



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale **numero 12 del 02 aprile 2025**

## In breve

- |  |   |
|--|---|
| <b>1</b> Comunicazione per l'accesso al bonus pubblicità entro il 31 marzo | <b>2</b> Comunicazioni per pagamenti con Pos: novità dal 2026 |
|--|---|

## Approfondimenti

- |  |  |
|--|--|
| <b>1</b> Quali atti per provare la responsabilità del cessionario d'azienda per violazioni già constatate? | <b>2</b> Riapertura termini verso Credito imposta Ricerca e sviluppo |
| <b>3</b> I debiti della società estinta – novità Cassazione S.U. 3625/2025                                 |  |

## DigitalStudio

- |  |
|--|
| <b>1</b> La conservazione delle fatture, registri contabili e dichiarativi |
|--|

*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



8

In breve.....	12
Comunicazioni per l'accesso al bonus pubblicità 2025 entro il 31 marzo.....	12
Comunicazioni per pagamenti con Pos: novità dal 2026.....	14
L'Approfondimento.....	16
Quali atti per provare la responsabilità del cessionario d'azienda per violazione già constatate? .....	16
Riapertura termini verso Credito imposta Ricerca e sviluppo.....	24
L'Approfondimento.....	37
I debiti della società estinta – novità Cassazione S.U. 3625/2025.....	37
DigitalStudio.....	45
La conservazione delle fatture, registri contabili e dichiarativi.....	45

## Flash di stampa



Collegamento dei Pos con i registratori di cassa	IL SOLE 24 ORE 24.03.2025	Dal 1.01.2026 le informazioni relative ai pagamenti elettronici all'Agenzia delle Entrate dovranno essere inviate in tempo reale, tramite la trasmissione aggregata con i dati delle vendite memorizzate e inviate telematicamente.
Acquisto in leasing dello studio per il professionista	IL SOLE 24 ORE 24.03.2025	Per il professionista, in caso di acquisto in leasing dell'immobile, si deve considerare che la deducibilità dei canoni può determinare, in caso di successiva cessione, la tassazione della plusvalenza concorrendo la stessa alla determinazione del reddito professionale.
Acconti Irpef senza il taglio aliquote	IL SOLE 24 ORE 25.03.2025	Gli acconti d'imposta per il 2024 e il 2025 si calcolano senza considerare la riduzione degli scaglioni Irpef tramite accorpamento del primo scaglione fino a 28.000 euro sotto l'aliquota del 23%.
Franchigia di 2.000 per plusvalenza da crypto-attività	IL SOLE 24 ORE 25.03.2025	Le plusvalenze fiscalmente rilevanti realizzate nel periodo d'imposta 2024 in relazione alle cryptoattività, se superiori all'importo di 2.000 euro su base annua, vengono tassate solo per la quota che eccede tale franchigia.
CU da Airbnb	ITALIA OGGI 25.03.2025	Airbnb sta inviando ai locatori non professionali le Certificazioni Uniche relative alla ritenuta del 21% applicata nel 2024, in quanto il D.L. 50/2017 aveva riconosciuto ad Airbnb il ruolo di sostituto d'imposta.
Proroga contratti 2019	ITALIA OGGI 25.03.2025	I contratti di locazione aventi a oggetto unità immobiliari classificate nella categoria catastale C/1 e di superficie fino a 60 mq, sottoscritti nel 2019, devono essere prorogati durante il 2026 in quanto sono trascorsi i primi 6 anni di locazione.

<b>Novità del modello TR</b>	ITALIA OGGI 25.03.2025	L'Agenzia delle Entrate ha comunicato le modifiche apportate al modello TR per la richiesta di rimborso o compensazione del credito Iva trimestrale e, nello specifico, nei quadri TA e TB è stata lasciata l'indicazione prestampata solo delle aliquote Iva (4%, 5%, 10% e 22%).
<b>Pagamento somme dovute per ravvedimento speciale</b>	ITALIA OGGI 26.03.2025	Il termine per pagare l'imposta sostitutiva per le annualità ancora accertabili in capo ai soggetti ISA che hanno optato per il ravvedimento speciale scade il 31/03/2025.
<b>Dichiarazioni Iva e visto di conformità</b>	IL SOLE 24 ORE 26.03.2025	Assonime ha pubblicato la circolare n. 6/2025 sulle dichiarazioni modello Iva/2025 e Iva Base/2025, evidenziando le novità dei singoli quadri e quelle in materia di visto di conformità, approfondendo nello specifico la gestione del credito Iva nel quadro VX.
<b>Domanda di riammissione alla rottamazione-quater frazionata</b>	ITALIA OGGI 27.03.2025	È possibile presentare l'istanza di riammissione alla rottamazione-quater in modalità frazionata presentando più domande separate con, all'interno di ognuna, una serie distinta di carichi/cartelle da far rientrare nella definizione agevolata.
<b>Futuri scambi Ue con e-fattura</b>	IL SOLE 24 ORE 27.03.2025	Il pacchetto Vida (Vat in the digital age) prevede di utilizzare in via obbligatoria la fatturazione elettronica per documentare le operazioni intracomunitarie e l'invio di una comunicazione digitale (digital reporting - Drr) contenente, in maniera dettagliata, i dati di cessioni di beni e prestazioni di servizi transfrontalieri effettuati all'interno del territorio dell'Unione Europea. In questo modo, ai fini fiscali, verrà soppresso l'invio dei modelli Intra.
<b>Cedolare secca non per immobile affittati a imprese e professionisti</b>	IL SOLE 24 ORE 27.03.2025	Rispondendo a un'interrogazione parlamentare in Commissione Finanze alla Camera, il Ministero dell'Economia ha precisato che la cedolare secca non può essere applicata agli immobili affittati a imprese e professionisti, anche se sono

		utilizzati per finalità abitative di dipendenti e collaboratori.
Acquisto di beni o servizi tramite cripto-attività	IL SOLE 24 ORE 27.03.2025	In risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-03772, il Ministero dell'Economia ha precisato che l'acquisto di beni o servizi tramite cripto-attività comportano plusvalenze fiscalmente rilevanti, in quanto l'unica fattispecie non tassabile è costituita dalla permuta tra cripto-attività aventi eguali caratteristiche e funzioni.
Domande di riammissione alla rottamazione quater	ITALIA OGGI 28.03.2025	La dichiarazione di riammissione alla rottamazione-quater può essere integrata, entro il 30.04.2025, solo con riguardo ai debiti contenuti nell'istanza "originaria" della rottamazione quater per i quali è scattata la decadenza entro il 31.12.2024.
Regime fiscale per soggetti non domiciliati nel Regno Unito	ITALIA OGGI 28.03.2025	Il regime fiscale per i soggetti non domiciliati nel Regno Unito (Resident Not Domiciled) è soggetto a modifiche e riforme significative, tra le quali la proposta di abolizione del regime esistente, e l'introduzione di nuove regole a partire dal 6.04.2025.
Ipotesi rinvio per le polizze catastrofali	IL SOLE 24 ORE 28.03.2025	Il Governo sta valutando la proroga per l'entrata in vigore dell'obbligo delle polizze catastrofali al 30.06.2025.
Ravvedimento speciale 2018-2022	IL SOLE 24 ORE 29.03.2025	Il termine per definire una o più annualità comprese nel perimetro definito dall'art. 2-quater D.L. 113/2024 per i soggetti Isa che hanno aderito al concordato preventivo biennale entro il 31.10.2024 (o 12.12.2024 con integrativa), scade il 31 marzo 2025.

## L'Agenzia interpreta



<b>Fatturazione imballaggi non restituiti</b>	INTERPELLO N. 76 DEL 20.03.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che in caso di mancata restituzione degli imballaggi non assoggettati a Iva unitamente alla cessione di beni, soggetti all'obbligo di resa, per la fatturazione occorre far riferimento al prezzo pattuito tra le parti o, in mancanza al valore normale, per identificare la base imponibile.
<b>Trasmissione pagamenti tramite Pos</b>	PROVVEDIMENTO N. 142285/2025	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha definito il nuovo tracciato e le nuove modalità di invio dei dati dei pagamenti elettronici, da parte dei prestatori di servizi di pagamento o degli esercenti, effettuati con dispositivi per l'incasso tramite carte e strumenti digitali.
<b>Tassazione bonus maturato in parte all'estero</b>	INTERPELLO N. 81 DEL 25.03.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che il bonus maturato in più anni, di cui alcuni lavorati nel Paese estero di residenza fiscale, va tassato in Italia solo per la parte riferita al periodo di attività svolta nel nostro Paese.
<b>Estrazione gratuita delle mappe catastali</b>	PROVVEDIMENTO N. 147556/2025	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha chiarito le modalità di estrazione gratuita delle mappe catastali, possibile su tutto il territorio nazionale, tranne che per le Province autonome di Trento e Bolzano.
<b>Rimborso Iva spese di migliorie su beni strumentali</b>	RISOLUZIONE N. 20/E/2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, consente il rimborso dell'Iva relative alle spese di migliorie su beni strumentali per l'attività appartenenti a terzi.
<b>Bonus edili e scissione</b>	INTERPELLO N. 82 DEL 25.03.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che nel caso di scissioni, i crediti d'imposta derivanti dai bonus edilizi, acquisiti da terzi (anche tramite sconto in fattura), quindi, caricati nel Cassetto fiscale

---

della scissa, possono essere trasferite alle beneficiarie.

---

Comunicazione trimestrale del regime transfrontaliero di franchigia

PROVVEDIMENTO  
N. 155649/2025

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha approvato il modello e le istruzioni per la comunicazione trimestrale del regime transfrontaliero di franchigia.

---

Tassa automobilistica con modello F24

PROVVEDIMENTO  
DEL 27.03.2025

RISOLUZIONE  
N. 21/E/2025

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, consente il pagamento della tassa automobilistica con modello F24 tramite l'utilizzo di 3 codici tributo. Con la risoluzione, invece sono stati istituiti i codici tributo per consentire il versamento, tramite "F24 Versamenti con elementi identificativi" (F24 Elide), delle somme dovute a seguito delle attività di accertamento della tassa automobilistica erariale.

---



## Il Giudice ha sentenziato

<b>Tutela del domicilio dei cittadini</b>	CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO SENTENZA ITALGOMME 6.02.2025	La Corte europea dei diritti dell'uomo (Cedu), ha sancito che la disciplina italiana in materia di accessi, ispezioni e verifiche non è conforme ai principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, ravvisando la contrarietà dell'ordinamento nazionale all'art. 8 della Convenzione, in punto di tutela del domicilio dei cittadini.
---	--	--

<b>Impugnazione del diniego di autotutela obbligatoria</b>	C.G.T. DI NAPOLI N. 1758/31/2025	La Corte di giustizia tributaria di Napoli, ha stabilito che è impugnabile il diniego espresso di autotutela obbligatoria per l'annullamento di una cartella, a nulla rilevando che i termini per il ricorso contro la stessa cartella siano scaduti.
--	----------------------------------	---

<b>Sponsorizzazioni per gare all'estero</b>	C.G.T. DELLE MARCHE N. 178/2/2025	La Corte di giustizia tributaria delle Marche, ha chiarito che gli importi versati a favore di associazioni sportive dilettantistiche per promuovere il marchio e aumentare le vendite sono deducibili nel momento in cui la sponsorizzazione è finalizzata a un piano di promozione del marchio.
---	-----------------------------------	---

<b>Imu per terreno edificabile accorpato al fabbricato</b>	C.G.T. DI BRESCIA N. 123/2025	La Corte di giustizia tributaria di Brescia, ha stabilito che l'Imu non è dovuta su un terreno edificabile, sorto a seguito del successivo frazionamento di un'area di maggiore consistenza in epoca successiva agli anni accertati, per carenza del presupposto di imposta.
--	-------------------------------	--

<b>Legittimità dell'addizionale straordinaria Ires 2013</b>	CORTE COSTITUZIONALE N. 34/2025	La Corte costituzionale, ritiene legittima l'addizionale straordinaria Ires 2013 per le società di gestione del risparmio.
---	---------------------------------	--

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Catania, ha chiarito che se i

---

<b>Doppia imposizione e rimborso sui dividendi</b>	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI CATANIA N. 8655/2024	dividendi percepiti da un contribuente italiano da una fonte estera siano stati soggetti a ritenuta alla fonte nel Paese estero e successivamente all'imposta sostitutiva in Italia, può essere richiesto il rimborso, appellandosi alla convenzione Italia-Svizzera.
<b>Proroga della scadenza del contratto definitivo</b>	CORTE DI CASSAZIONE N. 7634/2025	La Cassazione, con la sentenza, ha disposto che se in un contratto preliminare, trascritto nei registri immobiliari, le parti prorogano la data di stipula del contratto definitivo, rispetto a quella originariamente stabilita nel preliminare, la trascrizione del preliminare perde efficacia nel caso in cui il contratto modificativo non è trascritto entro il termine di un anno dalla data originariamente prevista nel preliminare per la stipula del contratto definitivo.
<b>Dividendi erogati dalla Banca d'Italia</b>	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI TORINO N. 404/2025	La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Torino, ha confermato la legittimità della fruizione del regime di esclusione al 95% dalla base imponibile Ires ex art. 2, c. 89 del Tuir per i dividendi erogati da Banca d'Italia in favore dei soci (banche) che adottano i principi contabili internazionali Ias/lfrs.
<b>Impatriati e requisito di iscrizione all'Aire</b>	C.G.T. DI SECONDO GRADO DELLA LOMBARDIA N. 771/2025	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, ha disposto che nel regime di favore riservato agli impatriati, nel caso in cui si limiti la misura di radicamento all'iscrizione all'Aire si violerebbe il principio di uguaglianza tra cittadini Ue trattandosi pur sempre di lavoratori che dall'estero trasferiscono il loro reddito in Italia.
<b>Danno per perdita del Superbonus</b>	TRIBUNALE DI PAVIA N. 340/2025	Il Tribunale di Pavia, ha stabilito che il committente di lavori edilizi, che ritiene di essere stato danneggiato per la perdita definitiva del Superbonus, deve dimostrare l'esistenza del nesso causale tra la condotta dell'impresa asseritamente inadempiente e il danno di cui chiede il risarcimento.

---

---

**Condanna alle spese nel processo tributario**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 6183/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha disposto che nel processo tributario, in caso di conciliazione giudiziale va disposta la condanna alle spese di una parte solo su espressa richiesta della controparte.

---

**Detrazione Iva legata all'esigibilità nel contratto preliminare**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 1123/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha affermato che il diritto di detrazione dell'Iva non sussiste se l'esigibilità dell'imposta si è verificata in relazione a pagamenti anticipati eseguiti da un privato consumatore sulla base di un contratto preliminare di acquisto stipulato con formula "per persona da nominare". Per questo motivo, il soggetto passivo che interviene nel successivo contratto definitivo non ha la possibilità di detrarre l'imposta pagata dal privato.

---

**Imposta di registro**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 6060/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha affermato la non equiparabilità della cessione totalitaria di quote e cessione d'azienda.

---

**Dichiarazione infedele e processo penale**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 2383/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che le presunzioni legali delle norme tributarie nel processo penale hanno solo valore indiziario, in quanto il giudice ha l'onere di accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa attraverso una verifica che subisce le limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento penale.

---

**Tardiva comunicazione Enea**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 8019/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha affermato che in caso di inosservanza del termine di 90 giorni per l'invio della comunicazione all'Enea non si decade dall'ecobonus.

---

**Atto annullato senza delega di firma**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 8009/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che la mancata presentazione in giudizio da parte dell'Ufficio della delega di firma contestata nel ricorso del contribuente comporta l'annullamento dell'atto.

---

Autotutela negata  
con sentenza  
tributaria definitiva

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 7979/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha affermato che, se la decisione tributaria è già definitiva, non è possibile chiedere l'annullamento dell'atto.

---

Divieto di produrre  
nuove prove  
nell'appello  
tributario

CORTE  
COSTITUZIONALE  
N. 36/2025

La Corte Costituzionale ha stabilito che è incostituzionale l'applicazione dei nuovi divieti alle liti instaurate in primo grado prima del 4.01.2024, in quanto in questi processi è possibile produrre nuovi documenti in appello.

---

Concorso  
nell'illecito del  
professionista

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 7948/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito nuovamente un orientamento molto rigoroso, che sembrava parzialmente mitigato dagli ultimi pronunciamenti, in tema di concorso nell'illecito del professionista.

---

Lavoro nero in  
azienda

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 8018/2025

La Cassazione Civile, sezione tributaria, con l'ordinanza ha stabilito che il lavoro nero in azienda corrisponde agli utili dei soci non dichiarati.

---

## In breve

### **Comunicazioni per l'accesso al bonus pubblicità 2025 entro il 31 marzo**

---

È possibile presentare le comunicazioni per l'accesso al credito d'imposta sugli investimenti pubblicitari entro il 31 marzo dell'anno prossimo, come previsto dall'art. 57-bis, comma 1-quinquies, del DL 50/2017, in riferimento agli investimenti effettuati o da effettuare nel 2025.

In linea generale, il credito d'imposta è concesso alle imprese, ai lavoratori autonomi e agli enti non commerciali che effettuano gli investimenti pubblicitari agevolabili, nella misura del 75% del valore incrementale degli investimenti realizzati in campagne pubblicitarie esclusivamente sulla stampa quotidiana e periodica, anche online, entro il limite massimo di spesa annua di 30 milioni di euro (art. 57-bis, comma 1-quinquies, del DL 50/2017, introdotto dall'art. 25-bis del DL 17/2022).

Considerando il vincolo degli investimenti incrementali, non potranno accedere all'agevolazione i seguenti soggetti (come indicato dalle FAQ del Dipartimento per l'informazione e l'editoria del 23 ottobre 2019 in relazione alla versione originaria dell'agevolazione):

- I soggetti che prevedono investimenti inferiori rispetto a quelli effettuati nell'anno precedente (ovvero nel 2024).
- I soggetti che, nell'anno precedente a quello per il quale si richiede il beneficio (ovvero nel 2024), non hanno effettuato investimenti pubblicitari agevolabili.
- I soggetti che hanno avviato la loro attività nel corso dell'anno per il quale si richiede il beneficio (2025).

Per ottenere il bonus pubblicità 2025 è necessario presentare la “Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta”, che rappresenta una prenotazione delle risorse, contenente le informazioni sugli investimenti già eseguiti e/o da effettuare nell'anno agevolato. La domanda deve essere inviata tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, utilizzando la procedura apposita disponibile nella sezione dell'area riservata “Servizi per” alla voce “Comunicare”, accessibile previa autenticazione tramite Sistema Pubblico di Identità Digitale (SPID), Carta Nazionale dei Servizi (CNS) o Carta di Identità Elettronica (CIE). Il Dipartimento per l'Informazione e l'editoria ha specificato, attraverso alcune FAQ, che non è necessario allegare alcun documento al modello (ad esempio, fatture, copie di

contratti pubblicitari, attestazioni circa l'effettuazione delle spese rilasciate dai soggetti legittimati, documento di identità). Tuttavia, il beneficiario deve conservare la documentazione a supporto della domanda per eventuali controlli successivi e deve mostrarla su richiesta dell'Amministrazione.

In seguito alla presentazione delle "Comunicazioni per l'accesso al credito d'imposta", il Dipartimento per l'Informazione e l'editoria elaborerà un primo elenco dei soggetti richiedenti, indicando il credito teoricamente fruibile da ciascun ente.

Dal 9 gennaio al 9 febbraio 2026, i soggetti che hanno inviato la "Comunicazione per l'accesso" dovranno presentare la "Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati", attestante gli investimenti realmente realizzati nel 2025. Successivamente alla presentazione di queste dichiarazioni sostitutive, verrà pubblicato sul sito del Dipartimento per l'Informazione e l'editoria l'elenco dei soggetti ammessi alla fruizione del credito d'imposta.

Essendo l'agevolazione concessa a ciascun soggetto nel rispetto del limite delle risorse stanziato, qualora le risorse disponibili risultassero insufficienti rispetto alle richieste pervenute, si procederà alla ripartizione proporzionale tra i beneficiari, indipendentemente dall'ordine cronologico di presentazione.

Il credito di imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, presentando il modello di pagamento F24 tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, a partire dal quinto giorno lavorativo successivo alla pubblicazione dell'elenco dei soggetti ammessi. Per usufruire del credito indicato, è necessario inserire, durante la compilazione del modello F24, il codice tributo "6900". L'agevolazione è concessa nei limiti dei regolamenti dell'Unione europea relativi agli aiuti "de minimis".

## Comunicazioni per pagamenti con Pos: novità dal 2026

---

Il provvedimento n. 142285 pubblicato dall’Agenzia delle Entrate ha illustrato le principali novità sulle modalità con cui trasmettere le comunicazioni sui pagamenti elettronici con POS, come previsto dall'art. 22 c. 5 DL 124/2019. Le nuove indicazioni entreranno in vigore dal 1.01.2026. Il Provvedimento n. 253155/2022 e il n. 340401/2022 vengono abrogati e sostituiti dal nuovo intervento.

I “prestatori di servizi di pagamento” autorizzati a svolgere la propria attività nel territorio nazionale e che, mediante un contratto di convenzionamento, consentono l'accettazione dei pagamenti elettronici, detti semplicemente “acquirer”, devono trasmettere i seguenti dati:

- il proprio codice fiscale;
- il codice fiscale e, se disponibile, la partita IVA dell'esercente;
- il codice univoco del contratto di convenzionamento con l'esercente;
- l'identificativo rapporto del contratto di convenzionamento come comunicato all'archivio dei rapporti finanziari;
- l'identificativo univoco del Pos con il quale l'esercente accetta la transazione elettronica;
- la tipologia di POS utilizzato, se fisico o virtuale;
- la tipologia di operazione (pagamento o storno);
- la data contabile delle transazioni elettroniche;
- l'importo complessivo giornaliero delle transazioni elettroniche effettuate dall'esercente;
- il numero giornaliero delle transazioni elettroniche effettuate dall'esercente.

I seguenti dati devono essere trasmessi entro l'ultimo giorno lavorativo del mese successivo a quello di riferimento e il sabato va considerato come giorno non lavorativo.

I soggetti devono inviare le informazioni direttamente all'Agenzia delle Entrate attraverso le modalità previste per l'invio telematico dei dati al SID, organizzati in file conformi alle specifiche tecniche allegata al provvedimento in commento.

Affinché la trasmissione si consideri andata a buon fine, è necessaria la ricevuta di consegna. In caso di scarto totale o parziale della comunicazione, i soggetti hanno 5 giorni di tempo per trasmettere i dati mancanti o scartati.

Per concludere, l'Agenzia delle Entrate è tenuta a fornire annualmente a ciascun soggetto una fotografia di consistenza dei dati ricevuti in modo da verificare il corretto adempimento. In caso di divergenze con quanto in possesso dell'Agenzia, il soggetto è tenuto a correggere o integrare i dati precedentemente inviati.

# L'Approfondimento

## Quali atti per provare la responsabilità del cessionario d'azienda per violazione già constatate?

---

### PREMESSA

È noto che per l'ipotesi di cessione d'azienda esiste una disciplina speciale che, derogando dalla normativa civilistica, di cui all'art 2250 del c.c., assicura al Fisco una tutela maggiore per i crediti vantati nei confronti dell'azienda ceduta, rispetto alla generalità degli altri creditori.

Premesso ciò, ci si chiede se la deroga in questione si estende anche alle violazioni pregresse, commesse in un certo intervallo temporale, purché già constatate.

Più precisamente ci si domanda: quali atti amministrativi che constatano la violazione sono da considerare a tal fine?

Di seguito l'analisi della questione.

### IL CASO DI SPECIE

Con l'ordinanza n. 26344/2024 la Suprema Corte ha confermato l'idoneità della comunicazione di irregolarità a integrare la constatazione della violazione richiesta dalla norma per poter opporre al cessionario d'azienda la responsabilità solidale per i debiti tributari del cedente.

La controversia giunta dinanzi ai massimi giudici riguardava l'iscrizione a ruolo, ex art. 36-bis del DPR n. 600/1973, di una cartella di pagamento del cessionario di un ramo d'azienda, relativa alle ritenute alla fonte risultate dovute dal cedente, a seguito della liquidazione del modello 770.

Nel caso specifico la CTP accoglieva il ricorso del contribuente e successivamente la CTR, interpellata dall'Ufficio, risultato soccombente in primo grado, rigettava l'appello, confermando la sentenza di "**primaе curae**".

Per questi motivi, l'Amministrazione Finanziaria ricorre in Cassazione lamentando la violazione e falsa applicazione dell'art. 14, comma 1 del Dlgs n. 472/1997 in cui era "**caduto**", a suo parere il giudice di secondo grado che aveva rigettato l'appello "**nonostante con la cartella venisse richiesto il pagamento al cessionario in merito a violazioni si riferite a più di tre anni prima della cessione del ramo di azienda, ma contestate alla cedente, per mezzo di comunicazione di irregolarità, nell'anno in cui tale cessione avveniva (2010)**".

A tal proposito ricordiamo che l'art. 14 del Dlgs n. 472/1997 nella versione in vigore dal 22.10.2015 al 28.6.2024, ovvero quella risultante dalle modifiche apportate dall'art. 18, comma 1, lett. a) del Dlgs n. 158/2015, ha introdotto una normativa ad hoc per tutelare i rapporti tributari nell'ipotesi della cessione di azienda.

Più precisamente, derogando dalla ordinaria normativa civilistica, di cui all'art. 2560 del c.c., la disciplina speciale in ipotesi di cessione d'azienda assicura all'Erario una tutela maggiore per i crediti vantati nei confronti dell'azienda ceduta, rispetto a quella riconosciuta alla generalità dei creditori.

La norma speciale prescinde, infatti, dalle annotazioni dei debiti risultanti dai libri contabili e impone di ricercare esclusivamente negli atti emanati dall'Ufficio il debito che il contribuente ha contratto nei confronti dell'Erario.

Sempre la stessa norma distingue, inoltre, tra il caso del negozio lecito da quello del negozio in frode e prevede per le due fattispecie differenti soluzioni.

In particolare, al comma 1 vengono regolamentati gli effetti fiscali del negozio lecito, ovvero la responsabilità in solido "**fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda**".

Sul punto osserviamo che il beneficio della preventiva escussione comporta una vera e propria limitazione per il creditore, dato che quest'ultimo non può scegliere a quale debitore rivolgere la propria pretesa.

A ben vedere, solo se non fosse stata prevista questa limitazione il creditore in virtù della responsabilità solidale avrebbe potuto chiedere il pagamento a qualsiasi debitore.

Al comma 4 la disposizione in questione regolamenta, invece, gli effetti fiscali del negozio in frode dei crediti tributari prevedendo che **“la responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni”**.

In pratica in questo caso non sussistono le limitazioni stabilite per il negozio lecito.

Segnaliamo, inoltre, che nell'ipotesi del negozio in frode dei crediti tributari rientra anche la presunzione legale **“iuris tantum”** di cessione in frode che si verifica quando il trasferimento è effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante, di cui al comma 5).

Rammendiamo, infine, che per invocare gli effetti fiscali del negozio in frode dei crediti tributari è necessario il requisito del **“consilium fraudis”**, ovvero la consapevolezza del debitore di compiere atti in frode ai propri creditori.

Pertanto, l'Amministrazione finanziaria non potrà mai limitarsi ad affermare l'intento in capo al cedente e al cessionario dell'azienda, ma dovrà anche argomentare e provare l'elemento psicologico che connota la condotta del cedente e del cessionario.

#### **L'ORDINANZA N. 26344/2024**

Nell'ordinanza n. 26344/2024 i giudici di legittimità evidenziano, anzitutto, come la normativa;

- civilistica preveda chiaramente che:
  - ✓ il cedente non può liberarsi dai debiti se i creditori non lo consentono;
  - ✓ il cessionario risponde dei debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori;
- fiscale regolamenti le **“violazioni tributarie compiute dal cedente non risultanti dai libri contabili, in ordine alle quali l'Amministrazione finanziaria deve avviare una attività accertativa”**.

Premesso ciò, gli ermellini inquadrano il caso di specie nell'ambito del principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 della Costituzione e ricordano che **“con riguardo alla solidarietà passiva... non si tratta di una responsabilità solidale paritetica, bensì di una solidarietà dipendente (c.d. responsabilità di imposta), che si realizza quando la legge prevede la responsabilità solidale di un soggetto che, pur non avendo realizzato il fatto indice di capacità contributiva, risulta collegato al fatto imponibile, ovvero al contribuente, sulla base di un rapporto (nella specie la cessione di azienda) al quale il Fisco rimane estraneo (Cass. n. 255/2012); ... estendere al cessionario la responsabilità solidale per il debito del cedente relativo a violazione commessa nel triennio, ma accertata in esito a procedimento definito anche in epoca successiva al trasferimento dell'azienda ... la disciplina riguarda, oltre che le violazioni commesse nell'anno della cessione e i due precedenti, anche quelle commesse più di due anni prima della cessione, a patto che vengano contestate nell'anno della cessione stessa”**.

A questo punto ci si chiede se in presenza di una comunicazione di irregolarità la violazione può ritenersi contestata.

La Suprema Corte risponde affermando che **“è proprio quest'ultima l'ipotesi che ricorre nel caso qui in esame, avente ad oggetto un debito d'imposta - derivante dall'attività di liquidazione, ex articolo 36 - bis del D.P.R. 600/1973, della dichiarazione Mod. 770/2008 per l'annualità 2007, presentata dalla cedente ... - che veniva contestato e richiesto in pagamento a quest'ultima società per mezzo della Comunicazione di irregolarità n. 20556620811, predisposta in data 21/12/2009 e notificata in data 29/01/2010 (anno della cessione) ... con riferimento all'affermazione dell'odierna controricorrente in merito all'inidoneità della detta comunicazione di irregolarità (ex articolo 36, terzo comma, D.P.R. 600/1973) ad assolvere alla funzione di contestazione del debito tributario, trattandosi di un atto di mera comunicazione interna privo di rilevanza esterna, va ricordato che questa Corte, mutando proprio precedente orientamento, ha statuito della possibilità (per il contribuente) di proporre ricorso avverso il c.d. avviso bonario proprio in quanto, in realtà, si tratta di atto adottato dall'ente impositore che porta, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche ad essa sottese, non essendo necessaria la manifestazione in forma autoritativa (ex plurimis, Cass. n. 18974/2021 e Cass. n. 12133/2019). Né generiche**

**contestazioni (sempre proposte dalla controricorrente) in ordine alla mancata prova dell'avvenuta notifica alla società cedente della comunicazione di irregolarità suddetta, possono far venir meno tutto quanto detto: dalla cartella di pagamento in oggetto, infatti, risulta l'avvenuta consegna dell'avviso bonario n. 20556620811 in data 29/01/2010, mentre parte controricorrente nulla adduce per dimostrare che ciò non corrisponde alla realtà dei fatti”.**

## SPUNTI DI RIFLESSIONE

Viene da chiedersi se allo stato attuale, a seguito della modifica dell'art. 14 del Dlgs n. 472/1997 la conclusione a cui è giunta la Corte sarebbe stata diversa.

La risposta è no, dato che il Legislatore delegato, riformulando il comma 5-bis, con l'art. 3, comma 1, lett. h) del Dlgs n. 87/2024, ha previsto che escluso il caso di cessione, l'art. 14, comma 1 del Dlgs n. 472/1997 che prevede che **“Il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti.....”** non trova applicazione quando la cessione si concretizza nell'ambito della composizione negoziata della crisi o in uno degli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza giudiziale di cui al Dlgs n. 14/2019.

La norma sulla responsabilità solidale non si applica nemmeno quando la cessione è effettuata nei confronti di terzi da una società controllata, ai sensi dell'art. 2359 del c.c., dall'impresa o dalla società che ha utilizzato, ovvero è stata assoggettata ad uno dei suddetti istituti, a condizione che:

- a) la cessione sia autorizzata dall'Autorità giudiziaria, ovvero sia prevista in un piano omologato dalla medesima autorità;
- b) sia funzionale al risanamento dell'impresa o del soggetto controllante la società cedente o al soddisfacimento dei creditori di tali soggetti.

In pratica, se in passato l'esclusione poteva essere richiamata solo in ipotesi di accordi di ristrutturazione dei debiti, piani attestati, procedimenti di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio, adesso risulta estesa anche alla

composizione negoziata della crisi e a qualsiasi altro strumento di regolazione della crisi e dell'insolvenza giudiziale, di cui al Dlgs n. 14/2019.

Detto ciò, segnaliamo che lo scorso 19.9.2024 in occasione di Telefisco sono state chieste delucidazioni all'Agenzia delle Entrate circa la decorrenza della nuova disposizione.

Nello specifico è stato posto il seguente quesito: ***“l’art 3, comma 1, lett. h), del Dlgs n. 87/2024, ha modificato il comma 5-bis dell’art. 14 del Dlgs n. 472/1997, (rubricato: Cessione di azienda), stabilendo che la responsabilità solidale del cessionario d’azienda, salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell’azienda o del ramo d’azienda acquistato, per il pagamento dell’imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell’anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore, non si applichi nei casi di cessioni che avvengono nell’ambito della composizione negoziata della crisi o di uno degli strumenti di regolazione della crisi e dell’insolvenza giudiziale di cui al Dlgs n. 14/2019. L’art. 5 del citato Dlgs 14 n. 87/2024, (rubricato: Disposizioni transitorie e finali) prevede che: Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024. Il successivo articolo 7 (rubricato: Entrata in vigore) prevede che Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana. Tanto premesso, si pone un problema di interpretazione dell’art. 5 in relazione all’art. 7, con specifico riferimento all’entrata in vigore dell’art. 14 del Dlgs n. 472/1997, come integrato dall’art. 3, comma 1, lett. h); in altre parole, si chiede se la estensione dell’esonero dalla responsabilità del cessionario per debiti tributari prevista anche per le cessioni di azienda poste in essere nell’ambito delle procedure di composizione negoziata (alle condizioni previste dal citato art. 14 del Dlgs n. 472/1997) sia norma applicabile a tutte le cessioni successive all’entrata in vigore del Dlgs n. 87 del 2024 (i.e., 29/06/2024)”***.

Ebbene, la risposta è stata la seguente: ***“l’art. 5 del Dlgs n. 87/2024 – recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario, in attuazione della legge-delega n. 111/2023, – nello stabilire che: Le disposizioni di cui agli artt. 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, ha considerato rilevante, ai fini dell’individuazione del dies a quo per l’applicazione delle nuove disposizioni***

**sanzionatorie amministrative tributarie, la data in cui la violazione è stata commessa. Ciò posto, con riferimento al quesito formulato, si ricorda che il comma 1 dell'art. 14 del Dlgs n. 472/1997, nel disciplinare il regime di responsabilità solidale del cessionario d'azienda, stabilisce che: Il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore. Il successivo comma 5-bis, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 3 del Dlgs n. 87/2024, esclude la responsabilità solidale del cessionario d'azienda, come determinata ai sensi del citato comma 1 dell'art. 14, quando la cessione avviene nell'ambito della composizione negoziata della crisi o di uno degli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza giudiziale di cui al Dlgs n. 14/2019, con l'effetto di estendere la suddetta esclusione anche alle cessioni poste in essere nell'ambito di istituti non previsti in precedenza dall'art. 14 [anteriormente alle modifiche di cui alla novella 2024, l'esclusione della responsabilità solidale era stabilita per le ipotesi in cui la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art- 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, di un piano attestato ai sensi dell'art- 67, terzo comma, lett. d), del predetto decreto o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio]. Tanto premesso, considerato che:**

- l'art. 5 del Dlgs n. 87/2024 stabilisce, tra l'altro, che le modifiche innanzi citate si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024;**
- il comma 5-bis dell'art. 14 del Dlgs n. 472/1997, nel prevedere l'esclusione della responsabilità solidale del cessionario, richiama il precedente comma 1, il quale, a sua volta, circoscrive la responsabilità alle violazioni commesse in un determinato arco temporale, anteriore o successivo, alla data in cui è avvenuta la cessione;**

**si ritiene che l'estensione dell'esclusione dalla responsabilità alle cessioni di azienda o di ramo di azienda effettuate - a decorrere dal 29 giugno 2024 (data di entrata in vigore del Dlgs n. 87/2024) - nell'ambito di istituti non contemplati in precedenza**

**dall'art. 14, di cui al novellato comma 5-bis, operi limitatamente alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024”.**

La risposta non sembra del tutto convincente e spieghiamo il perché.

L'Agenzia delle Entrate ha osservato come **“l'estensione dell'esclusione dalla responsabilità alle cessioni di azienda o di ramo di azienda riguardi le operazioni effettuate a decorrere dal 29 giugno 2024 (data di entrata in vigore del D.Lgs. 87 del 2024)”**, ma **“concerne solamente le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024”**; ciò perché, ai sensi dell'art. 5 del Dlgs. n. 87/2024, le disposizioni contenute nella norma si applicano alle violazioni commesse a partire da quest'ultima data e la responsabilità solidale stabilita dal comma 5-bis dell'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 opera per le **“violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti”**.

Si può notare come da questa interpretazione discende una limitazione dell'ambito dell'esonero della responsabilità per un periodo temporale pari a quello indicato dall'art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997 (circa tre anni).

Pertanto, per le nuove fattispecie introdotte dal Dlgs. n. 87/2024 tale esonero potrebbe considerarsi completo solo per le cessioni di azienda eseguite dal 1.1.2027.

Operando in questi termini, però, viene tradita la ratio della norma, perché, come si legge nella relazione illustrativa al Dlgs n. 87/2024, lo scopo della modifica è quello di adeguare le ipotesi di esclusione della responsabilità solidale del cessionario ai nuovi strumenti di regolazione della crisi introdotti nell'ordinamento giuridico.

In buona sostanza trattasi di una **“modifica normativa adeguatrice”**, volta a colmare le lacune presenti nell'ordinamento tributario e a rimuovere le discriminazioni esistenti tra i diversi istituti disciplinati dal Codice della crisi.

In base all'interpretazione resa dall'Agenzia, invece, l'adeguamento normativo resta, almeno parzialmente, per il periodo temporale indicato dal comma 5-bis dell'art. 14 del Dlgs. n. 472/1997, durante il quale l'esonero dalla responsabilità solidale continuerà a valere pienamente solo per gli strumenti menzionati dalla norma in parola già prima dell'entrata in vigore del Dlgs. n. 87/2024.

# L'Approfondimento

## Riapertura termini riverso Credito imposta Ricerca e sviluppo

---

Tra legittimità ed abusi il “credito d'imposta ricerca e sviluppo” ha visto il susseguirsi di previsioni normative volte a concedere ai beneficiari la possibilità di riversare il credito d'imposta utilizzato in compensazione nella fattispecie in cui lo stesso non fosse pienamente spettante. L'agevolazione consisteva nel riverso senza applicazione di sanzioni ed interessi, fatto salvo il caso in cui il beneficiario volesse riversare in forma rateale.

Ricordiamo che questo credito d'imposta è stato molto dibattuto soprattutto con riferimento all'Ente “specializzato” e, quindi, competente per la verifica della spettanza dello stesso. Infatti, per giurisprudenza consolidata di merito e di legittimità, competente alla verifica della spettanza non è l'Agenzia delle Entrate, ma il “Ministero dell'Industria e del Made in Italy”.

Il Legislatore decise di concedere ai contribuenti una “sanatoria” in tutti quei casi ove vi sia stato un abuso della norma.

Il 31/10/2024 è scaduto il termine per presentare l'istanza di sanatori ed il 20/12/2024 era la data per effettuare il pagamento dell'intero importo o della prima rata del credito d'imposta R&S “vecchia disciplina” impropriamente utilizzato in compensazione alla data del 22/10/2021. Con il DL 25/2025 il termine per effettuare la comunicazione telematica del riversamento, è stato riaperto fino al 3/6/2025, ripresentandosi così una nuova opportunità per le imprese che intendono fruire di questo condono. Ricapitoliamo disciplina, requisiti, aspetti da valutare, procedure da seguire.

La riapertura del termine porta con sé alcune modifiche di coordinamento della disciplina che andremo a illustrare, come:

- la rinuncia all'eventuale contenzioso in essere;
- l'allungamento di due anni del termine di decadenza per l'emissione degli atti di recupero, ovvero di ogni altro provvedimento impositivo,

per i crediti d'imposta utilizzati negli anni 2016 e 2017.

Le imprese che non sono sicure sulla tenuta del proprio credito d'imposta, in alternativa alla procedura di riversamento, possono tentare la strada della certificazione del credito d'imposta attraverso uno dei professionisti iscritti nell'apposito elenco dei soggetti a ciò abilitati. La certificazione permette di mettersi al riparo da eventuali contestazioni dell'Agenzia delle entrate, ai fini della qualificazione come ammissibili all'agevolazione delle attività inerenti a progetti di ricerca e sviluppo.

Ma da ora al 3/6/2025 i tempi sono molto stretti.

### **COSA PUÒ ESSERE OGGETTO DI RECUPERO**

Ricordiamo che il riversamento riguarda il “vecchio” credito d'imposta R&S, come disciplinato dall'articolo 3 del DL 145/2013 che veniva riconosciuto alle imprese che avevano effettuato investimenti in attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, e quindi dal 2015 per i soggetti con esercizio solare e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019.

Il credito d'imposta è stato attribuito nella misura del 25% (50% in alcuni specifici casi), delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei 3 periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31/12/2015. Il credito d'imposta veniva riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di 10.000.000 euro per ciascun beneficiario, a condizione che fossero state sostenute spese per R&S almeno pari a 30.000 euro.

Le attività di Ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta erano le seguenti:

1. Ricerca fondamentale - lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette;
2. Ricerca sperimentale - ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c);

3. Ricerca industriale - acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;
4. produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

#### **PERCHÉ SI RISCHIA IL RECUPERO**

Per decidere se aderire alla sanatoria è necessario analizzare quali erano le criticità. Uno degli aspetti maggiormente critici che ha comportato l'emissione di atti di recupero dell'agevolazione da parte dell'Agenzia delle entrate era legato alla non conformità degli investimenti ai criteri di validazione della ricerca in termini di novità ed originalità. Il verificatore, al fine di individuare le attività agevolabili ha fatto riferimento al cd. “Manuale di Frascati”, ritenendo che non possono qualificarsi come attività di R&S tutte quelle attività che, nonostante abbiano condotto allo sviluppo di prodotti o processi “nuovi, modificati o migliorati” che non consistano in mere “modifiche ordinarie e periodiche”, come stabilito dall'art. 3, c. 4 e 5, DL 145/2013, non abbiano portato all'acquisizione di conoscenze innovative per l'intero mercato di riferimento. Il recupero poteva derivare anche dall'errata applicazione del comma 1-bis dell'articolo 3 del DL 145/2013, disposizione controversa inserita per consentire a commissionari, residenti o stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, di fruire del credito d'imposta per l'attività di ricerca commissionata da soggetto residente in un altro Paese della UE o di un Paese aderente allo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nella cd. white list.

Tale disposizione ha generato difficoltà interpretative tanto che per stabilirne la corretta applicazione è stata necessaria una norma di interpretazione autentica per confermare che, nei suddetti casi, ai fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato italiano.

**La norma di interpretazione autentica è contenuta nell'articolo 1, comma 72, della Legge 145/2018, il quale prevedeva che** “Il comma 1-bis dell'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, concernente il riconoscimento del credito d'imposta per spese di ricerca e sviluppo ai soggetti residenti commissionari che eseguono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996, si interpreta nel senso che ai fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato italiano.”

Ulteriori contestazioni riguardavano le spese sostenute per i dipendenti coinvolti nelle attività di R&S, ed erano legate al loro inquadramento non coerente con lo svolgimento dell'attività di ricerca (es. “apprendisti”).

In altri casi è stata contestata l'ammissibilità delle spese sostenute per lo svolgimento da parte di un soggetto commissionario esterno all'impresa di attività di ricerca, laddove dall'esame delle clausole contrattuali si poteva evidenziare l'insussistenza per il committente di un rischio di insuccesso tecnico che, pertanto, avrebbe qualificato l'attività del commissionario quale mera consulenza e, come tale, non ammissibile all'agevolazione.

Da ultimo va evidenziato che l'Agenzia delle entrate negli accertamenti effettuati ai fini del recupero del credito tendeva a ricondurre nell'ambito dei crediti d'imposta “inesistenti” quelli fruiti in base ad attività di ricerca, pur effettivamente svolte, ma che l'Agenzia non riteneva ammissibili fra quelle di ricerca agevolate ai sensi della disciplina del credito d'imposta.

## Il sistema sanzionatorio

Per meglio valutare l'opportunità di aderire alla sanatoria, è necessario analizzare il sistema sanzionatorio. Il principale scoglio è legato all'interpretazione seguita dall'Agenzia delle Entrate secondo la quale, la fruizione indebita del credito d'imposta, assume rilevanza penale qualora superi la soglia di 50.000 euro ed è sanzionata in modo più grave qualora il credito d'imposta venga qualificato come inesistente anziché come non spettante. Secondo le previsioni dell'articolo 10-quater, comma 2, del D.lgs. n. 74 del 2000. In caso di indebita compensazione di credito d'imposta inesistente, l'imprenditore è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque versa le somme dovute, utilizzando in compensazione crediti inesistenti per un importo annuo superiore a 50.000 euro. Detta pena può essere ridotta fino a metà qualora prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, sia estinto con l'integrale pagamento.

Diversa è la situazione di indebita compensazione di un credito d'imposta non spettante. In tale fattispecie l'articolo 10-quater, comma 1, del D.lgs. n. 74 del 2000 stabilisce che è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque versa le somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a 50.000 euro. Il successivo articolo 13 prevede la non punibilità penale quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, le sanzioni amministrative e gli interessi, sono estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti a mezzo di:

- speciali procedure conciliative;
- adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie;
- ravvedimento operoso.

Il dato normativo non brilla per chiarezza ma, nella sostanza punisce con la reclusione l'utilizzo in compensazione di crediti d'imposta inesistenti o non spettanti superiori alla soglia di 50.000 euro, configurando tale utilizzo come mancato versamento di imposte.

Per quanto riguarda la sanzione amministrativa per violazioni commesse fino al 31/08/2024, dobbiamo distinguere fra:

- credito d'imposta inesistente: sanzione dal 100% al 200% (articolo 13, comma 5, D.Lgs. 471/97);

- credito d'imposta non spettante: sanzione del 30% (articolo 13, comma 4, D.Lgs. 471/97).

Le misure sanzionatorie descritte sono valesi fino al 31/8/2024 e non è prevista l'applicazione del favor rei; non si possono cioè applicare le sanzioni nelle misure ridotte introdotte dalla riforma del sistema sanzionatorio di cui al D.Lgs. 173/2024.

In campo penale, le nuove misure introdotte dalla riforma non si rendono applicabili in quanto decorrono dal 1/1/2026.

### **IL RIVERSAMENTO DELLE INDEBITE COMPENSAZIONI**

Le imprese che si sono avvalse, in modo non corretto, del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 DL 145/2013, maturato dal periodo d'imposta 2015 fino al periodo d'imposta 2019, o lo hanno utilizzato in compensazione entro 22 ottobre 2021 (data di entrata in vigore del DL 146/2021), possono regolarizzare la propria posizione, senza applicazione di sanzioni e interessi, attraverso

- la comunicazione all'Agenzia delle entrate
- e il riversamento anche rateale dell'importo del credito.

Attenzione: non è oggetto di "riversamento agevolato" l'utilizzo del credito effettuato dopo il 22/10/2021. Tale limitazione costituisce elemento di oggettiva criticità per coloro che intendono riversare il credito ma hanno utilizzato anche il credito riferito al medesimo progetto maturato successivamente a tale data limite.

La regolarizzazione non è sempre ammessa, ma è possibile solo in presenza di determinati "errori" considerabili dal legislatore perdonabili. Infatti, la sanatoria è ammessa:

1. nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31/12/2019, hanno realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo, ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta;
2. in relazione al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2016, hanno applicato l'articolo 3, comma 1-bis, DL 145/2013, in maniera non conforme a quanto

è stato oggetto di interpretazione autentica ai sensi dell'articolo 1, comma 72, della legge n. 145 del 2018;

3. hanno commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità, nonché nella determinazione della media storica di riferimento.

Nel caso in cui l'imprenditore rientrasse nella possibilità di sanatorie, potrebbe risultare impedito a beneficiarla se al 22/10/2021 l'utilizzo in compensazione, totale o parziale, del credito d'imposta è già stato rilevato con un atto di recupero o con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi.

Al contrario, se l'utilizzo in compensazione del credito è già stato accertato, con provvedimenti non ancora definitivi, è possibile utilizzare la procedura di riversamento solo aderendo interamente alle pretese impositive dell'Agenzia. Ciò significa che non è possibile regolarizzare parzialmente il credito d'imposta (ad esempio per alcune fatture o per alcune tipologie di costi).

Inoltre, non possono regolarizzare coloro che hanno posto in essere condotte fraudolente, simulate, ovvero artatamente perfezionate tramite l'utilizzo di documenti, contratti e documentazione contabile falsa, sia in senso materiale sia in senso ideologico, nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta.

Altra fattispecie che può essere coinvolta nella sanatoria riguarda tutte quelle casistiche dove l'imprenditore ha presentato ricorso in Corte di Giustizia tributaria o si trova nelle more per poter adire al Giudice (si è nei 60 giorni dalla notifica dell'atto di recupero).

Nel caso in cui l'imprenditore sia rimasto inerme dopo aver ricevuto l'atto di recupero e siano spirati i termini per adire al Giudice, si ritiene che egli non possa rientrare nella riapertura dei termini di cui al DL 25/2025.

Allo stesso modo, se a fronte di un atto di recupero il Giudice abbia emesso una sentenza sfavorevole al contribuente e siano spirati i termini per impugnare al grado successivo, il passaggio ad un giudicato definitivo impedisce l'accesso al condono.

Diversamente, nel caso in cui alla data di presentazione della comunicazione di adesione della sanatoria pende un contenzioso per l'atto di recupero o provvedimento impositivo, l'adesione alla procedura di riversamento è subordinata:

- alla rinuncia al contenzioso da presentare entro il 3/6/2025;
- alla completa adesione alle pretese impositive dell'Agenzia.

Nel caso di rinuncia al contenzioso, le spese di giudizio sono considerate compensate tra le parti.

Per gli atti di recupero o provvedimenti impositivi per i quali al 3/6/2025 sia ancora pendente il termine per la proposizione del ricorso alla Corte di giustizia tributaria, la dichiarazione di adesione si intende come rinuncia alla presentazione del ricorso.

Merita una riflessione il contenuto del comma 6 dell'articolo 19, del DL 25/2025 che così recita: "Nel caso in cui l'atto o il provvedimento impositivo, riferito a crediti per i quali è stata validamente presentata l'istanza di riversamento ai sensi del comma 1, è divenuto definitivo alla data di presentazione della medesima istanza il riversamento deve essere effettuato per l'intero importo del credito utilizzato entro il termine del 3 giugno 2025".

Il dato normativo sembra consentire, nel caso in cui gli atti di recupero siano divenuti definitivi, di poter accedere alla sanatoria versando l'intero importo senza poter fruire della rateazione. Sarà sicuramente necessario un chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate al fine di capire se per intero importo si intenda quanto contenuto nell'atto di recupero o si possa intendere che si versa il credito usato in compensazione senza i gravami ulteriori.

### **COME ACCEDERE ALLA RIAPERTURA**

Abbiamo più volte detto che entro il 3/6/2025 le imprese interessate ad aderire alla sanatoria devono trasmettere un'apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate nella quale indicare l'importo del credito utilizzato in compensazione che si intende restituire.

Il DL 25/2025, all'articolo 19 prevede che l'importo del credito che si intende restituire indicato nella comunicazione debba essere riversato:

- in unica soluzione entro il 3 giugno,

oppure;

- in tre rate di pari importo.

Chi optasse per il versamento rateale dovrà gli interessi calcolati al tasso legale sulla seconda e sulla terza rata. Gli interessi andranno calcolati a partire dal 4/6/2025.

Nella sottostante tabella si riepilogano le scadenze di versamento, i codici tributo e gli interessi eventualmente dovuti.

Data	Codice tributo	Interessi
3/6/2025 a saldo	8170	Non dovuti
3/6/2025 – 1 <sup>a</sup> rata	8171	Non dovuti
16/12/2025 – 2 <sup>a</sup> rata	8172	Dovuto l'1% a partire dal 4/6/2025
16/12/2026 – 3 <sup>a</sup> rata	8173	Dovuto l'1% a partire dal 4/6/2025

### TERMINI PRESCRIZIONALI

A seguito delle varie proroghe e con il preciso scopo di evitare un danno erariale legato all'impossibilità di recuperare i crediti d'imposta per effetto delle prescrizioni, l'articolo 19 del DL 25/2025 prevede che, con riferimento ai crediti d'imposta utilizzati negli anni 2016 e 2017, il termine di decadenza per l'emissione degli atti di recupero, ovvero di ogni altro provvedimento impositivo, sia prorogato di due anni. L'incremento a due anni è il naturale allungamento rispetto alle precedenti proroghe della sanatoria.

### CONTRIBUTO IN CONTO CAPITALE

Uno degli aspetti di particolare interesse volto ad incentivare il riverso spontaneo del credito d'imposta è la previsione contenuta nel comma 458 della Legge 207/2024 della spettanza di un contributo in conto capitale volto a ristorare in qualche misura coloro che aderivano alla sanatoria. Veniva demandato ad un successivo decreto la quantificazione del contributo proprio perché era necessario prima di tutto verificare quanti aderivano alla sanatoria e soprattutto l'ammontare del riverso. Con il comma 8 del citato articolo 19 viene, "adeguato"

il dettato della Legge di bilancio 2025 al fine di consentire l'erogazione del contributo in conto capitale anche a coloro che fruiscono della riapertura del termine per il riversamento.

La versione aggiornata del comma 458 stabilisce che ai soggetti che hanno presentato richiesta di accesso alla procedura di riversamento spontaneo entro il 3/6/2025 sarà riconosciuto un contributo in conto capitale commisurato, in misura percentuale, all'importo del credito oggetto di riversamento spontaneo.

È chiaro che la norma non poteva già individuare la percentuale proprio perché essa sarà legata alle disponibilità di bilancio ed alla quantità di credito d'imposta che sarà oggetto di riversamento. Sarà il Ministro delle Imprese e del Made in Italy, di concerto con il Ministro dell'economia e delle Finanze ad individuare sia la percentuale spettante che la rateazione della sua fruizione.

#### **CERTIFICAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA**

Una delle novelle introdotte dall'articolo 23, comma 2, del DL 73/2022, sta nel fatto che l'impresa possa richiedere una certificazione preventiva che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare, nonché delle attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento degli obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e innovazione estetica ammissibili al beneficio per favorire l'utilizzo della relativa disciplina in condizioni di certezza operativa da parte delle imprese.

La particolarità di questa nuova certificazione è data dal fatto che esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. È il solito metodo attuato da un'Amministrazione incapace di svolgere le attività di controllo e che, quindi, demanda ai professionisti tale compito.

Chiaramente l'imprenditore prima di decidere se aderire al riversamento, ha anche la possibilità di individuare uno dei professionisti a ciò abilitati e capire se la sua attività di ricerca e sviluppo possa vedere apposto quel "timbro" che lo metterebbe al riparto da atti di recupero.

Questa opportunità di certificazione preventiva, però, non potrà essere opzionata qualora sia stato notificato un processo verbale di constatazione.

Non possiamo allora esimersi da dir qualcosa sulla certificazione.

Con il DPCM 15/09/2023 (in GU 258 del 4/11/2023) viene istituito presso il MIMIT, l'Albo dei soggetti abilitati al rilascio delle certificazioni. Inoltre, il decreto definisce gli aspetti procedurali e il contenuto della certificazione, previsto dall'articolo 23 citato. Successivamente il Decreto Direttoriale del MIMIT 21/2/2024 ha individuato le disposizioni in materia di:

- modalità informatiche e termini per la presentazione delle domande di iscrizione all'Albo dei certificatori;
- regole e procedure per la verifica delle domande di iscrizione;
- formazione, aggiornamento e gestione dell'Albo dei certificatori;
- modalità informatiche attraverso le quali:
- le imprese richiedono l'accesso alla procedura ed individuano il certificatore;
- i certificatori inviano al Ministero delle imprese e del made in Italy la certificazione rilasciata e l'eventuale ulteriore documentazione richiesta.

Il DPCM reca disposizioni in materia di certificazione, la quale sarà valida sia per la qualificazione dell'attività di ricerca e sviluppo secondo le vecchie regole dell'articolo 3 del DL 145/2023, anche le nuove attività di ricerca e sviluppo introdotte dalle norme successive. Stiamo parlando, in particolare:

- della qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e ideazione estetica, di cui, rispettivamente, ai commi 200, 201 e 202 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta nelle misure previste dai successivi commi da 203 a 203-quater;
- della qualificazione delle attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta in misura maggiorata per le attività di innovazione tecnologica previsto dal quarto periodo del comma 203 e dai successivi commi 203-quinquies e 203-sexies dell'articolo 1 Legge 160/2019.

Una apposita procedura contenuta nell'articolo 7 del decreto direttoriale stabilisce le modalità di presentazione della richiesta per avvalersi della certificazione.

Sarà l'impresa a richiedere al Ministero di poter accedere alla certificazione tramite la procedura informatica, indicando il soggetto incaricato. Tale soggetto dovrà essere selezionato all'interno dell'apposito Albo. Il soggetto individuato potrà accettare l'incarico e tale notizia dovrà essere fornita al Ministero.

Per fare ciò, l'impresa dovrà:

1. accedere alla procedura informatica tramite autenticazione con SPID o CIE o altra modalità indicata dalla medesima procedura;
2. inserire le informazioni e i dati richiesti nella domanda;
3. compilare la scheda progetto, secondo uno schema predefinito disponibile sulla piattaforma informatica;
4. selezionare il certificatore tra quelli iscritti all'Albo, previo ottenimento dallo stesso dell'accettazione dell'incarico;
5. scaricare il modulo di domanda in formato “.pdf” immodificabile, generato dal sistema, per la successiva apposizione della firma digitale;
6. caricare il modello predisposto e controfirmato digitalmente per accettazione;
7. predisporre il versamento dei diritti di segreteria pari a 252 euro.

Se tutto è stato fatto secondo le previsioni, la procedura informatica rilascerà un'attestazione di avvenuta protocollazione.

Sarà quindi il certificatore a verificare e certificare i requisiti per fruire del credito d'imposta.

Il MIMIT, con il Decreto 4/7/2024 sono state pubblicate le “Linee guida” per la corretta applicazione del credito d'imposta in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica.

In particolare, viene chiarito che:

- i principi generali ed i criteri previsti dal Manuale di Frascati devono orientare l'attività del certificatore anche in relazione al credito d'imposta ricerca e sviluppo disciplinato dall'articolo 3 del D.L. n. 145 del 2013 in quanto, da un lato, le definizioni normative

interne delle attività eligibili al credito d'imposta R&S sono mutuare da quelle comunitarie, dall'altro, tali principi e criteri sono espressamente richiamati e condivisi a livello comunitario per l'interpretazione ed applicazione di tali definizioni;

- i criteri interpretativi dell'articolo 2, comma 3, del decreto del MISE del 26/5/2020, per la corretta applicazione dei criteri OCSE sono rilevanti anche in relazione all'applicazione della disciplina relativa al credito d'imposta R&S.

## CONCLUSIONE

Restano un paio di mesi agli imprenditori per decidere se il proprio credito d'imposta riveste i requisiti di legge ed in particolare per mettersi al riparo da possibili atti di recupero dell'Agenzia delle Entrate attraverso la certificazione dell'attività di ricerca e sviluppo svolta. Si dovrà considerare anche il fatto che il Professionista dovrà avere anche il tempo di vagliare la documentazione al fine di emettere la certificazione. Quindi, se consideriamo i tempi necessari, possiamo agevolmente comprendere come il tempo rimasto fino al 3 giugno sia molto poco.

# L'Approfondimento

## I debiti della società estinta – novità Cassazione S.U. 3625/2025

---

### PREMESSA

Con la sentenza n. 3625 del 12 novembre 2024, depositata il 12 febbraio 2025, le Sezioni Unite chiariscono gli effetti della cancellazione della società, di persone e di capitali, dal registro delle imprese, soffermandosi, in particolare, sulla responsabilità degli ex soci per i debiti di imposta dell'ente estinto ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 2495, c.c.

La pronuncia, dopo aver ribadito l'orientamento già espresso dalle Sezioni Unite nelle sentenze gemelle del 2013 (nn. 6070-6071-6072), ha statuito che la verifica del presupposto dell'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, concernendo un elemento che deve essere dedotto nella fase di accertamento da indirizzarsi direttamente nei confronti dei soci ex art. 36 co. 5, D.P.R. n. 602/73, non può avere ingresso nel giudizio di impugnazione introdotto dalla società avverso l'avviso di accertamento ad essa originariamente notificato, quand'anche questo giudizio venga poi proseguito, a causa dell'estinzione della società per cancellazione dal registro delle imprese, da o nei confronti dei soci quali successori della società stessa.

In altre parole, l'accertamento di eventuali debiti d'imposta dell'Ente estinto deve essere proceduto e notificato *ex novo* nei confronti degli ex soci.

Inoltre, viene confermato che l'interesse ad agire nei confronti degli ex soci, da parte del creditore, non è limitato dal fatto che i soci non abbiano riscosso somme in sede di liquidazione (o riparto), potendo tale interesse radicarsi in altre evenienze, quali la sussistenza di beni e diritti che, per quanto non ricompresi in questo bilancio, si siano trasferiti ai soci, ovvero l'escussione di garanzie.

Senza contare la responsabilità degli ex soci nei confronti dell'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 36, D.P.R. 602/1973, qualora nei due anni precedenti alla messa in liquidazione, abbiano ricevuto dagli amministratori somme di danaro o beni.

Resta fermo che gli stessi soci non possono impugnare l'atto di accertamento promosso contro la società (ma solo quello promosso contro loro stessi) ma saranno i liquidatori (se

notificato entro il termine prescrizione di 5 anni) ad, eventualmente, opporsi all'atto notificato.

## **I CONTRASTI CON LE SENTENZE 6070-6071-6072 DEL 2013 – CASS. S.U.**

Nonostante le passate pronunce della Corte di Cassazione, anche in sezioni unite, che costituiscono ancora “diritto vivente”, nel corso degli anni, si è assistiti ad una proliferazione di linee interpretative non del tutto univoche e collimanti.

*Secondo l'articolo 2495 C.c., “Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese... Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi”.*

Secondo un primo e maggioritario indirizzo, in linea con le Sezioni Unite, il limite di responsabilità dei soci di cui all'articolo 2495, C.c. non incide sulla loro legittimazione processuale ma sull'interesse ad agire dei creditori sociali; interesse, però, non circoscritto alla sola sussistenza della ripartizione finale, ma a qualsivoglia circostanza, riconducibile ai soci, che può aver inciso negativamente sulla conservazione dell'attivo sociale e, dunque, sulle ragioni creditorie dei terzi (cfr. Cass. n. 31904/2021).

Tale principio vale anche in ambito tributario: il fatto che i soci abbiano goduto, o meno, di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione non è dirimente ai fini dell'esclusione dell'interesse ad agire dell'Amministrazione Finanziaria (cfr. Cass. n. 15035/2017).

In altre parole, il socio risponde dei debiti residui della società anche se non ha riscosso somme con l'ultimo bilancio di liquidazione.

In base ad un orientamento minoritario, invece, si discute di legittimazione passiva dell'ex socio e della sua sussistenza solo a seguito della prova, da parte del creditore procedente (compreso l'Erario), dell'effettiva percezione delle somme da parte dello stesso (cfr. Cass. n. 521/2020; n. 23916/16).

In pratica, il socio risponde dei debiti residui della società anche se non ha riscosso somme con l'ultimo bilancio di liquidazione, a condizione che l'onere della prova sia a carico dell'Ente creditizio.

Un terzo e ultimo orientamento, infine, sostiene che l'accertamento della riscossione della quota di liquidazione si correla alla *legittimazione ad causam* del socio ai fini della prosecuzione del processo ai sensi dell'art. 110, c.p.c., ma, in tal caso, la prova di tale circostanza incombe sul socio che si costituisce in giudizio nella qualità di successore universale della società estinta, anche, per la prima volta, nel giudizio di cassazione (cfr. Cass. n. 31904/2021; n. 25869/2020).

Ne deriva che il quadro interpretativo offerto dalle Sezioni Unite nel 2013 con le pronunce gemelle nn. 6070-6071-6072 è stato, pertanto, messo a dura prova dalle varie sentenze della Cassazione che si sono succedute negli anni a venire. Si sono registrati contrasti nell'inquadrare la condizione di cui all'articolo 2495 C.c., nell'ambito dell'interesse ad agire o nella legittimazione processuale, oltretutto con differenti criteri di ripartizione dell'onere della prova, vuoi con i creditori o vuoi con i soci.

Senza tralasciare la difficoltà di risoluzione di tali questioni nell'ambito del contenzioso tributario, in quanto:

- tale giudizio ha natura impugnatoria con divieto di ampliamento del tema decisionale;
- l'atto impositivo ha caratteristiche formali ed amministrative, che presuppone, in ogni caso, una iscrizione a ruolo nei confronti del socio, succeduto nel corso del processo, per le somme accertate nei confronti della società, e ciò sia che debba essere attivata la speciale procedura prevista dall'articolo 36, D.P.R. 602/73 sia che venga attivata la responsabilità ex articolo 2495, C.c.

## **LA SENTENZA 3625/2025 – CASSAZIONE SEZIONI UNITE**

Con la sentenza n. 3625/2025, le Sezioni Unite, in primo luogo, hanno ribadito gli effetti della cancellazione della società, di persone o di capitali, dal registro delle imprese, nel solco già tracciato dalle sentenze gemelle delle Sezioni Unite del 12 marzo 2013 nn. 6070, 6071 e 6072, che giova ribadire:

A. sul piano sostanziale:

a) *"la cancellazione della società ha effetto costitutivo immediato ma non comporta l'estinzione, in danno dei creditori ed in violazione dell'art. 24 Cost., delle obbligazioni sociali; gli ex soci rispondono (di un debito che non è nuovo, derivando esso non dalla liquidazione ma dal pregresso svolgimento dell'attività societaria in adempimento del contratto sociale, così mantenendo invariata la sua causa e la sua natura giuridica d'origine) quali successori, seppure intra vires ex 2495 co. 2 cod. civ. (ovvero illimitatamente, a seconda del regime di responsabilità attivo in pendenza del rapporto sociale); i diritti e beni non compresi nel bilancio di liquidazione si trasferiscono ai soci in contitolarità ovvero comunione indivisa, con eccezione delle mere pretese o dei crediti non certi né liquidi, per i quali la cancellazione fonda una presunzione di abbandono" (S.U. cit.);*

B. sul piano processuale:

- a) *"la cancellazione emersa in corso di giudizio (.) non comporta la chiusura anticipata del processo per cessazione della materia del contendere e la necessità di un nuovo giudizio nei confronti del socio, bensì una causa di interruzione del processo ex artt. 299 segg. cod. proc. civ.; - ricorre in proposito l'art. 110 cod. proc. civ. (che richiama il venir meno della parte processuale non solo per morte ma anche per 'altra causa') e non l'art. 111 cod. proc. civ. (non essendoci trasferimento a titolo particolare di un determinato rapporto o diritto)" (S.U. cit.);*
- b) *la percezione di somme di liquidazione da parte degli ex soci di cui all'art. 2495, cit. "è condizione dell'azione inerente non alla legittimazione passiva (ad causam) bensì all'interesse ad agire, con la precisazione però che la mancata percezione di somme di per sé non esclude l'interesse ad agire del creditore sociale in vista, ad esempio, dell'escussione di garanzie o della sopravvenienza di beni destinati a confluire in un regime di contitolarità o comunione indivisa";*
- c) *"a seguito dell'estinzione della società, il socio (ex-socio) è successore per il solo fatto di essere tale e non perché abbia ricevuto quote di liquidazione (.) e ciò si spiega con il fatto che la legittimazione dell'ex socio quale soggetto responsabile per i debiti societari residui discende appunto, se non proprio dall'adempimento, quantomeno in conseguenza del rapporto sociale al quale egli diede volontariamente corso" (S.U. cit.).*

Sotto il profilo della ripartizione dell'onere della prova le Sezioni Unite del 2025 hanno statuito che *"vertendosi appunto di condizione dell'azione, in caso di contestazione è il creditore sociale che agisce a dover provare tanto la veste di ex socio del convenuto quanto il presupposto di cui all'articolo 2495 secondo comma"*.

Dunque, l'onere della prova è a carico dell'Ente creditore.

## **LA RESPONSABILITA' PER I DEBITI SOCIALI DOPO LA SENTENZA 3625/2025**

La vera questione dibattuta nella sentenza n. 3625/2025 ha investito la responsabilità degli ex soci per i residui debiti di imposta della società estinta, ovvero l'adattamento dei summenzionati e consolidati principi espressi in ambito civilistico alle peculiarità del diritto tributario.

Ebbene, sul punto, le Sezioni Unite del 2025, hanno risolto i dubbi interpretativi sollevati nell'ordinanza di rimessione, formulando i seguenti principi di diritto:

A. sul piano sostanziale:

a) *"nella fattispecie di responsabilità dei soci limitatamente responsabili per il debito tributario della società estintasi per cancellazione dal registro delle imprese, il presupposto dell'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, di cui al 3° (già 2°) co. dell'art. 2495 cod. civ., integra, oltre alla misura massima dell'esposizione debitoria personale dei soci, una condizione dell'azione attinente all'interesse ad agire e non alla legittimazione ad causam dei soci stessi"*;

B. sul piano processuale:

a) *"questo presupposto, se contestato, deve conseguentemente essere provato dal Fisco che faccia valere, con la notificazione ai soci ex artt. 36, co. 5, D.P.R. n. 602/73 e 60, D.P.R. n. 600/73 di apposito avviso di accertamento, la responsabilità in questione, fermo restando che l'interesse ad agire dell'Amministrazione finanziaria non è escluso per il solo fatto della mancata riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, potendo tale interesse radicarsi in altre evenienze, quali la sussistenza di beni e diritti che, per quanto non ricompresi in questo bilancio, si siano trasferiti ai soci, ovvero l'escussione di garanzie"*;

- b) *"la verifica del presupposto dell'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, concernendo un elemento che deve essere dedotto nella fase di accertamento da indirizzarsi direttamente nei confronti dei soci ex art. 36 co. 5° D.P.R. n. 602/73, non può avere ingresso nel giudizio di impugnazione introdotto dalla società avverso l'avviso di accertamento ad essa originariamente notificato, quand'anche questo giudizio venga poi proseguito, a causa dell'estinzione della società per cancellazione dal registro delle imprese, da o nei confronti dei soci quali successori della società stessa".*

Dunque, oltre a statuire che l'onere della prova è a carico del creditore (es. il Fisco) e che tale prova costituisce elemento essenziale, affinché sia legittima l'azione verso i soci, le Sezioni Unite chiariscono che il Fisco (nella pronuncia in esame) dovrà emettere un avviso di accertamento autonomo e distinto, non potendo proseguire, a causa dell'estinzione della società, l'eventuale contenzioso già in essere.

In altre parole, l'Amministrazione finanziaria dovrà riaprire una nuova fase amministrativa e giudiziale, anche se ciò non implica propriamente un 'ripartire da zero', ben potendo l'Ufficio spendere il giudicato di effettiva sussistenza del debito tributario della società estinta formatosi, nel contraddittorio con i soci, nel giudizio ad esso relativo.

Nelle more della sentenza 3625/2025, va esaminata però la portata dell'articolo 36, D.P.R. 602/1973 il quale statuisce che *"i soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. Il valore del danaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria"*.

In altre parole, la responsabilità dei soci non prescinde dalla dimostrazione che essi abbiano percepito utili e tale principio è attestato sia per le passività civilistiche sia per quelle fiscali, con l'eccezione che per quest'ultime valgono anche gli utili e i beni sociali percepiti nei 2 esercizi anteriori alla messa in liquidazione.

La loro responsabilità è limitata al valore del danaro e dei beni ricevuti (che si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva

prova contraria), oltre alle maggiori responsabilità civilistiche accertate, con ciò implicitamente richiamando la portata generale dell'art. 2495, C.c.

Ad ogni buon conto, però, a seguito dell'estinzione della società, l'impugnazione della sentenza (resa nei riguardi della società) deve rispettivamente provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci succeduti alla società estinta, individuati come giusta parte dell'impugnazione stessa (cfr. Cass. n. 897/2019; n. 15035/2017). Di qui, l'inammissibilità dell'eccezione di difetto di responsabilità per mancato ricevimento di somme in sede di distribuzione nel giudizio di secondo grado.

Quindi, il socio è successore universale rispetto ai debiti non estinti della società, ma può essere coinvolto dell'avvenuto incasso di utili o attività sociali, previa dimostrazione da parte del creditore o terzo.

Ben diversa è, invece, la posizione del liquidatore, la cui responsabilità non ha natura successoria nei confronti della società, bensì natura risarcitoria, laddove il liquidatore abbia agito in modo da generare un comportamento colposo. Tale comportamento colposo si traduce, nella maggior parte dei casi, nel non aver rispettato la par condicio creditorum e l'ordine dei privilegi. Ma per il liquidatore vi è un'inversione dell'onere della prova, il che comporta che sia quest'ultimo a dover dimostrare l'insussistenza della pretesa del creditore, a fronte di un comportamento nel gestire la liquidazione, non macchiato da colpe.

Trattasi di una responsabilità ex lege, risarcitoria ed illimitata, per fatto proprio ex artt. 1176 e 1218, C.c., non inquadrabile come fenomeno successorio. Pertanto, il processo tributario nel quale risulti coinvolta una società estinta non può proseguire ad opera o nei confronti dell'ex liquidatore o dell'ex amministratore.

## I TERMINI PRESCRIZIONALI

Nella disamina della normativa, naturalmente, non può mancare (anche se non dirimente nel caso di specie) il riferimento all'articolo 28, comma 4, D.lgs. n. 175/2014, entrato in vigore dal 13 dicembre 2014, a mente del quale *"Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese"*.

In altre parole, esclusivamente per i crediti tributari e contributivi, la società cancellata dal registro delle imprese non perde fiscalmente la soggettività e la capacità processuale per 5 anni dalla richiesta di cancellazione.

Questa previsione, da un lato, legittima espressamente, a sua volta, l'innesto in ambito tributario della disciplina codicistica generale di cui all'articolo 2495, c.c. ma, dall'altro lato, opera una c.d. fictio iuris della esistenza della società estinta, in sede amministrativa e contenziosa. Tale norma, inoltre, non ha effetto retroattivo (cfr. Corte Cost. sent. n. 142/2020).

Inoltre, per consolidata giurisprudenza di legittimità, tale deroga *“non si limita a prevedere una posticipazione degli effetti dell'estinzione al solo fine di consentire e facilitare all'Ufficio la notificazione dell'atto impositivo (altrimenti giuridicamente inesistente, se eseguita nei confronti di società già cancellata: Cass. n. 6743/15; n. 20961/21 ed altre), ma permette all'ex liquidatore di “conservare tutti i poteri di rappresentanza della società, sul piano sostanziale e processuale, nella misura in cui questi rispondano ai fini indicati dall'art. 28, comma 4, che, altrimenti opinando, non potrebbe operare” (S.U. n. 3625/2025).*

Pertanto, il liquidatore, in quanto destinatario delle notifiche degli atti impositivi e riscossivi ha, anche, la facoltà di opporsi agli stessi ai sensi dell'art. 28, cit.; mentre gli ex soci devono considerarsi privi di legittimazione.

# DigitalStudio

## La conservazione delle fatture, registri contabili e dichiarativi

---

In questo secondo articolo della rubrica digitalstudio andiamo ad analizzare l'opportunità di utilizzare la conservazione digitale rispetto alla stampa cartacea dei registri contabili e dei dichiarativi fiscali (in merito alle fatture elettroniche si farà solo un breve excursus in quanto già in formato elettronico XML e conservate dall'Agenzia delle Entrate previo consenso dato). Si ricorda che un archivio digitale fornisce la possibilità di ricercare i documenti in maniera più veloce e precisa ed inoltre i documenti sono sempre disponibili attraverso l'accesso all'archivio di conservazione. Questo per il raggiungimento dell'obiettivo di uno studio più efficiente e con meno carta stampata.

La normativa stabilisce che entro tre mesi dalla scadenza per la presentazione della dichiarazione dei redditi, i documenti rilevanti devono essere stampati in formato cartaceo o conservati in formato digitale.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 36/2006 ha individuato questi documenti che devono rispettare tale regola:

- libro giornale e libro degli inventari;
- scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali;
- scritture ausiliare di magazzino;
- registro dei beni ammortizzabili;
- bilancio d'esercizio, composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa;
- registri prescritti ai fini IVA, quali ad esempio, il registro degli acquisti, il registro dei corrispettivi, il registro delle fatture emesse;
- registri previsti dalla legislazione del lavoro;
- libri sociali elencati nell'articolo 2421 C.c., ossia il libro dei soci, il libro delle obbligazioni, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione;

- dichiarazioni fiscali (modelli redditi, IVA, ecc.) i Modd. F23 e F24, le fatture e i documenti analoghi;
- la relazione sulla gestione (articolo 2428 C.c.) e la relazione dei sindaci (articolo 2429 C.c.) e dei revisori contabili (articolo 209, comma 3, D.Lgs. n. 58/1998) che per legge devono essere allegate al bilancio d'esercizio.

## Fatture elettroniche

Dal punto di vista legislativo, le prescrizioni riguardanti la tenuta e la conservazione dei registri e dei documenti rilevanti ai fini IVA sono contenute nell'articolo 39, D.P.R. n. 633/72; per quanto riguarda le fatture, tale disposizione prevede che: "Le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze adottato ai sensi dell'articolo 21, comma 5, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (D.M. 17 giugno 2014, ndr). Le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente".

La Circolare n. 18/2014 dell'Agenzia delle Entrate stabilisce che:

- Le fatture elettroniche in formato XML, emesse e ricevute tramite il sistema di interscambio con la Pubblica Amministrazione e negli scambi B2B, devono essere conservate elettronicamente; lo stesso vale per le fatture emesse negli scambi B2C da parte del soggetto emittente.
- Le fatture elettroniche (es. PDF non firmato) e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente.

## Conservazione digitale fatture elettroniche

Per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, il termine per la dichiarazione dei redditi dell'anno 2025 (imposta 2024) è il 31 ottobre. Entro il 31 gennaio 2026, i contribuenti devono conservare digitalmente le fatture emesse e ricevute nel 2024.

Le fatture analogiche conservate in formato cartaceo possono essere dematerializzate successivamente ai sensi dell'art. 4, DM 17 giugno 2014. La distruzione delle fatture cartacee è permessa solo dopo la conservazione digitale.

Secondo l'art. 2220 del Codice civile, le fatture devono essere conservate per almeno 10 anni. Il processo di dematerializzazione può essere utilizzato anche per le fatture emesse o ricevute quando non era obbligatoria la fatturazione elettronica.

## Conservazione digitale dei registri contabili

L'obbligo di stampa delle scritture contabili non si applica ai soggetti che adottano facoltativamente la "conservazione digitale". Il contribuente ha quindi la possibilità di scegliere autonomamente se procedere alla stampa o alla conservazione digitale secondo le normative vigenti. Tuttavia, come verrà illustrato in seguito, la decisione tra stampa e conservazione digitale deve essere presa anticipatamente rispetto al termine ultimo di conservazione. Questo perché, in caso di conservazione digitale (ad esempio per il libro giornale), l'imposta di bollo deve essere corrisposta con modalità differenti ed entro scadenze anticipate.

Le modalità e i termini per la conservazione elettronica dei registri contabili seguono le regole previste anche per le fatture elettroniche e sono contenuti nel D.M. 17 giugno 2014. Pertanto, la conservazione dei registri contabili deve essere effettuata entro tre mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno di riferimento. Per i soggetti il cui esercizio coincide con l'anno solare, la conservazione digitale dei registri contabili relativi al 2024 dovrà avvenire entro e non oltre il 31 gennaio 2026.

In caso di accesso, ispezione o verifica da parte delle autorità competenti, sia i documenti informatici sia quelli analogici conservati su supporto informatico devono essere resi leggibili. Su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, devono essere resi disponibili anche su carta o su supporto informatico.

Nel caso in cui i registri siano conservati in modo digitale risulta applicabile quanto disposto dall'art. 6, comma 1, DM 17.6.2014 in base al quale "l'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti è corrisposta mediante versamento nei modi di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con modalità esclusivamente telematica".

L'Agenzia, nella Risposta n. 346/2021, chiarisce che sono considerati "documenti informatici fiscalmente rilevanti", per i quali l'imposta di bollo va assolta tramite mod. F24, i libri e registri di cui all'art. 16, lett. a), nonché le fatture, note e documenti simili di cui all'art. 13, n. 1, Tariffa parte I, DPR n. 642/72.

L'imposta di bollo:

- è dovuta ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse. Per registrazione, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 161/2007, si intende "ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio";

- va versata relativamente ai registri utilizzati durante l'anno solare, entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (30 aprile ovvero 29 aprile in caso di anno bisestile).
- va versata in unica soluzione con mod. F24, utilizzando il codice tributo "2501" e riportando, quale anno di riferimento, l'anno per il quale è effettuato il pagamento.

## **Registri IVA**

Con riferimento alla stampa dei registri IVA l'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 10 aprile 2017 n. 46 ha precisato che la stessa va effettuata entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi: "ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del D.M. 17.06.2014 (che rinvia all'articolo 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357/1994) la conservazione dei documenti informatici ai fini della rilevanza fiscale, deve essere eseguita entro il terzo mese successivo al termine di presentazione delle dichiarazioni annuali, da intendersi, in un'ottica di semplificazione e uniformità del sistema, con il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi".

## **Libro degli inventari**

Il libro degli inventari, secondo quanto disposto dall'art. 2217 del Codice Civile, deve essere redatto "all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno". Ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. n. 600/1973, questo documento va predisposto entro "tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi", ossia, con riferimento all'anno 2020, entro il 28 febbraio 2022.

L'inventario deve essere sottoscritto dal titolare dell'impresa individuale, dal rappresentante legale della società o dall'ente. Tuttavia, qualora si intenda procedere alla conservazione digitale dell'inventario, l'imprenditore o il rappresentante legale sarà tenuto ad apporre la propria firma digitale o a utilizzare altri strumenti avanzati di firma che ne garantiscano l'autenticità.

## **Registro dei beni ammortizzabili**

L'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973 richiede la compilazione del registro dei beni ammortizzabili entro il termine di presentazione della dichiarazione. L'aggiornamento di tale registro, che include l'annotazione delle quote di ammortamento, degli acquisti e delle cessioni relativi al 2024, deve essere effettuato, per la maggior parte dei soggetti, entro il 31 ottobre 2025. Questa disposizione deve essere coordinata con quanto stabilito dai commi 4-ter e 4-quater

dell'art. 7 del D.L. n. 357/1994, applicabili a qualsiasi registro contabile, inclusi quelli in esame.

Da ciò consegue che il registro dei beni ammortizzabili riferito all'anno 2024, tenuto con sistemi meccanografici/elettronici, va:

- aggiornato (ossia, memorizzazione nella procedura software) entro il 31.10.2025;
- stampato a richiesta dei verificatori (qualora richiesta prima del 31.01.2026);
- stampato ovvero conservato digitalmente entro il 31.01.2026.

### Dichiarativi fiscali

Secondo le disposizioni contenute nel D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, gli intermediari abilitati sono tenuti a:

- Rilasciare al dichiarante, contestualmente alla ricezione della dichiarazione o all'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, l'impegno a trasmettere per via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati in essa contenuti. In tal senso, l'intermediario deve precisare in tale documento, redatto in forma libera, se la dichiarazione è stata consegnata già compilata o se sarà da lui predisposta;
- Fornire al dichiarante, entro 30 giorni dal termine previsto per la presentazione della dichiarazione, l'originale della dichiarazione i cui dati sono stati trasmessi per via telematica, redatta su modello conforme a quello approvato dall'Agenzia delle Entrate. Tale dichiarazione deve essere sottoscritta dal contribuente e dall'intermediario e, unitamente alla copia della comunicazione che ne attesta l'avvenuto ricevimento da parte dell'Agenzia delle Entrate, costituisce per il contribuente prova di presentazione della dichiarazione. La dichiarazione, insieme alla documentazione di supporto, dovrà essere conservata dal dichiarante per il periodo in cui possono essere effettuati eventuali controlli. Tale periodo è stabilito dal D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, il quale all'art. 43, comma 1 dispone: "Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.";
- Conservare copia delle dichiarazioni trasmesse, anche su supporti informatici, per lo stesso periodo previsto dal sopracitato art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, ai fini dell'eventuale esibizione in sede di controllo.

## Conservazione copia digitale dichiarazione dell'intermediario

Secondo l'art. 7, D.L. n. 357/1994, le dichiarazioni fiscali possono essere conservate digitalmente come stabilito dal D.M. 17.6.2014. L'art. 3, relativo alla "Conservazione dei documenti informatici ai fini fiscali", richiede che i documenti siano:

- conformi al Codice civile, al Codice dell'amministrazione digitale (CAD) e alle norme tributarie sulla contabilità;
- permettano la ricerca e l'estrazione delle informazioni per cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita IVA, data o associazioni logiche di tali dati quando obbligatori.

La conservazione dei documenti informatici si conclude con la sottoscrizione elettronica e la marca temporale. Questa marca rende opponibile a terzi il riferimento temporale del documento. Con i software di contabilità attuali, è possibile firmare digitalmente il dichiarativo usando una firma OTP.

L'Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione del 18 ottobre 2007, n. 298/E, ha chiarito che la copia elettronica delle dichiarazioni dei redditi deve:

- coincidere perfettamente con l'originale e il file inviato all'Agenzia;
- poter essere riprodotta su un modello conforme a quello approvato.

La copia informatica conservata dall'intermediario abilitato non deve essere firmata dal contribuente, confermato anche nella Risposta del 6 dicembre 2018, n. 97.

## Termine per la conservazione digitale

Il termine entro il quale è necessario provvedere alla conservazione digitale della copia informatica delle dichiarazioni fiscali è previsto dall'art. 3, comma 3, del più volte citato D.M. 17 giugno 2014 il quale dispone: "Il processo di conservazione di cui ai commi precedenti è effettuato entro il termine previsto dall'art. 7, comma 4-ter, del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1994, n. 489".

In concreto, la suddetta disposizione, richiamando l'art. 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357/1994, stabilisce che la scadenza sia fissata al terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione annuale.

Considerato che i termini di presentazione delle dichiarazioni annuali variano: IVA (30 aprile), Redditi/Irap (31 ottobre), Mod. 730 (30 settembre) e Mod. 770 riferito al sostituto d'imposta (31 ottobre), l'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 10 aprile 2017, n. 46/E ha precisato che: "il processo di conservazione elettronica dei documenti informatici, ai fini della rilevanza fiscale, deve essere eseguito entro il terzo mese successivo al termine di presentazione delle dichiarazioni annuali, da intendersi, in un'ottica di semplificazione e uniformità del sistema, con il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi".

Di conseguenza, il termine per la conservazione di tutti i documenti informatici deve essere individuato facendo riferimento al termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, anche per i documenti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto o relativi al sostituto d'imposta, benché i termini di presentazione di tali dichiarazioni risultino attualmente disallineati.

Con la Risoluzione 29.1.2018, n. 9/E (come già nella citata Risoluzione n. 298/E) l'Agenzia delle Entrate ha inoltre chiarito che, nel caso in cui: "oggetto di conservazione sono i modelli dichiarativi, comunicativi e di versamento, per il calcolo del termine di scadenza per la conservazione occorre fare riferimento all'anno di produzione e trasmissione del documento".

Entro il 31 gennaio 2026, l'intermediario che ha scelto la conservazione digitale delle dichiarazioni inviate all'Agenzia delle Entrate deve completare il processo di conservazione per le dichiarazioni Mod. Redditi/2025, Irap/2025, IVA/2025, 730/2025 e 770/2025 relative al 2024.

- Modello Redditi/IRAP/IVA: Termine di presentazione Modello redditi 2025 -> 31/10/2025, entro il 31/01/2026 (3 mesi dalla presentazione)
- Registri contabili e fatture elettroniche relativi al 2024 -> conservazione digitale entro il 31/01/2026

La conservazione digitale delle copie delle dichiarazioni inviate all'Agenzia delle Entrate per conto dei propri clienti rappresenta un'opportunità significativa per l'intermediario, che può usufruire dei vantaggi offerti dalle norme vigenti, come previsto dal D.M. 17 giugno 2014. Permane comunque la possibilità di adottare la stampa e conservazione cartacea delle dichiarazioni entro gli stessi termini previsti per la conservazione digitale a norma.

Questa scelta non è irrevocabile poiché l'intermediario, successivamente, potrà convertire alla conservazione digitale le dichiarazioni stampate, in conformità all'art. 4 del D.M. 17 giugno 2014, che stabilisce le procedure per la dematerializzazione di documenti analogici rilevanti ai fini tributari: “Ai fini tributari il procedimento di generazione delle copie informatiche e delle copie per immagine su supporto informatico di documenti e scritture analogici avviene ai sensi dell'art. 22, comma 3, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e termina con l'apposizione della firma elettronica qualificata, della firma digitale ovvero della firma elettronica basata sui certificati rilasciati dalle Agenzie fiscali. La conservazione avviene secondo le modalità di cui all'art. 3 del presente decreto”.

In pratica, l'intermediario potrà procedere alla conservazione digitale acquisendo il file dalla scansione del documento cartaceo o dal suo spool di stampa se ne è in possesso, assicurandosi che la conservazione rispetti le normative relative ai documenti analogici. Una volta completata la procedura di conservazione digitale, l'intermediario potrà distruggere le dichiarazioni stampate. Non esiste una scadenza normativa predeterminata per questa operazione, poiché l'intermediario ha già adempiuto agli obblighi di legge procedendo alla stampa delle dichiarazioni. Il processo di conservazione digitale rappresenta semplicemente un sostituto. Tuttavia, è ragionevole supporre che l'intermediario possa essere incentivato a completare tale sostituzione entro i termini di decadenza dell'attività di controllo stabiliti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, ovvero entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

## Le prossime scadenze



---

31 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.

---

15 aprile 2025

### **SOCIETÀ DI CAPITALI E COOPERATIVE**

Termine entro cui depositare, presso la sede sociale, del bilancio dell'esercizio 2024 comprensivo delle allegate relazioni, nel caso l'assemblea di bilancio sia stata fissata al 30.04.2025.

---

16 aprile 2025

**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 la 4<sup>a</sup> rata., da parte delle persone fisiche titolari di partita Iva con ricavi o compensi fino a € 170.000, che hanno optato per la rateazione dell'acconto delle imposte sui redditi di novembre 2024.

---

**DIVIDENDI**

Termine per versare le ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente e deliberati dal 1.07.1998, nonché delle ritenute sui dividendi in natura versate dai soci nello stesso periodo.

---

**IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione del mese precedente e versare l'eventuale imposta a debito.

---

**IVA**

Termine entro versare la rata dell'Iva relativa al 2024 derivante dalla dichiarazione annuale con gli interessi.

---