo quest'ultimo, lo strumento con cui l'onere è stato pagato.

Sotto il profilo letterale, gli obblighi di tracciabilità sembrano subordinati alla circostanza che le spese di vitto e alloggio, viaggio e trasporto siano addebitate analiticamente al committente. A contrariis, tali obblighi non dovrebbero, quindi, riguardare le spese sostenute direttamente dal professionista, che non vengono riaddebitate al committente. Sotto il profilo logico sistematico, tale impostazione sarebbe altresì coerente con quella adottata da parte della dottrina con riferimento al reddito d'impresa.

Aderendo a tale orientamento, il costo della corsa del taxi pagata dall'artista o dal professionista e non addebitata al committente dovrebbe restare deducibile anche se il versamento è avvenuto in contanti.

In ogni caso, avendo riguardo alla ratio della disposizione, un primo punto fermo dovrebbe essere che la deducibilità delle spese in oggetto in capo al professionista è subordinata al pagamento tracciabile, sia che la spesa venga sostenuta dal professionista direttamente, sia che venga rimborsata al dipendente o ad un altro professionista.

SPESE DI RAPPRESENTANZA

Analogamente a quanto previsto dalla disciplina previgente, il comma 2, articolo 54-septies, TUIR, prevede, ai fini della deducibilità delle spese di rappresentanza, il limite forfetario dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

Ai fini dell'individuazione di tale tipologia di spese, è possibile fare riferimento al Decreto MEF 19.11.2008, il quale stabilisce che si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate:

- le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa, ovvero o sia coerente con pratiche commerciali di settore

- le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati nelle seguenti occasioni:
 - o ricorrenze aziendali ovvero festività nazionali o religiose;
 - o inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
 - o mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
- le spese per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza.

Ai sensi dell'articolo 108, comma 2, ultimo periodo, TUIR, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (2025 per i soggetti "solari"), anche le spese di rappresentanza e quelle per omaggi saranno deducibili dal reddito d'impresa e dall'IRAP se effettuate con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.lgs. 241/97.

Pertanto, le spese in esame dal 2025 sono deducibili:

- da un lato, se il pagamento è eseguito con i suddetti strumenti;
- dall'altro, se rientrano nei limiti quantitativi già attualmente fissati dall'articolo 108, comma 2 del TUIR.

SPESE DI FORMAZIONE

Analogamente a quanto detto in materia di spese di rappresentanza, anche la disciplina relativa alle spese di formazione non ha subito modifiche ad opera del D.lgs. 192/2024.

In particolare, l'articolo 54-septies, comma 3, TUIR, ha confermato l'integrale deducibilità, nel limite annuo di 10.000 euro, delle spese sostenute per l'iscrizione a:

- master e corsi di formazione o di aggiornamento professionale;
- convegni e congressi;

nonché per le spese di viaggio e soggiorno inerenti ai suddetti eventi.

Risultano altresì invariate le previsioni riguardanti la totale deducibilità, nel limite annuo di 5.000 euro, delle spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, a condizione che questi siano mirati a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti, appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro ed erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente.

SPESE DI VITTO E ALLOGGIO PER TRASFERTE DEI LAVORATORI DIPENDENTI

Il secondo periodo di cui al comma 5, articolo 54-septies, TUIR, dispone altresì che, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, per le spese relative a prestazioni alberghiere e di ristorazione sostenute dal datore di lavoro per le trasferte dei lavoratori dipendenti e dei collaboratori effettuate al di fuori del territorio comunale:

- non trova applicazione quanto disposto dall'articolo 54-septies, comma 1, TUIR, ossia la deducibilità al 75%, nel limite del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta;
- è ammessa la deducibilità integrale, nei limiti dell'articolo 95, comma 3, TUIR.

In particolare, tali spese risultano deducibili a fini fiscali nella misura massima giornaliera di:

- 180,76 euro per le trasferte al di fuori del territorio comunale;
- 258,23 euro in caso di trasferte all'estero.

Tali costi possono essere portati in deduzione, nel limite massimo giornaliero, soltanto per i giorni di effettiva trasferta effettuati nell'anno. Restano, pertanto, indeducibili i costi relativi ai giorni di mancato utilizzo dei predetti alloggi.

Nel secondo caso, ossia per le trasferte di dipendenti nel territorio comunale le spese relative alla somministrazione di alimenti e bevande sostenute dal datore di lavoro sono deducibili dal reddito imponibile nella misura del 75%.

COMPENSI CORRISPOSTI A FAMILIARI

Analogamente a quanto precedentemente disposto, il nuovo articolo 54-septies, TUIR stabilisce, al comma 6, che l'esercente arte e professione non può dedurre dal proprio

reddito i compensi per l'attività di lavoro dipendente, di collaborazione coordinata e continuativa o di lavoro autonomo occasionale erogati ai seguenti soggetti:

- coniuge;
- ascendenti;
- figli, affidati o affiliati, minorenni o permanentemente inabili al lavoro.

La medesima indeducibilità è disposta anche nelle ipotesi in cui l'esercente arti e professioni sia socio o associato di una società tra professionisti o di uno studio associato.

L'indeducibilità si riferisce anche a:

- accantonamenti di quiescenza e previdenza per i soggetti di cui sopra;
- i premi pagati alle compagnie di assicurazione che sostituiscono, anche in parte, i suddetti accantonamenti.

Restano invece deducibili i contributi previdenziali e assistenziali, versati dal libero professionista per i familiari sopra indicati.

DETERMINAZIONE DEI REDDITI ASSIMILATI A QUELLO DI LAVORO AUTONOMO

Il nuovo articolo 54-octies, TUIR, senza discostarsi da quanto disposto dal previgente articolo 54, comma 8, TUIR, individua alcune norme volte a specificare l'ammontare di alcune tipologie di redditi da assimilare fiscalmente a quello di lavoro autonomo.

Si tratta in particolare di:

- redditi derivanti dall'utilizzazione economica delle opere dell'ingegno;
- partecipazioni agli utili e indennità;
- redditi derivanti da attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali;
- indennità corrisposte ai giudici onorari di pace e ai vice procuratori onorari.

Nella tabella di seguito riportata si propone una breve descrizione dei suddetti elementi, unitamente alla disciplina fiscale applicabile.

COMPONENTE REDDITUALE	DESCRIZIONE E TRATTAMENTO FISCALE
REDDITI DA UTILIZZAZIONE ECONOMICA DELLE	Si tratta dei proventi, percepiti da parte dell'autore o inventore , derivanti dall' utilizzazione economica di:

<p>OPERE DELL'INGEGNO</p>	<ul style="list-style-type: none"> • opere dell'ingegno; • brevetti industriali e processi; • formule o informazioni riguardanti esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico; <p>i quali sono assimilabili a redditi di lavoro autonomo, purché non conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali.</p> <p>L'ammontare dei suddetti proventi è ridotto del 25% a titolo di deduzione forfetaria delle spese, ovvero del 40% per i soggetti di età inferiore a 35 anni.</p>
<p>PARTECIPAZIONI AGLI UTILI E INDENNITÀ</p>	<p>Sono assimilati a redditi di lavoro autonomo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i compensi percepiti dagli associati in partecipazione il cui apporto è costituito da solo lavoro; • gli utili spettanti ai soci promotori e ai soci fondatori di Spa, Sapa e Srl; • le indennità per cessazione di rapporti di agenzia. <p>Tali proventi costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito durante il periodo d'imposta (tassabilità "per cassa").</p>
<p>COMPONENTE REDDITUALE</p>	<p>DESCRIZIONE E TRATTAMENTO FISCALE</p>
<p>REDDITI DERIVANTI DA ATTIVITÀ DI LEVATA DEI PROTESTI ESERCITATE DAI SEGRETARI COMUNALI</p>	<p>La levata di protesto consiste nell'atto con cui viene accertato, da parte di un pubblico ufficiale, il mancato pagamento di un assegno o di un altro titolo di credito. Per tale tipologia di compensi - percepiti in denaro o in natura - è prevista una deduzione forfettaria a titolo di spese pari al 15%. Analogamente a quanto visto in precedenza, anche tali proventi sono tassati secondo il principio di cassa.</p>
<p>INDENNITÀ CORRISPOSTE AI GIUDICI ONORARI DI PACE E AI VICE</p>	<p>Tali redditi, assimilati a quelli di lavoro autonomo, sono costituiti dall'ammontare - in denaro o in natura - percepito nel periodo d'imposta, in applicazione del principio di cassa.</p>

**PROCURATORI
ONORARI**

--

Le prossime scadenze



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.

25 marzo 2025

ELENCHI INTRASTAT

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

30 marzo 2025

CONTRATTI DI LOCAZIONE

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

31 marzo 2025

FATTURA ELETTRONICA SANITARI

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

CU LAVORO AUTONOMO 2025

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

BONUS PUBBLICITÀ

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

POLIZZE CATASTROFALI

Termine per stipulare le polizze assicurative contro gli eventi catastrofali.
