

LA SETTIMANA IN BREVE

02	Notizie
	FISCALE
02	IMPOSTE DIRETTE - Redditi di lavoro autonomo - Spese
03	IMPOSTE DIRETTE - IRES - Spese per prestazioni di lavoro
05	IMPOSTE DIRETTE - IRES - Norme generali sul reddito d'impresa - Competenza
06	IMPOSTE DIRETTE - IRES - Enti non commerciali e ONLUS
07	IMPOSTE INDIRETTE - IVA - Obblighi dei contribuenti - Dichiarazione annuale - IVA 2025
	AGEVOLAZIONI
08	AGEVOLAZIONI FISCALI - Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali
10	AGEVOLAZIONI FISCALI - Regime degli impatriati (art. 5 del DLgs. 209/2023)
	LAVORO
11	PREVIDENZA
13	Leggi In evidenza

IMPOSTE DIRETTE

Redditi di lavoro autonomo - Spese - Interessi derivanti dal ravvedimento speciale - Indeducibilità (risposta interpello Agenzia delle Entrate 3.3.2025 n. 56)

Con la risposta ad interpello 3.3.2025 n. [56](#), l'Agenzia delle Entrate ha precisato il trattamento fiscale degli interessi passivi versati da un professionista avvalso dell'istituto del ravvedimento speciale (ex [art. 1](#) co. 174-178 della L. 197/2022). La risposta appare interessante anche perché riepiloga la nozione di inerenza applicabile al reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni.

Nozione di inerenza nell'ambito del reddito di lavoro autonomo

In assenza di specifiche disposizioni in merito alla deducibilità degli interessi passivi dal reddito di lavoro autonomo, la risposta in esame afferma che, al riguardo, operano le regole generali in merito alla necessaria documentazione del costo sostenuto e alla relativa inerenza all'attività svolta.

Sotto tale profilo, nel corso degli anni è stato chiarito che:

- l'inerenza deve intendersi come il rapporto di diretta e immediata correlazione che deve instaurarsi tra la spesa sostenuta e l'arte o la professione esercitata (Cass. 18.2.2015 n. [3198](#));
- un costo può essere considerato deducibile dal reddito di lavoro autonomo solo se *“ed in quanto risulti funzionale alla produzione del reddito stesso”* (circ. Agenzia delle Entrate 20.6.2002 n. [55](#), § 5);
- le spese devono *“essere correlate all'attività nel suo complesso a prescindere dall'economicità della singola operazione e non deve quindi rinvenirsi, per la loro deducibilità, un rigoroso nesso con i singoli compensi”* (ris. Agenzia delle Entrate 16.2.2006 n. [30](#)).

Sulla base dei principi sopra esposti, quindi, le spese afferenti all'attività professionale sono quelle sostenute per lo svolgimento di attività o per l'acquisizione di beni da cui derivano compensi che concorrono alla formazione del reddito professionale. È necessario, pertanto, che sussista una connessione funzionale, anche indiretta, dei costi ed oneri sostenuti rispetto alla produzione dei compensi che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo.

In senso conforme, le istruzioni al rigo RE13 del modello REDDITI affermano che sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo, in quanto inerenti, gli *“interessi passivi sostenuti nel periodo d'imposta per finanziamenti relativi all'attività artistica o professionale (compresi quelli sostenuti per l'acquisto dell'immobile strumentale) o per dilazione nei pagamenti di beni acquistati per l'esercizio dell'arte o professione”*. Sono, invece, indeducibili *“gli interessi versati dai contribuenti che hanno optato per il versamento trimestrale dell'IVA”* (ex [art. 66](#) co. 11 del DL 331/93).

Indeducibilità degli interessi passivi aventi natura moratoria

Gli interessi passivi dovuti per il ravvedimento operoso ordinario ex [art. 13](#) del DLgs. 472/97 hanno natura moratoria (si veda il co. 2 del citato articolo, a norma del quale il *“pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno”*).

La natura moratoria (e non compensativa) attribuibile agli interessi da ravvedimento operoso, in quanto originati da un inadempimento del contribuente derivante dal ritardato pagamento di imposte, li pone in termini di accessorietà rispetto all'obbligazione principale (vale a dire, il versamento del tributo), con la conseguenza di dividerne il medesimo trattamento fiscale.

Nel medesimo senso sembra esprimersi l'ordinanza 4.10.2022 n. [28740](#), con la quale la Cassazione ha negato la deducibilità degli interessi moratori conseguenti al tardivo pagamento di

un tributo. Nonostante i giudici affermino che gli interessi moratori da ritardato pagamento non hanno funzione sanzionatoria, avendo la finalità, piuttosto, di ristabilire, a favore dell'Erario, l'intera misura dell'importo da versare, la Corte ritiene che i medesimi non originino dall'attività di impresa, in relazione alla funzione finanziaria generalmente svolta, ma dall'inosservanza di un obbligo nel pagamento del tributo per il quale, già all'origine, è da escludersi il diritto alla deduzione.

Natura degli interessi dovuti per l'adesione al ravvedimento speciale

Ad analoghe conclusioni deve giungersi con riferimento agli interessi dovuti in seguito all'adesione al ravvedimento operoso speciale (ex art. 1 co. 174 - 178 della L. [197/2022](#)). Pertanto, nel caso oggetto di interpello, l'indeducibilità delle imposte ravvedute (IRPEF, addizionali all'IRPEF e IRAP), fa sì che anche gli interessi moratori versati, quali oneri accessori alle predette imposte, debbano ritenersi indeducibili.

Differente natura degli interessi da atti di conciliazione e accertamento con adesione

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, al caso in esame non sono estensibili i chiarimenti resi dalla risposta a interpello 20.8.2024 n. [172](#) (peraltro, in materia di reddito d'impresa), nella quale l'Agenzia delle Entrate ha precisato che gli interessi passivi dovuti sulle maggiori imposte definite tramite atti di conciliazione e di accertamento con adesione sono deducibili nel periodo d'imposta in cui sono stati sottoscritti gli accordi che ne hanno previsto il pagamento, a prescindere:

- dal fatto aziendale che li ha generati;
- dalla deducibilità del costo al quale sono collegabili.

Infatti, tali interessi rivestirebbero una funzione "compensativa" del ritardo nell'esazione dei tributi, differente rispetto a quella "risarcitoria" che contraddistingue gli interessi da ravvedimento.

Profili critici

La posizione della risposta in esame suscita qualche perplessità. In passato, Assonime, con la circolare 11.6.2012 n. 18 (§ 2.6.1), aveva osservato che gli interessi moratori rappresenterebbero "la quantificazione di un danno patrimoniale recato ad altri soggetti", pubblici o privati, che hanno rapporti con l'impresa. In quanto tale, come affermato dalla stessa Cassazione con la sentenza 27.9.2011 n. [19702](#) con riferimento alla clausola penale, si tratterebbe di costi deducibili.

Inoltre, la circostanza che l'[art. 109](#) co. 7 del TUIR affermi che, in deroga al principio di competenza, gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti, confermerebbe implicitamente la deducibilità dei costi in questione. Diversamente, il riferimento agli interessi corrisposti sarebbe superfluo.

Infine, proprio sul tema degli interessi di mora, l'Assonime, con la circolare 18.11.2011 n. 46, aveva escluso dal regime dell'[art. 96](#) del TUIR quei componenti reddituali che, come gli interessi di mora attivi e passivi per il ritardato pagamento di debiti pecuniari, pur avendo giuridicamente natura di interessi, "non sottendono alcun rapporto di finanziamento volontariamente posto in essere dall'impresa".

art. 54 co. 1 DPR 22.12.1986 n. 917

Risposta interpello Agenzia Entrate 3.3.2025 n. 56

Il Quotidiano del Commercialista del 4.3.2025 - "Indeducibili dal reddito di lavoro autonomo gli interessi da ravvedimento speciale" - Corso

Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Redditi di lavoro autonomo - Spese" - Fornero L., Valente G.

IMPOSTE DIRETTE

IRES - Spese per prestazioni di lavoro - Presidente del cda - Costi di lavoro dipendente ad esso riferiti - Indeducibilità (Cass. 28.2.2025 n. 5318)

Con l'ordinanza 28.2.2025 n. [5318](#), la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi della questione

della compatibilità tra la carica di amministratore di società di capitali e quella di dipendente della medesima, già affrontata in passato.

Posizione della giurisprudenza di legittimità

Nella pronuncia in esame, viene ribadita l'incompatibilità, ai fini delle imposte sui redditi, tra la carica di amministratore e la qualità di lavoratore subordinato, con la conseguenza che il relativo costo di lavoro dipendente è indeducibile.

In particolare, nel relativo principio di diritto si legge che *“il cumulo nella stessa persona dei poteri di rappresentanza dell'ente sociale, di direzione, di controllo e di disciplina rende impossibile quella diversificazione delle parti del rapporto di lavoro e delle relative distinte attribuzioni che è necessaria perché sia riscontrabile l'essenziale ed indefettibile elemento della subordinazione (...)”*.

Secondo i giudici, ai fini della deducibilità del relativo costo dal reddito d'impresa, la compatibilità tra la qualità di socio amministratore, membro del consiglio di amministrazione di una società di capitali, e quella di lavoratore dipendente della stessa società deve essere verificata accertando in concreto la sussistenza o meno del vincolo di subordinazione gerarchica, del potere direttivo e di quello disciplinare e, in particolare, lo svolgimento di mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale rivestita. Non appare invece sufficiente la verifica solo formale di tali aspetti, con riferimento esclusivo allo statuto e alle delibere societarie.

Nello stesso senso, in passato, si era espressa la sentenza 23.11.2021 n. [36362](#).

Posizione della dottrina e dell'INPS

Nel Documento Note e Studi n. 7/2022, Assonime ha rilevato che, secondo la dottrina maggioritaria, nei rapporti interni tra società e amministratore, è reputata ammissibile l'instaurazione di un autonomo rapporto di lavoro subordinato, sempre che possa provarsi l'effettivo assoggettamento dello stesso soggetto al potere direttivo, di controllo e disciplinare dell'organo amministrativo della società nel suo complesso.

In tale ottica, andrebbero soddisfatte le seguenti condizioni (cfr. il messaggio INPS 17.9.2019 n. [3359](#)):

- il potere deliberativo, diretto a formare la volontà dell'ente, deve essere affidato all'organo collegiale di amministrazione della società nel suo complesso e/o a un altro organo sociale espressione della volontà imprenditoriale, il quale espliciti un potere esterno;
- occorre dimostrare la sussistenza del vincolo della subordinazione (anche, eventualmente, nella forma attenuata del lavoro dirigenziale) e, cioè, dell'assoggettamento del lavoratore interessato, nonostante la carica sociale, all'effettivo potere di supremazia gerarchica (potere direttivo, organizzativo, disciplinare, di vigilanza e di controllo) di un altro soggetto ovvero degli altri componenti dell'organismo sociale cui appartiene;
- il soggetto deve svolgere, in concreto, mansioni estranee al rapporto organico con la società.

Soltanto nell'ipotesi dell'amministratore unico le due qualifiche non possono coesistere, atteso che, in tale ipotesi, la compresenza nella stessa persona dei poteri di rappresentanza, direzione e controllo della società renderebbe di fatto il lavoratore *“datore di lavoro di se stesso”*.

Sotto il profilo fiscale, poi, Assonime osserva che anche l'[art. 50](#) co. 1 lett. c-bis) del TUIR sembra ammettere, seppur implicitamente, la contemporanea sussistenza delle due posizioni, dal momento che assimila ai redditi di lavoro dipendente i compensi percepiti in relazione all'ufficio di amministratore, salva l'ipotesi dell'attrazione nell'ambito del reddito professionale.

In ogni caso, la duplicità dei rapporti in capo allo stesso soggetto rende necessario verificare e distinguere i due ruoli, perché diverse sono le modalità di deduzione dei costi in capo alla società: infatti, ai sensi dell'[art. 95](#) co. 5 del TUIR, i compensi degli amministratori sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti e, quindi, secondo il principio di cassa.

Effetti dell'orientamento della Cassazione

Oltre alla citata indeducibilità come costo di lavoro dipendente, l'eventuale riqualificazione della retribuzione quale compenso all'amministratore potrebbe non consentirne la deducibilità neppure ai sensi dell'[art. 95](#) co. 5 del TUIR, in quanto si tratterebbe di emolumento corrisposto in assenza di preventiva delibera (cfr., tra le tante, Cass. 15.5.2023 n. [13181](#)).

In pratica, per effetto della mancata deduzione dei relativi costi, pur in assenza di un pericolo per le ragioni erariali, il compenso del presidente del CdA verrebbe tassato due volte (cfr. il citato Documento Note e Studi n. 7/2022):

- la prima in capo all'amministratore;
- la seconda in capo alla società.

Tale impostazione appare eccessivamente rigida, ove si osservi che la base imponibile IRES trova fondamento giuridico nel risultato del Conto economico, con la conseguenza che la deducibilità ai fini fiscali richiede l'addebito a tale Conto e il requisito dell'inerenza, a prescindere dal rispetto della forma civilistica.

art. 95 DPR 22.12.1986 n. 917

Cass. 28.2.2025 n. 5318

Il Quotidiano del Commercialista del 4.3.2025 - "La Cassazione ribadisce l'indeducibilità del compenso del dipendente presidente di CdA" - Cotto

Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Amministratori - Compensi" - Cotto A.

IMPOSTE DIRETTE

[IRES - Norme generali sul reddito d'impresa - Competenza - Correzione di errori contabili - Errore di classificazione e imputazione temporale - Rilevanza nel periodo di imputazione in bilancio \(risposta interpello Agenzia delle Entrate 4.3.2025 n. 63\)](#)

Con la risposta a interpello 4.3.2025 n. [63](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla disciplina sulla correzione degli errori contabili di cui all'[art. 83](#) co. 1 del TUIR.

Fattispecie

Nella fattispecie esaminata, una società, esercente attività di trasporto di cose per conto terzi, aveva acquistato, nel corso dell'esercizio X, due semirimorchi usati. Il relativo costo era stato contabilizzato nel Conto economico, anziché tra le immobilizzazioni materiali nell'attivo dello Stato patrimoniale, trattandosi di beni strumentali. Dal punto di vista fiscale, il costo dei beni era stato interamente dedotto ai fini IRES e IRAP nel periodo d'imposta X, anziché essere ripartito lungo l'intera vita utile in funzione del processo di ammortamento. L'anno successivo, la società, avvedutasi dell'errore, aveva provveduto alla sua correzione direttamente nel bilancio chiuso al 31.12.X+1, rilevando i semirimorchi tra le immobilizzazioni materiali e la quota di ammortamento relativa all'anno X, con impatto sul saldo di apertura del Patrimonio netto (utili portati a nuovo). Secondo la società istante, la correzione dell'errore poteva avvenire ai fini IRES e IRAP direttamente nelle dichiarazioni relative all'esercizio X+1, tramite una ripresa in aumento per un importo pari alla differenza tra il costo d'acquisto dei beni e la quota di ammortamento relativa all'anno X, in base alla disciplina sulla correzione degli errori contabili ex [art. 83](#) co. 1 del TUIR.

Correzione degli errori contabili

In base all'[art. 83](#) co. 1 del TUIR, per i soggetti che adottano il principio di derivazione rafforzata e sottopongono il bilancio a revisione legale, i criteri di "imputazione temporale" previsti dai principi contabili (che, in forza del principio di derivazione rafforzata, assumono rilevanza fiscale, congiuntamente ai criteri di qualificazione e classificazione) "*valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili*". In sostanza, il principio di derivazione rafforzata permette il recepimento fiscale dell'impostazione contabile, riconoscendo la competenza e, quindi, la rilevanza fiscale dei componenti di reddito imputati in bilancio (a Stato patrimoniale o a Conto economico, a seconda della rilevanza dell'errore) nell'esercizio in cui viene operata la correzione, senza che sia necessaria la presentazione di una dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta in cui l'errore è stato commesso.

Errori di classificazione con effetti sull'imputazione temporale

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, stante la finalità di semplificazione sottesa alla disciplina in commento (ossia, esentare gli operatori dalla presentazione di dichiarazioni integrative quando pongono in essere procedure di correzione di errori contabili conformi ai principi contabili), le

poste correttive di un errore di “classificazione” che ha comportato, a sua volta, un’errata “imputazione temporale” di componenti negativi di reddito assumono rilevanza nell’esercizio in cui viene operata la correzione ai sensi dell’[art. 83](#) co. 1 del TUIR, senza che sia necessario presentare una dichiarazione integrativa.

Effetti della correzione sul ROL

L’Agenzia delle Entrate ha inoltre analizzato gli effetti della correzione dell’errore in relazione al meccanismo di deduzione degli interessi passivi ex [art. 96](#) del TUIR. In particolare, l’Agenzia ha evidenziato che la società deve tenere conto dei costi che hanno ridotto il ROL riferito all’anno X, operando una corrispondente variazione in aumento al ROL riferito all’anno X+1. La quota di ammortamento dei beni relativa all’anno X, invece, non deve concorrere alla formazione del ROL, in quanto gli ammortamenti sono esclusi dal ROL ai sensi dell’[art. 96](#) co. 4 del TUIR.

Bilancio sottoposto a revisione legale dei conti

Un ulteriore chiarimento riguarda i requisiti per l’applicazione della disciplina sugli errori contabili come sopra illustrata, la quale, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d’esercizio a revisione legale dei conti. In relazione a tale requisito, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che il bilancio oggetto di revisione legale deve essere quello relativo all’esercizio in cui viene corretto l’errore (e non quello relativo all’esercizio in cui l’errore è stato commesso).

art. 83 co. 1 DPR 22.12.1986 n. 917

Risposta interpello Agenzia Entrate 4.3.2025 n. 63

Il Quotidiano del Commercialista del 5.3.2025 - "Fiscalmente rilevante la correzione dell'errore contabile da classificazione errata" - Sgattoni

Il Sole - 24 Ore del 5.3.2025, p. 34 - "Errori contabili, correzione sui cespiti con effetto sul Rol" -

Germani Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Correzione errori contabili" - Latorraca S.

IMPOSTE DIRETTE

IRES - Enti non commerciali e ONLUS - Proventi dello sfruttamento economico del brevetto - Qualificazione come redditi diversi (risposta interpello Agenzia delle Entrate 28.2.2025 n. 51)

Con la risposta a interpello 28.2.2025 n. [51](#), l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che per una fondazione, qualificabile come ente non commerciale ed avente come finalità istituzionale la ricerca scientifica, i proventi dello sfruttamento economico dei brevetti registrati sui risultati ottenuti dai ricercatori, dipendenti della medesima, costituiscono redditi diversi ai sensi dell’[art. 67](#) co. 1 lett. g) del TUIR.

Natura non commerciale della fondazione

La fondazione è un soggetto passivo IRES che, in base all’[art. 73](#) del TUIR, può essere qualificato come:

- ente commerciale, se ha per oggetto esclusivo o prevalente attività commerciale; in tal caso, il reddito complessivo è considerato, ai sensi dell’[art. 81](#) del TUIR, reddito d’impresa da qualsiasi fonte provenga;

- ente non commerciale, se non ha per oggetto esclusivo o prevalente attività commerciale; in tal caso, il reddito complessivo è costituito, ai sensi dell’[art. 143](#) co. 1 del TUIR, dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, d’impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione.

Nella fattispecie oggetto dell’interpello, a giudizio dell’istante, la fondazione si qualifica come ente non commerciale in quanto l’attività statutaria consiste nella ricerca scientifica, i cui risultati vengono resi pubblici tramite seminari, presentazioni a convegni scientifici, pubblicazioni su riviste internazionali e accessibili tramite sistemi *open access* su piattaforme internazionali. Questa attività può episodicamente dare luogo all’ottenimento di risultati brevettabili. Lo svolgimento di

ricerche commissionate configura un'attività commerciale non prevalente rispetto a quella istituzionale.

La natura non commerciale della fondazione è stata assunta acriticamente dall'Agenzia delle Entrate.

Proventi dello sfruttamento del brevetto

Nel definire il trattamento fiscale dei proventi ottenuti dallo sfruttamento economico dei brevetti costituiti sulle più rilevanti scoperte effettuate, è stata data particolare rilevanza al fatto che, all'atto dell'instaurazione del rapporto lavorativo con il ricercatore, il medesimo si impegnava a trasferire alla fondazione i diritti di sfruttamento economico dei risultati della propria ricerca (incluso quello di brevettare e di utilizzare economicamente tale brevetto), a fronte del diritto del ricercatore stesso ad essere riconosciuto come inventore e a ottenere un congruo compenso economico. Da tale circostanza emerge come lo sfruttamento economico del brevetto non sia realizzato direttamente dall'autore, ma ottenuto a titolo oneroso dalla fondazione.

Nell'ambito del Testo unico, l'utilizzazione economica di un bene immateriale, quando non è realizzata nell'esercizio di imprese commerciali, è suscettibile di generare:

- redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo ([art. 53](#) co. 2 lett. b) del TUIR), quando è effettuata da parte dell'autore o dell'inventore;
- oppure redditi diversi ([art. 67](#) co. 1 lett. g) del TUIR), quando è effettuata da un soggetto diverso dall'autore o inventore che ha acquisito a titolo oneroso o gratuito il diritto di sfruttamento.

Sulla base di tali circostanze, poiché lo sfruttamento economico del brevetto è ottenuto dalla fondazione a fronte dell'accordo stipulato con il singolo ricercatore, i proventi realizzati sono inquadrabili tra i redditi diversi. Nell'ipotesi in cui il brevetto venga conferito in una società di capitali, in base all'[art. 9](#) co. 5 del TUIR, l'operazione deve essere sottoposta a tassazione sempre come reddito diverso, assumendo come provento conseguito il valore normale del brevetto conferito.

Diversamente, laddove, sulla base di una valutazione complessiva dell'ente, lo stesso fosse stato qualificato come ente commerciale diverso dalle società, i proventi in discorso sarebbero confluiti nell'ambito del reddito d'impresa.

art. 53 DPR 22.12.1986 n. 917

art. 67 DPR 22.12.1986 n. 917

Risposta interpello Agenzia Entrate 28.2.2025 n. 51

Il Quotidiano del Commercialista del 1.3.2025 - "Sono redditi diversi i proventi dello sfruttamento economico del brevetto da parte di una fondazione" - Redazione

Il Sole - 24 Ore del 1.3.2025, p. 27 - "La cessione dei brevetti va tassata come reddito diverso" - Gro - Sepio Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Diritto d'autore" - Rivetti P.

Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Redditi diversi" - Rivetti P.

Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Fondazioni" - Girinelli A., Rivetti P.

IMPOSTE INDIRETTE

[IVA - Obblighi dei contribuenti - Dichiarazione annuale - IVA 2025 - Dichiarazione annuale IVA per il 2024 - Modalità di compilazione dei codici ATECO 2025 - Modalità di versamento del saldo - Compensazione](#)

Il 5.3.2025 l'Agenzia delle Entrate, con una risposta a uno specifico quesito pubblicata sul proprio sito, ha fornito alcuni importanti chiarimenti in ordine alle modalità di compilazione del codice attività all'interno della dichiarazione annuale IVA 2025. La precisazione si è resa necessaria in ragione della prossima entrata in vigore (l'1.4.2025) della classificazione ATECO 2025.

Il modello IVA 2025 (riferito al periodo 2024) andrà presentato entro il 30.4.2025, mentre restano pochi giorni per procedere al versamento del saldo annuale in un'unica soluzione senza

maggiorazione, considerato che la scadenza è fissata per il 17.3.2025 (essendo il 16 un giorno festivo).

Nel presente contributo, si riportano le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella citata [FAQ](#) del 5.3.2025 e ci si sofferma sull'adempimento che scade nei prossimi giorni, analizzando non soltanto il caso in cui dalla dichiarazione annuale emerga un importo a debito, ma anche quello in cui risulti un saldo a credito.

Indicazione dei codici ATECO 2025 nella dichiarazione annuale IVA

L'1.1.2025 è entrata in vigore la nuova classificazione ATECO 2025, che verrà adottata a livello amministrativo dal prossimo 1.4.2025, sostituendo la precedente classificazione ATECO 2007 aggiornata nel 2022.

In una nota informativa congiunta di ISTAT, Unioncamere e Agenzia delle Entrate, pubblicata lo scorso 11.12.2024, era stato precisato che:

- a partire dall'1.4.2025, "il sistema fiscale metterà a disposizione di tutti i contribuenti la modulistica aggiornata alla luce della nuova classificazione";
- per le finalità fiscali, tutti gli operatori IVA "saranno tenuti ad utilizzare i codici attività indicati nella nuova classificazione ATECO 2025 negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle entrate, salva diversa indicazione riportata nelle istruzioni dei modelli fiscali".

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una [FAQ](#) nella quale è stata chiarita la corretta modalità di compilazione del codice attività nelle dichiarazioni annuali IVA 2025 (relative al 2024) che saranno presentate dal prossimo 1.4.2025. Va ricordato, infatti, che nel rigo VA2 del modello deve essere riportato il codice desunto "dalla tabella di classificazione delle attività economiche vigente al momento di presentazione della dichiarazione" (cfr. Istruzioni al modello IVA 2025).

Nella risposta pubblicata dall'Amministrazione finanziaria, viene precisato che, per tali modelli dichiarativi, i soggetti passivi potranno indicare alternativamente:

- i precedenti codici ATECO 2007 (nell'aggiornamento 2022);
- oppure i "nuovi" codici ATECO 2025, riportando, in questo caso, nella casella "Situazioni particolari" presente nel Frontespizio, il codice "1".

Nella [FAQ](#) viene, inoltre, precisato che prima dell'1.4.2025, verranno aggiornati il software di compilazione e la procedura di controllo del modello IVA 2025, in modo da consentire questa modalità di compilazione.

Modalità di versamento del saldo IVA per il 2024

Il saldo IVA per il 2024 può essere versato entro:

- il 17.3.2025 (in quanto il 16.3.2025 è domenica), termine ordinario previsto dall'[art. 6](#) del DPR 542/99;
- il 30.6.2025, con la maggiorazione dello 0,4% di interessi per ogni mese o frazione di mese successivo al termine ordinario (quindi maggiorazione pari all'1,6%);
- il 30.7.2025, con l'ulteriore maggiorazione dello 0,4%, calcolata anche sulla precedente (maggiorazione complessiva pari al 2,0064%).

Sulla base dell'impostazione che emerge dalla ris. Agenzia delle Entrate 20.6.2017 n. [73](#), si ritiene che la possibilità di differire il versamento del saldo IVA solo alle predette scadenze riguardi tutti i soggetti passivi IVA, inclusi i soggetti IRES, a prescindere dal momento di:

- chiusura del periodo d'imposta ai fini delle imposte dirette (soggetti IRES "non solari");
- approvazione del bilancio (soggetti IRES "solari" che differiscono l'approvazione del bilancio).

Il versamento del saldo IVA per il 2024 può essere anche rateizzato, in rate mensili di pari importo, completando la rateazione entro il 16.12.2025 ([art. 20](#) co. 1 del DLgs. 241/97, come modificato dall'[art. 8](#) del DLgs. 1/2024). Pertanto, il numero massimo di rate non può essere superiore a:

- 10 rate, per pagamenti iniziati entro il 17.3.2025;
- 7 rate, per pagamenti iniziati entro il 30.6.2025;

- 6 rate, per pagamenti iniziati entro il 30.7.2025.

In questo caso, sono dovuti gli interessi mensili (0,33%) a partire dalla seconda rata ([art. 5](#) co. 1 del DM 21.5.2009).

Compensazione o rimborso del credito IVA per il 2024

Se dalla dichiarazione IVA 2025 emerge un credito di ammontare superiore a 5.000,00 euro, l'utilizzo in compensazione "orizzontale" ex [art. 17](#) co. 1 del DLgs. 241/97 trova i limiti previsti dall'[art. 10](#) del DL 78/2009, vale a dire:

- l'obbligo di apposizione sul modello del visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di revisione legale);

- la possibilità di utilizzare il credito in compensazione, mediante il modello F24, solamente a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione IVA annuale.

Il credito IVA è compensabile, senza la necessità del visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa) sulla dichiarazione annuale, entro un ammontare più elevato per:

- le c.d. "start up innovative" (limite pari a 50.000,00 euro);

- i soggetti che hanno raggiunto determinati livelli di affidabilità ISA per gli anni 2022 e 2023 (limite pari a 50.000,00 o 70.000,00 euro);

- i soggetti ISA che hanno aderito al concordato preventivo biennale 2024-2025, come previsto dall'[art. 19](#) co. 3 del DLgs. 13/2024 (limite pari a 70.000,00 euro; cfr. circ. Agenzia delle Entrate n. [18/2024](#)).

Nel caso in cui il credito IVA sia chiesto a rimborso, invece, il visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa) non è obbligatorio sino a un ammontare di 30.000,00 euro. Restano ferme, però, le condizioni più stringenti per la domanda di rimborso, ossia il rispetto di almeno uno dei presupposti individuati dall'[art. 30](#) co. 2 ss. del DPR 633/72 (es. requisito dell'aliquota media o effettuazione di operazioni non imponibili IVA per almeno il 25% del totale).

FAQ Agenzia Entrate 5.3.2025

Il Quotidiano del Commercialista del 6.3.2025 - "Dal 1° aprile codici ATECO 2025 nella dichiarazione annuale IVA" - Redazione

Guide Eutekne - IVA e imposte indirette - "Dichiarazione IVA" - Cosentino C.

Il Quotidiano del Commercialista del 6.1.2025 - "Codici ATECO 2025 con modifiche nei titoli e nei contenuti" -

Girinelli - Rivetti

Il Quotidiano del Commercialista del 6.3.2025 - "Dichiarazione IVA a credito da presentare per la compensazione" - Greco

Il Quotidiano del Commercialista del 5.3.2025 - "Entro il 17 marzo il versamento del saldo IVA per il 2024" - Gazzera

Agevolazioni

AGEVOLAZIONI FISCALI

Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali - Investimenti "prenotati" entro il 31.12.2021 ed effettuati nel termine "lungo" del 31.12.2022 - Oneri accessori sostenuti nel 2022 non preventivabili - Calcolo dell'agevolazione (risposta interpello Agenzia delle Entrate 3.3.2025 n. 60)

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 3.3.2025 n. [60](#), ha analizzato il caso in cui siano stati sostenuti oneri accessori, non preventivabili originariamente, nel periodo successivo alla prenotazione relativa all'acquisto del bene 4.0.

Fattispecie

Nel caso di specie, è stato acquistato un macchinario 4.0 con prenotazione avvenuta nel 2021, realizzato e interconnesso poi nel 2022. Sempre nel 2022 è stato acquistato un ulteriore macchinario, a sé stante, e sono stati sostenuti oneri accessori, relativi sia al primo che al secondo macchinario; tali spese non erano però preventivabili dall'inizio.

La questione riguarda la misura dell'aliquota agevolativa applicabile, soprattutto con riferimento a tali oneri accessori.

Il costo agevolabile ai fini del *bonus* investimenti "4.0" va infatti calcolato in base all'[art. 110](#) del TUIR, includendo gli oneri accessori di diretta imputazione ([art. 1](#) co. 1054 della L. 178/2020).

Rilevanza del momento di effettuazione degli investimenti e della prenotazione

Ai fini della determinazione del momento di effettuazione, l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'[art. 109](#) co. 1 e 2 del TUIR: le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà, mentre le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate (circ. [4/2017](#), § 5.3, e risposta a interpello [107/2022](#)).

Nel caso di una serie di atti di investimento realizzati per mezzo di diverse ed autonome acquisizioni di beni e servizi effettuate presso diversi fornitori, *"i costi sostenuti per la realizzazione della nuova linea produttiva devono essere ripartiti tra i diversi periodi di imposta agevolabili e assoggettati alla disciplina vigente pro tempore facendo riferimento all'acquisto di ciascun bene e di ciascun servizio ad esso correlato (se qualificabile come «onere accessorio»), secondo le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, tenendo conto (...) dell'eventuale «prenotazione» del bene"* (cfr. risposta interpello [355/2022](#)).

In sostanza, risultano dirimenti ai fini dell'individuazione dell'anno in cui "incardinare" il costo del bene la determinazione del momento di effettuazione dell'investimento unitamente alla valutazione circa la corretta prenotazione dello stesso.

Nel caso di specie, per quanto riguarda l'investimento nel secondo macchinario e i relativi oneri accessori, secondo l'Agenzia è possibile fruire del credito d'imposta 4.0 nella misura del 40% (come previsto dal co. 1057 dell'[art. 1](#) della L. 178/2020), essendo tale investimento effettuato nel 2022, senza che ci sia stata alcuna prenotazione.

Oneri accessori non preventivabili poi sostenuti

Con riferimento all'impianto "principale", nel presupposto che i relativi costi accessori per interventi di natura idraulica *"(...) per loro stessa natura, non avrebbero potuto essere programmati né stimati in fase di progettazione dell'impianto, se non in modo altamente provvisorio ed arbitrario"* all'atto della relativa prenotazione nel 2021, secondo l'Agenzia per tali costi accessori possono applicarsi i chiarimenti forniti nelle [risposte](#) in occasione della Videoconferenza del 31.1.2019 (risposta 57).

In particolare, in merito alla possibilità di godere del beneficio in virtù di un acconto effettuato in un anno risultato *ex post* inferiore all'ammontare della prenotazione del 20% dell'investimento complessivo, è stato specificato che *"nei casi in cui l'acconto corrisposto dovesse rivelarsi ex post inferiore al limite minimo previsto dalla norma (20 per cento) in conseguenza, ad esempio, di una successiva revisione in aumento del costo originariamente pattuito al 31 dicembre 2018 l'investitore non perde la possibilità di accedere all'estensione temporale al 31 dicembre 2019. Tuttavia, in tale ipotesi, la modifica intervenuta nel costo del bene imporrà un separato calcolo dell'agevolazione: il costo originario pattuito al 31 dicembre 2018 sarà assoggettato alla disciplina prevista dall'articolo 1, comma 30, della legge n. 205 del 2017; il costo eccedente sarà agevolabile secondo la disciplina prevista dall'articolo 1 comma 60, della legge n. 145 del 2018"*.

Tale chiarimento, seppure riferito all'ipotesi di revisione successiva in aumento del "costo originariamente pattuito" di un bene agevolato, può trovare applicazione anche in caso di oneri accessori non preventivabili in origine, come quelli descritti.

Pertanto:

- sul costo dell'impianto "principale", sempre che sia stata correttamente effettuata la relativa prenotazione nel 2021, secondo l'Agenzia il credito d'imposta spetta nella misura del 50% ai sensi del co. 1056 dell'[art. 1](#) della L. 178/2020;

- per gli oneri accessori non preventivabili, relativi ai lavori eseguiti nel 2022, spetta nella misura del 40% ai sensi del co. 1057 art. 1 co. 1054 L. 30.12.2020 n. 178

art. 1 co. 1056 L. 30.12.2020 n. 178

art. 1 co. 1057 L. 30.12.2020 n. 178

Risposta interpello Agenzia Entrate 3.3.2025 n. 60

Il Quotidiano del Commercialista del 4.3.2025 - "Bonus investimenti 4.0 sugli oneri accessori non preventivabili poi sostenuti" - Alberti

Il Quotidiano del Commercialista del 8.4.2022 - "Bonus investimenti con acconto inferiore al minimo "ex post" - Alberti

Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Bonus investimenti in beni strumentali" - Alberti P.

AGEVOLAZIONI FISCALI

Regime degli impatriati (art. 5 del DLgs. 209/2023) - Nesso di collegamento - Non necessarietà (risposta interpello Agenzia Entrate 6.3.2025 n. 66)

La risposta ad interpello Agenzia delle Entrate 6.3.2025 n. [66](#) supera il consolidato orientamento espresso in vigore del vecchio regime degli impatriati ([art. 16](#) del DLgs. 147/2015) che riteneva necessaria la sussistenza di un collegamento tra trasferimento della residenza in Italia e inizio dell'attività lavorativa.

Nesso di collegamento tra impatriato ed inizio dell'attività lavorativa

Sebbene la previgente formulazione dell'agevolazione ([art. 16](#) del DLgs. 147/2015) non prevedesse un periodo minimo tra i due eventi, l'Agenzia delle Entrate (circ. n. [17/2017](#), Parte II, § 3.1 e circ. n. [33/2020](#),

§1), con una posizione confermata da parte della giurisprudenza (C.G.T. I Roma 20.2.2024 n. [2399/8/2024](#)), era ferma nel richiedere tale ulteriore limitazione. In tale contesto, eventuali contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria potevano essere affrontate valorizzando la sola sussistenza dei requisiti di legge in capo alla persona e non gli ulteriori requisiti richiesti dall'Amministrazione finanziaria (C.G.T. I Milano 10.7.2023 n. [2587/10/23](#)).

Impatriato con lavoro da remoto e successivo "cambio" del datore di lavoro

Il caso affrontato nella risposta n. [66/2025](#) riguarda un cittadino italiano residente all'estero da dicembre 2020, assunto da aprile 2025 in Italia presso un datore di lavoro diverso da quello estero. Il trasferimento in Italia è avvenuto però nei primi mesi del 2025 durante i quali la persona continuava a lavorare, da remoto in Italia, per il datore di lavoro estero.

Il nuovo regime di cui all'[art. 5](#) del DLgs. 209/2023 dispone che, nella predetta ipotesi in cui il lavoratore svolga in Italia l'attività lavorativa a favore dello stesso soggetto (datore/gruppo) per il quale lavorava all'estero, il periodo minimo di residenza estera pregressa aumenta da tre a sei o sette periodi di imposta, a seconda che si tratti o meno del medesimo soggetto (datore/gruppo) presso cui era svolta l'attività lavorativa in Italia prima del trasferimento all'estero.

Considerato che, nel caso prospettato, la persona è stata residente all'estero per quattro periodi di imposta l'attività svolta in *smart working* in Italia nei primi mesi del 2025 non può essere agevolata.

Ciò non preclude però la possibilità di beneficiare del nuovo regime degli impatriati con riferimento al reddito prodotto da aprile 2025 alle dipendenze del nuovo datore di lavoro, risultando, in tal caso, integrato il requisito della residenza estera per il periodo standard di tre anni.

A conferma, e con una posizione del tutto inedita, l'Agenzia delle Entrate specifica che, ai fini dell'applicazione del nuovo regime e diversamente da quanto chiarito con riferimento al previgente regime, "non è più necessario verificare la sussistenza di un collegamento «funzionale»

tra il trasferimento della residenza fiscale in Italia e l'inizio di un'attività lavorativa dalla quale derivi un reddito agevolabile, prodotto in Italia"; infatti, secondo l'Agenzia i requisiti per la fruizione del regime agevolativo possono maturare anche successivamente all'impatrio.

Aspetti critici

Il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate non risulta chiaro.

Una prima ipotesi è quella per cui ciò valga in relazione al particolare caso prospettato, in cui il requisito della residenza estera pregressa non sussisteva in relazione all'impiego nei primi tre mesi del 2025 (alle dipendenze dello stesso datore di lavoro estero) ed è integrato, invece, in relazione al nuovo impiego.

Una seconda ipotesi deriva dall'affermazione della stessa Agenzia delle Entrate per cui i requisiti possono essere verificati anche successivamente all'ingresso in Italia, (ipoteticamente) in relazione allo stesso impiego; portando questa seconda impostazione alle estreme conseguenze, ne potrebbe risultare che anche i lavoratori che rientrano in Italia alle dipendenze dello stesso datore di lavoro estero prima del compiersi del

periodo minimo "rafforzato" di sei anni quando, ad esempio, la residenza estera è stata tale per soli quattro, avrebbero due anni a tassazione ordinaria a cui seguirebbero tre periodi agevolati; ciò pare, tuttavia, in contrasto con la lettera dell'[art. 5](#) co. 1 lett. b) del DLgs. 209/2023, il quale richiede la residenza estera di sei periodi precedenti il trasferimento in Italia (e non precedenti ciascuno degli anni di potenziale fruizione del beneficio).

art. 5 DLgs. 27.12.2023 n. 209

Risposta interpello Agenzia Entrate 6.3.2025 n. 66

Il Quotidiano del Commercialista del 7.3.2025 - "Niente nesso causale per i "nuovi" impatriati" - Corso - Odetto Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Regime degli impatriati" - Corso L.

Lavoro

PREVIDENZA

Disposizioni in materia pensionistica - Pensione anticipata flessibile "Quota 103" - Incentivo per il trattenimento in servizio - Novità della L. 207/2024 (legge di bilancio 2025) (circ. INPS 5.3.2025 n. 53 e messaggio INPS 5.3.2025 n. 799)

L'INPS è intervenuta fornendo nuove indicazioni:

- sulle novità in materia pensionistica di immediata applicazione apportate dalla L. [207/2024](#) (legge di bilancio 2025) (circ. INPS 5.3.2025 n. [53](#));
- sull'incentivo al posticipo del pensionamento (messaggio INPS 5.3.2025 n. [799](#)).

Principali novità

Con la circ. [53/2025](#), l'INPS si sofferma in particolare sulle seguenti novità:

- effetti pensionistici derivanti dalla modifica dei limiti ordinamentali per i lavoratori dipendenti delle pubbliche amministrazioni ([art. 1](#) co. 162 della L. 207/2024);
- abrogazione della riliquidazione del trattamento pensionistico dei lavoratori autonomi ([art. 1](#) co. 172 della L. 207/2024);
- pensione anticipata opzione donna ([art. 1](#) co. 173 della L. 207/2024);
- pensione anticipata flessibile ([art. 1](#) co. 174 della L. 207/2024);
- proroga dell'APE sociale al 31.12.2025 ([art. 1](#) co. 175 e 176 della L. 207/2024);
- incremento delle pensioni di importo pari o inferiore al trattamento minimo INPS ([art. 1](#) co. 177 della L. 207/2024);
- aumento dell'importo dell'incremento della maggiorazione sociale ([art. 1](#) co. 178 della L. 207/2024);

- riduzione del requisito anagrafico di accesso alla pensione nel sistema contributivo in favore delle lavoratrici madri ([art. 1](#) co. 179 della L. 207/2024).

Abrogazione della riliquidazione del trattamento pensionistico dei lavoratori autonomi

L'[art. 1](#) co. 172 della L. 207/2024 abroga, con effetto dall'1.1.2025, l'[art. 2-ter](#) del DL 30/74, il quale prevedeva che il titolare di pensione liquidata a carico delle Gestioni speciali dei lavoratori autonomi, nonché il superstite dello stesso, per quanto concerne la pensione di reversibilità, avevano diritto a richiedere la pensione prevista dalle norme dell'AGO del FPLD, con la decorrenza di legge, quando tutti i requisiti risultassero perfezionati nell'assicurazione stessa, indipendentemente dai contributi accreditati nelle predette Gestioni speciali. In tal caso era prevista la possibilità di utilizzare ai fini del relativo diritto a pensione anche i contributi della predetta assicurazione eventualmente computati per la liquidazione della pensione a carico della Gestione speciale.

In seguito all'esercizio di tale facoltà, la pensione a carico della Gestione speciale per i lavoratori autonomi era revocata con effetto dalla data di decorrenza della pensione a carico dell'AGO del FPLD e la contribuzione versata nelle Gestioni speciali dei lavoratori autonomi poteva dare luogo, a domanda, a un supplemento di pensione.

Con la circ. [53/2025](#), l'INPS precisa che la disciplina abrogata resta in vigore per le domande di pensione presentate dai pensionati e dai superstiti di pensionati entro il 31.12.2024.

Opzione donna

L'[art. 1](#) co. 173 della L. 207/2024 estende la possibilità di accedere a opzione donna ex [art. 16](#) co. 1-bis del DL 4/2019 alle lavoratrici che abbiano perfezionato i requisiti richiesti entro il 31.12.2024, ovvero:

- abbiano maturato un'anzianità contributiva pari o superiore a 35 anni e un'età anagrafica di almeno 61 anni;

- si trovino in una delle condizioni indicate nella medesima norma alla data della domanda.

Il requisito anagrafico richiesto di 61 anni è ridotto di un anno per ogni figlio nel limite massimo di due anni; la riduzione massima di due anni del requisito anagrafico si applica anche in assenza di figli per le lavoratrici dipendenti o licenziate da imprese per le quali è attivo un tavolo di confronto per la gestione della crisi aziendale presso la struttura per la crisi d'impresa di cui all'[art. 1](#) co. 852 della L. 296/2006.

Con la circ. [53/2025](#), l'INPS precisa che, per le lavoratrici che perfezionano i requisiti richiesti nel corso dell'anno 2024, il tavolo di confronto per la gestione della crisi aziendale deve risultare attivo all'1.1.2025 o risultare attivato in data successiva.

Pensione anticipata flessibile (Quota 103)

L'[art. 1](#) co. 174 della L. 207/2024 modifica l'[art. 14.1](#) del DL 4/2019, estendendo all'anno 2025 il regime di pensione anticipata flessibile (c.d. Quota 103).

In particolare, la norma riconosce il diritto alla pensione anticipata flessibile al raggiungimento, nell'anno 2025, di:

- un'età anagrafica di almeno 62 anni;

- un'anzianità contributiva minima di 41 anni.

In questo caso, la pensione anticipata flessibile decorre trascorsi 7 mesi dalla data di maturazione dei requisiti per i lavoratori del settore privato, ovvero 9 mesi dalla maturazione dei requisiti per i lavoratori dipendenti delle pubbliche amministrazioni.

Incentivo al posticipo del pensionamento

Con il messaggio [799/2025](#), l'INPS ha reso noto di aver implementato il sistema di gestione delle domande di pensione per consentire la presentazione della domanda di incentivo al posticipo del pensionamento per i lavoratori dipendenti che abbiano maturato i requisiti minimi per l'accesso al trattamento di pensione anticipata flessibile e/o anticipata ordinaria nell'anno 2025.

La presentazione può avvenire nelle seguenti modalità:

- sito internet dell'INPS;

- tramite Istituti di patronato;

- contattando il Contact Center Multicanale.

art. 1 co. 161 L. 30.12.2024 n. 207

art. 1 co. 172 L. 30.12.2024 n. 207

art. 1 co. 173 L. 30.12.2024 n. 207

art. 1 co. 174 L. 30.12.2024 n. 207

Circolare INPS 5.3.2025 n. 53

Messaggio INPS 5.3.2025 n. 799

Il Quotidiano del Commercialista del 6.3.2025 - "Possibile inviare la domanda di incentivo al posticipo del pensionamento" - Silvestro

Il Sole - 24 Ore del 6.3.2025, p. 35 - "Via all'incentivo per chi ritarda la pensione quota 103 o anticipata" - Prioschi - Venanzi

Guide Eutekne - Previdenza - "Contributi INPS - Agevolazioni" - Silvestro D.

Guide Eutekne - Previdenza - "Pensioni - Pensione "Quota 103"" - Secci N.

Guide Eutekne - Previdenza - "Pensioni" - Secci N.

FISCALE

PROVVEDIMENTO AGENZIA DELLE ENTRATE 15.1.2025 N. 9454

FISCALE

ACCERTAMENTO - DICHIARAZIONI - CERTIFICAZIONE DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA - CERTIFICAZIONE UNICA - MODELLO 2025 - Approvazione - Certificazione dei capital gain

Il presente provvedimento:

- approva la nuova Certificazione Unica 2025, relativa al periodo d'imposta 2024, da trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate e da consegnare al contribuente-sostituito, ai sensi dell'art. 4 del DPR

22.7.98 n. 322;

- stabilisce le modalità di certificazione delle operazioni che generano capital gain, da parte degli intermediari che intervengono nelle stesse, ai sensi dell'art. 10 del DLgs. 21.11.97 n. 461.

Approvazione della Certificazione Unica 2025

La "Certificazione Unica 2025" riguarda:

- i redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati, di cui agli artt. 49 e 50 del TUIR, corrisposti nel 2024 ed assoggettati a tassazione ordinaria, a tassazione separata, a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva;
- i redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53 del TUIR (es. compensi professionali, diritti d'autore o d'inventore, ecc.), corrisposti nel 2024;
- le provvigioni, comunque denominate, per prestazioni, anche occasionali, inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari, corrisposte nel 2024, soggette alla ritenuta di cui all'art. 25-bis del DPR 600/73;
- le provvigioni derivanti da vendita a domicilio di cui all'art. 19 del DLgs. 31.3.98 n. 114, assoggettate a ritenuta a titolo d'imposta;
- i corrispettivi erogati dal condominio nel 2024 per prestazioni relative a contratti di appalto, soggetti alla ritenuta dell'art. 25-ter del DPR 600/73;
- i corrispettivi erogati per contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni (c.d. "locazioni brevi"), stipulati dall'1.6.2017, di cui all'art. 4 del DL 50/2017 (conv. L. 96/2017);
- alcuni redditi diversi ai sensi dell'art. 67 del TUIR (es. compensi per attività occasionali di lavoro

- autonomo e per attività dilettantistica di cori e bande musicali, ecc.), corrisposti nel 2024;
- i compensi corrisposti nel 2024 ai lavoratori sportivi;
- le indennità corrisposte per la cessazione di rapporti di agenzia, per la cessazione da funzioni notarili e per la cessazione dell'attività sportiva quando il rapporto di lavoro è di natura autonoma;
- l'ammontare complessivo dei compensi erogati nel 2024 a seguito di procedure di pignoramento presso terzi, di cui all'art. 21 co. 15 della L. 27.12.97 n. 449;
- l'ammontare complessivo delle somme erogate a seguito di procedure di esproprio, di cui all'art. 11 della L. 30.12.91 n. 413;
- le relative ritenute operate;
- le detrazioni d'imposta effettuate;
- i contributi previdenziali e assistenziali dovuti all'INPS e ad altri Enti;
- i dati assicurativi INAIL.

La Certificazione Unica 2025 è composta da:

- un modello "ordinario", da trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate entro il 17.3.2025 (in quanto il giorno 16 cade di domenica), oppure entro il 31.3.2025 se riguarda esclusivamente redditi di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale, oppure entro il 31.10.2025 (termine per la presentazione del modello 770/2025), qualora contenga esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata;
- un modello "sintetico", da consegnare al contribuente entro il 17.3.2025 (in quanto il giorno 16 cade di domenica).

La Certificazione Unica 2025, limitatamente ai dati previdenziali e assistenziali relativi all'INPS, deve essere rilasciata anche dai datori di lavoro che non sono sostituti d'imposta, se erano tenuti alla compilazione del modello 01/M ovvero del modello DAP/12 (per i dirigenti di aziende industriali).

Qualora il sostituto d'imposta abbia già rilasciato al sostituito la certificazione relativa ai redditi erogati nel 2024, prima dell'approvazione della Certificazione Unica 2025, ad esempio la Certificazione Unica 2024 a seguito della cessazione del rapporto di lavoro dipendente intervenuta lo scorso anno, deve rilasciare:

- la nuova Certificazione Unica 2025, comprensiva dei dati già certificati, in sostituzione della certificazione già rilasciata;
- entro il suddetto termine del 17.3.2025.

La Certificazione Unica 2025, relativa al 2024 può essere utilizzata anche per certificare i dati relativi all'anno 2025 (es. per cessazione del rapporto di lavoro dipendente), fino all'approvazione di una nuova certificazione. In tal caso, i riferimenti agli anni 2024 e 2025 contenuti nella Certificazione Unica 2025 e nelle relative istruzioni devono intendersi riferiti ai periodi successivi.

Esonero dalla certificazione per i compensi erogati ai "contribuenti forfettari" e ai "contribuenti minimi"

Per effetto dell'art. 3 del DLgs. 8.1.2024 n. 1 (c.d. DLgs. "Adempimenti"), che ha inserito il co. 6-septies nell'art. 4 del DPR 322/98, i soggetti che corrispondono compensi, comunque denominati, ai contribuenti che adottano il regime forfettario (ex art. 1 co. 54 - 89 della L. 190/2014) o il regime di vantaggio (ex art. 27 del DL 98/2011, c.d. "contribuenti minimi"), sono esonerati dal rilascio della Certificazione Unica 2025 al percettore e dalla sua trasmissione all'Agenzia delle Entrate.

Secondo quanto previsto dalle istruzioni alla Certificazione Unica 2025, non rientrano però nel regime di esonero le indennità, ad esempio quelle di maternità, non assoggettate a ritenuta d'acconto.

Comunicazione della "sede telematica" per la ricezione dei dati dei conguagli dei modelli 730

Unitamente alle Certificazioni Uniche 2025, i sostituti d'imposta devono comunicare all'Agenzia delle Entrate anche la "sede telematica" (propria o di un intermediario incaricato):

- per la ricezione dall'Agenzia stessa delle comunicazioni relative ai conguagli derivanti dalla liquidazione dei modelli 730 (modelli 730-4);
- compilando il "quadro CT" del modello "ordinario".

Il quadro CT deve essere compilato dai sostituti d'imposta che non hanno ancora comunicato la suddetta "sede telematica" e che trasmettono almeno una certificazione di redditi di lavoro dipendente o assimilati con compilazione dei dati fiscali.

Deve invece essere utilizzato l'apposito modello "CSO" (approvato, da ultimo, con il provv. Agenzia delle Entrate 12.3.2019 n. 58168) nel periodo dal 9 aprile al 31 gennaio dell'anno successivo, in cui non è più consentita la trasmissione telematica delle Certificazioni Uniche con il "quadro CT" (cfr. FAQ Agenzia delle Entrate 22.5.2024).

Le istruzioni alla Certificazione Unica 2025 stabiliscono che i sostituti d'imposta che intendono variare i dati già comunicati (es. variazione della sede Entratel, indicazione dell'intermediario o modifica dello stesso), devono continuare ad utilizzare il suddetto modello "CSO".

Capital gain in regime di dichiarazione - Certificazione da parte degli intermediari

I notai, gli intermediari professionali, le società ed enti emittenti, che comunque intervengono, anche in qualità di controparti, nelle cessioni e nelle altre operazioni che possono generare redditi diversi di natura finanziaria (c.d. "capital gain"), di cui all'art. 67 co. 1 lettere da c) a c-quinquies) del TUIR, sono obbligati a rilasciare alle parti la relativa certificazione.

L'obbligo di certificazione non si applica se il contribuente ha optato per il regime del "risparmio amministrato" o del "risparmio gestito", ai sensi, rispettivamente, degli artt. 6 e 7 del DLgs. 461/97.

La certificazione deve essere rilasciata dall'intermediario entro il suddetto termine del 17.3.2025 e deve recare l'indicazione:

- delle generalità e del codice fiscale del contribuente;
- della natura, dell'oggetto e della data dell'operazione;
- della quantità delle attività finanziarie oggetto dell'operazione;
- degli eventuali corrispettivi, differenziali e premi.