



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale *numero 15 del 24 aprile 2025*

In breve

- | | | | |
|----------|------------------------------------|----------|--|
| 1 | Domicilio digitale speciale | 2 | Nuovo modello IVA TR dal primo trimestre 2025 |
|----------|------------------------------------|----------|--|

Approfondimenti

- | | | | |
|----------|--|----------|--|
| 1 | Prestazioni di chirurgia estetica – quali condizioni per l'esenzione IVA: prima parte | 2 | Cessione d'azienda: prima parte |
| 3 | Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di marzo 2025 | | |

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Indice:

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



5

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	13
Domicilio digitale speciale	13
Nuovo modello IVA TR dal primo trimestre 2025	16
L'Approfondimento.....	18
Prestazioni di chirurgia estetica – quali condizioni per l'esenzione IVA? – prima parte	18
L'Approfondimento.....	24
Cessione d'azienda – prima parte	24
L'Approfondimento.....	36
Gli interPELLI dell'Agenzia delle Entrate del mese di marzo 2025	36

Flash di stampa



Scissioni con scorporo e conferimento

IL SOLE 24 ORE
14.04.2025

Il D.lgs. 192/2024 ha disciplinato gli aspetti fiscali dell'operazione di scissione mediante scorporo, previste dall'art. 2506.1 c.c., inserendo il c. 15-ter nell'art. 173 Tuir, prevedendo che per tale tipologia di operazione vige un generale principio di neutralità.

Scambio automatico di informazioni per tassazione minima delle multinazionali

ITALIA OGGI
15.04.2025

La direttiva Dac9 che estende lo scambio automatico di informazioni fiscali tra gli Stati membri nel quadro della tassazione minima del 15% per le multinazionali, è stata approvata ed è ora attesa nella Gazzetta Ufficiale Europea.

Soggetto obbligato accreditato al pagamento dell'accisa

ITALIA OGGI
16.04.2025

Il D.lgs. 43/2025, entrato in vigore il 5.04.2025, avente ad oggetto la "Revisione delle disposizioni in materia di accise" in attuazione della riforma tributaria, ha introdotto nell'ordinamento la figura del soggetto obbligato accreditato (Soac).

Pex nel modello Redditi SC 2025

IL SOLE 24 ORE
16.04.2025

Il regime di tassazione della participation exemption va indicato nel quadro RT, sezione VI-A del modello Redditi SC 2025 dalle società di capitali e gli enti commerciali residenti nell'Unione Europea o nello Spazio economico europeo che cedono partecipazioni qualificate in società commerciali residenti in Italia o non residenti ma diverse da quelle localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata.

Codici Ateco 2025 in dichiarazione

IL SOLE 24 ORE
17.04.2025

Le istruzioni al modello Redditi 2025 stabiliscono che nel caso in cui devono essere riportati i codici delle attività economiche, come nel commento del codice 12 da indicare nel rigo RF1, colonna 2, vanno utilizzati solo i nuovi codici Ateco 2025, anche se i modelli sono riferiti ai redditi del 2024.

Imposte nei quadri M, T, W mod. 730 pagate con F24	ITALIA OGGI 17.04.2025	Le imposte dovute per le attività all'estero e per le plusvalenze di natura finanziaria o da criptoattività che emergono dal modello 730 vanno versate tramite modello F24 anche per i redditi soggetti a tassazione separata.
Nuovi coefficienti di calcolo delle società di comodo	ITALIA OGGI 18.04.2025	Il prospetto del quadro RS (RS116-RS125) del modello Redditi SC 2025 è stato aggiornato al fine di riflettere i nuovi coefficienti di calcolo delle società di comodo introdotti dall'art. 20 D.lgs. 192/2024.
Rottamazione- quater	IL SOLE 24 ORE 19.04.2025	Il CNDCEC e la Fondazione nazionali hanno pubblicato il documento "Le principali novità della riforma della riscossione e la riammissione alla rottamazione quater", dove viene chiarito che la domanda per essere riammessi alla rottamazione quater scade il 30.04.2025 anche se il rientro alla definizione agevolata è precluso per chi è decaduto nel 2025.
Bonus 13 [^] nel modello 730	IL SOLE 24 ORE 19.04.2025	Il contribuente in possesso dei requisiti previsti dalla legge, che non ha richiesto il bonus 13 [^] al datore di lavoro, può beneficiarne nel modello 730 o Redditi PF.

L'Agenzia interpreta



<p>Rinuncia del socio ai dividendi</p>	<p>INTERPELLO N. 59 DEL 3.03.2025</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che in presenza di rinunce al credito per dividendi deliberati dalla società si applica la ritenuta per via dell'incasso giuridico.</p>
<p>Invio autonomo del modello CPB e decadenza</p>	<p>PROVVEDIMENTO N. 172928/2025</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, permette la trasmissione autonoma del modello CPB. Nel caso in cui i dati comunicati nel modello 2025-2026 non sono omogenei con quelli esposti e inviati successivamente nella dichiarazione dei redditi collegata, si potrebbe incorrere nella specifica causa di decadenza di cui all'art. 22, c. 1, lett. b) D.Lgs. 13/2024.</p>
<p>Tassazione per ricercatori esteri</p>	<p>INTERPELLO N. 97 DEL 14.04.2025</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ritiene gli emolumenti ricevuti da un ricercatore di cittadinanza ceca per l'attività scientifica biennale svolta presso un Ateneo italiano in forza di un rapporto di lavoro dipendente con l'Università, non tassabili in Italia.</p>
<p>Limiti al crowdfunding nel Pir</p>	<p>INTERPELLO N. 99 DEL 14.04.2025</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che non sempre gli investimenti effettuati attraverso le piattaforme di crowdfunding hanno i requisiti per fruire delle agevolazioni previste per i piani di risparmio a lungo termine (Pir).</p>
<p>Tassazione somme a titolo di conciliazione giudiziale</p>	<p>INTERPELLO N. 98 DEL 14.04.2025</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che le somme corrisposte a seguito di conciliazione giudiziale a un dipendente di una società italiana sono tassate in Italia per il periodo in cui era ivi residente.</p>
<p>Indennizzo alla società estera</p>	<p>PRINCIPIO DI DIRITTO N. 4/2025</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto ha ribadito che le somme percepite a titolo di risarcimento del danno subito per l'interruzione dell'attività economica non</p>

		costituiscono passive income ai fini della disciplina Cfc ex art. 167 del Tuir.
Pagamenti transfrontalieri	PRINCIPIO DI DIRITTO N. 2/2025	L'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto ha rimarcato l'obbligatorietà della raccolta, trasmissione e conservazione delle informazioni su tutti i pagamenti transfrontalieri in capo ai prestatori di servizi di pagamento (Psp).
Carried interest	INTERPELLO N. 100 DEL 14.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, conferma che l'impegno di investimento complessivo del management team con necessità di un esborso effettivo pari ad almeno l'1% dell'investimento complessivo effettuato dall'Oicr si computa in base al singolo comparto di una Sicaf.
Conferimento di quote ed esclusione dal CPB	INTERPELLO N. 102 DEL 14.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che il cambio dell'unico socio della Srl a seguito della cessione o del conferimento delle quote porta all'esclusione dal concordato preventivo biennale per il biennio 2024-2025.
Iscrizione VIES	PROVVEDIMENTO DEL 14.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha approvato gli schemi della fideiussione e del deposito cauzionale in titoli di Stato che le imprese non stabilite in uno Stato membro dell'Ue o in uno degli Stati aderenti allo Spazio economico europeo devono avere al fine di ottenere (o mantenere) l'iscrizione alla banca dati VIES.
Pex e cessione partecipazione all'estero	INTERPELLO N. 101 DEL 14.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che se il reddito prodotto all'estero concorre parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente.
Spese preliminari edilizie e Cilas dormienti	INTERPELLO N. 103-104-105 DEL 14.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con le risposte, ha chiarito che le spese preliminari ai lavori, come il pagamento degli oneri di urbanizzazione o per la redazione di un

		computo metrico, non bastano ad attivare le Cilas dormienti.
Tassazione donazioni indirette	CIRCOLARE N. 3/E/2025	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito alcuni aspetti in merito alle imposte sulle successioni e donazioni.
Patent box e concordato preventivo biennale	INTERPELLO N. 108 DEL 16.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che il patent box è compatibile con il concordato preventivo biennale e permette di ridurre il reddito di riferimento per la proposta.
Cessione dei crediti e sconto in fattura di bonus ordinari	INTERPELLO N. 107 DEL 14.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che, dal 1.01.2025, non sono più possibili, per tutte le spese collegate ai bonus ordinari, cessioni del credito o sconto in fattura.
Deducibilità interessi passivi garantiti da ipoteca	INTERPELLO N. 110 DEL 16.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che gli interessi passivi garantiti da ipoteca su immobili destinati alla costituzione di un diritto di superficie non sono integralmente deducibili. Si possono dedurre solo quelli destinati alla locazione.
Imposta sulle successioni e donazioni	CIRCOLARE N. 3/E/2025	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito alcuni aspetti riguardanti le principali novità in materia di imposta sulle successioni e donazioni, dopo le modifiche apportate con D.Lgs. 139/2024, L. 104/2024 e D.Lgs. 87/2024.
Comunicazione di estio negativo in caso di controlli fiscali	PROVVEDIMENTO N. 186444/2025	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha stabilito le modalità semplificate di comunicazione della chiusura delle attività istruttorie senza che siano state rilevate violazioni.
Rappresentante fiscale e prestazione della garanzia	PROVVEDIMENTO DEL 17.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha chiarito quali siano le modalità operative per la presentazione della dichiarazione attestante il possesso dei requisiti soggettivi, necessari per il ruolo di rappresentante fiscale, e per la prestazione della garanzia.

Recupero dell'Iva non detratta	INTERPELLO N. 115 DEL 17.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato è possibile recuperare l'Iva sugli acquisti non detratta nel periodo di competenza tramite la presentazione di una dichiarazione integrativa solo se le relative fatture d'acquisto erano state a suo tempo registrate nel termine di legge.
---------------------------------------	--	---

Cessione di investimenti qualificati prima del periodo minimo	INTERPELLO N. 114 DEL 17.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta e discostandosi dal precedente orientamento in materia di Pir (risposta n. 105/2024), ha chiarito che anche in caso di reinvestimento entro 90 giorni del controvalore derivante dalla cessione si decade dal regime agevolativo previsto per le casse di previdenza e i fondi pensione (art. 1, cc. 88-96 L. 232/2016).
--	--	---

Cedolare secca negata per l'inquilino impresa	INTERPELLO N. 911/7/2025	La Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate della Toscana, con la risposta, ha ribadito che le locazioni effettuate nei confronti di conduttori che agiscano nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo sono escluse dal regime della cedolare secca.
--	-----------------------------	---

Management fees	INTERPELLO N. 116 DEL 17.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che alle management fees su servizi tecnici eseguiti da una società italiana corrisposte da una società egiziana si applica la tassazione concorrente nei due Paesi e il credito d'imposta in Italia.
------------------------	--	---

Il Giudice ha sentenziato



Studio associato

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 4663/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha stabilito che nell'ambito di uno studio associato, non va addebitata una quota delle spese generali di studio ai collaboratori o ai giovani laureati che fatturano le proprie competenze ai titolari dello studio, in quanto si tratta di una struttura che è di altri e i cui costi devono essere supportati esclusivamente da altri.

Rettifica catastale con metodo comparativo

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI REGGIO
EMILIA
N. 80/2025

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia, ritiene illegittimo l'avviso di accertamento catastale fondato sul metodo comparativo per difetto di motivazioni se non identifica gli immobili comparati a quello accertato.

Imposta di registro

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELL'ABRUZZO
N. 924/2024

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo consente l'applicazione del principio di alternatività Iva/registro anche nel caso di un decreto ingiuntivo emesso in favore del cessionario di un credito da finanziamento.

Prova dell'affitto del ramo d'azienda

CORTE D'APPELLO
DI MILANO
N. 632/2025

La Corte d'Appello di Milano ha sancito che la collocazione all'interno di un centro commerciale e la preesistenza di una autorizzazione amministrativa non bastano a dimostrare l'affitto di un ramo di azienda.

Esenzione Imu per le prime case dei coniugi

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 9620/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che l'agevolazione Imu per la prima casa spetta, su entrambi gli immobili, ai coniugi che risiedono nello stesso Comune ma presso indirizzi diversi.

Canone unico patrimoniale	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI VICENZA N. 7.04.2025	La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Vicenza, con ordinanza 7.04.2025, ha rinviato alla Cassazione ex art. 363-bis cpc l'individuazione del giudice competente in materia di canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria e pubbliche affissioni (Cup).
----------------------------------	--	---

Nuovi documenti nel giudizio di secondo grado	CORTE COSTITUZIONALE N. 36/2025	La Corte costituzionale, con sentenza, ha affermato che l'impedimento alla produzione di nuovi documenti nel giudizio di secondo grado non può ledere il diritto di difesa.
--	------------------------------------	---

Pvc e deduzione delle spese di manutenzione	CORTE DI CASSAZIONE N. 7751/2025	La Cassazione, con sentenza, ha sancito che le spese sostenute dall'impresa per la manutenzione, la riparazione, l'ammodernamento e la trasformazione dei propri beni non capitalizzate nel costo degli stessi possono essere dedotte nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili.
--	-------------------------------------	---

Querela di falso	CORTE DI CASSAZIONE N. 7174/2025	La Cassazione, con ordinanza, ha chiarito che il giudice tributario deve sospendere il giudizio fino al passaggio in giudicato della decisione sulla querela di falso, trattandosi di accertamento pregiudiziale riservato ad altra giurisdizione.
-------------------------	-------------------------------------	--

Restituzione addizionale provinciale	CORTE COSTITUZIONALE N. 43/2025	La Corte costituzionale, con sentenza, ha sancito l'incostituzionalità della disciplina sull'addizionale provinciale per l'energia elettrica, consentendo a coloro che hanno pagato l'imposta di chiederne la restituzione direttamente al fornitore di energia, senza doversi rivolgere allo Stato.
---	------------------------------------	--

Appello tributario	CORTE DI CASSAZIONE N. 8891/2025	La Cassazione, con la sentenza, ammette l'appello tributario che riporta pedissequamente le ragioni esposte in primo grado.
---------------------------	-------------------------------------	---

**Irpef e doppia
residenza**

C.G.T. DI NAPOLI
N. 1292/2025

La Corte di giustizia tributaria di Napoli, ha chiarito che il giornalista professionista, che presta lavoro dipendente in Francia per più di 183 giorni, nel caso in cui superi il test previsto dall'art. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Francia, non paga l'Irpef sulle retribuzioni convenzionali, anche se mantiene la residenza anagrafica in Italia.

**Operazione leverage
cash-out non
abusiva**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 6741/2025

La Cassazione, con ordinanza, ha dichiarato che un'operazione che ha visto, in principio, la rivalutazione delle partecipazioni "target" e, successivamente, la cessione delle stesse a una newco partecipata dai soli soci di maggioranza che provvedeva a corrispondere il prezzo di acquisto, non si deve considerare abusiva.

**Abolizione non
retroattiva aggio di
riscossione**

CORTE
COSTITUZIONALE
N. 46/2025

La Corte Costituzionale ha sancito che non ha effetto retroattivo l'abolizione dell'aggio di riscossione, dopo la sentenza della stessa Corte n. 120/2021.

**Imu per facoltà di
avvalersi
dell'immobile**

CORTE
COSTITUZIONALE
N. 49/2025

La Corte Costituzionale ha stabilito che anche gli immobili dell'impresa destinati alla vendita e non locati costituiscono un valido indice di capacità contributiva in quanto quel che rileva ai fini dell'obbligo del pagamento dell'Imu è l'astratta possibilità di avvalersi delle facoltà proprie del diritto reale e non il loro effettivo esercizio, che dipende esclusivamente dal possessore.

**Accertamento e
reddito del socio
accomandante**

CORTE
COSTITUZIONALE
N. 50/2025

La Corte Costituzionale ha disposto che la norma che attribuisce al socio accomandante il reddito della Sas proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili indipendentemente dalla percezione, non è incostituzionale.

**Modello F24 con
crediti inesistenti**

CORTE
COSTITUZIONALE
N. 15493/2025

La Cassazione, con ordinanza, ha affermato che la presentazione di un modello F24 con crediti inesistenti, bloccato dall'Agenzia delle Entrate, fa scattare comunque il reato di indebita compensazione, anche se non legittima l'esecuzione del sequestro.

**Deducibilità spese
di sponsorizzazione**

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA PUGLIA
N. 605/2/2025

La C.GT. di 2° grado della Puglia, ha affermato che le spese di sponsorizzazione, sostenute nei confronti di società e associazioni sportive dilettantistiche, sono deducibili dal reddito se effettivamente sostenute e inerenti all'attività esercitata.

In breve

Domicilio digitale speciale

Il comma 5 dell'art. 60-ter del DPR n. 600/73, introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. n. 13/2024, permette a persone fisiche, professionisti e altri enti di diritto privato non iscritti in Albi o Registri professionali di eleggere un domicilio digitale speciale per ricevere notifiche e comunicazioni.

L'art. 1 ha modificato l'art. 26, comma 2, DPR n. 602/73, e introdotto l'art. 26-bis, estendendo l'uso del domicilio digitale anche all'Agente della riscossione per le sue notifiche.

Il Provvedimento del 7 ottobre 2024 dell'Agenzia delle Entrate stabilisce le modalità per comunicare, variare o revocare il domicilio digitale speciale e confermare o revocare l'indirizzo PEC già comunicato.

Il Comunicato stampa del 12 marzo 2025 dell'Agenzia ha annunciato la disponibilità di un servizio per eleggere il domicilio digitale speciale nell'Area riservata del sito Internet. La novità migliora la semplicità e la sicurezza delle comunicazioni.

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. n-ter), D.Lgs. n. 82/2005 per domicilio digitale si intende: "un indirizzo elettronico eletto presso un servizio di posta elettronica certificata o un servizio elettronico di recapito certificato qualificato, come definito dal regolamento (UE) 23 luglio 2014 n. 910 del Parlamento europeo e del Consiglio in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno e che abroga la direttiva 1999/93/CE, di seguito «Regolamento eIDAS», valido ai fini delle comunicazioni elettroniche aventi valore legale

Il domicilio digitale speciale, presso il quale ricevere sia gli atti, avvisi, provvedimenti che per legge devono essere notificati, sia gli atti e comunicazioni per i quali la legge non prescrive la notifica, è attribuito mediante la specifica funzionalità disponibile nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia invia un messaggio contenente un codice di validazione al domicilio digitale speciale indicato per verificarne l'esistenza o l'effettiva disponibilità per il richiedente.

Le variazioni del domicilio digitale speciale registrato sono comunicate con le medesime modalità. La revoca è comunicata utilizzando un'apposita funzionalità.



Il domicilio digitale speciale può essere eletto esclusivamente da persone fisiche, professionisti e altri enti di diritto privato, non tenuti all'iscrizione in Albi, Elenchi, Registri professionali o nel Registro Imprese secondo quanto previsto dall'art. 6-quater, D.Lgs. n. 82/2005, c.d. "CAD".

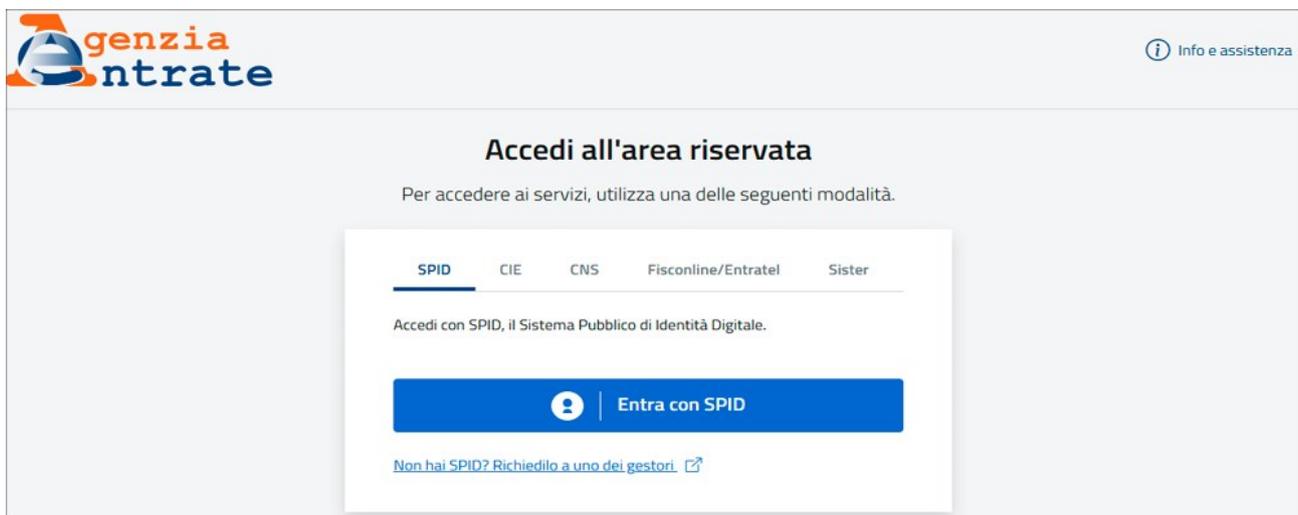
Ciascuno dei suddetti soggetti ha la facoltà di eleggere un unico domicilio digitale speciale presso cui ricevere le notifiche relative a atti, avvisi, provvedimenti e comunicazioni, inclusi quelli destinati allo stesso in qualità di erede o rappresentante legale di altro soggetto.

I soggetti i cui indirizzi PEC devono essere iscritti nell'indice nazionale dei domicilia digitali delle imprese e dei professionisti (INI-PEC) ai sensi dell'art. 6-bis, D.Lgs. n. 82/2005, non possono eleggere il domicilio digitale speciale.

Il domicilio digitale speciale è utilizzato:

- dall'Agenzia delle Entrate, per comunicare atti, avvisi e provvedimenti dalla data di disponibilità del servizio;
- dall'Agente della riscossione per notificare cartelle di pagamento e atti della procedura di riscossione coattiva ai sensi dell'art. 26, comma 2, DPR n. 602/73, e inviare comunicazioni e atti ai sensi dell'art. 26-bis, DPR n. 602/73, per i carichi affidati dagli Enti creditori, inclusa l'Agenzia delle Entrate.

La comunicazione del domicilio digitale speciale deve essere effettuata esclusivamente online, utilizzando il servizio web disponibile nell'Area riservata del contribuente, accessibile con le credenziali Spid, Cie (Carta d'identità elettronica) o CNS (Carta Nazionale dei Servizi).



The screenshot shows the login page of the Agenzia delle Entrate website. At the top left is the logo for 'agenzia entrate'. At the top right is a link for 'Info e assistenza'. The main heading is 'Accedi all'area riservata'. Below this, it says 'Per accedere ai servizi, utilizza una delle seguenti modalità.' There are five tabs: 'SPID', 'CIE', 'CNS', 'Fisconline/Entratel', and 'Sister'. The 'SPID' tab is selected. Below the tabs, it says 'Accedi con SPID, il Sistema Pubblico di Identità Digitale.' There is a large blue button with a person icon and the text 'Entra con SPID'. Below the button, there is a link: 'Non hai SPID? Richiedilo a uno dei gestori.' with an external link icon.



Area riservata




Utente connesso: **ROSSI MARIO**
 RSSMRA70R04F205U Esci

Home
Il tuo profilo
Servizi
Assistenza

Ti trovi in: [Il tuo profilo](#) / [Domicilio per la notifica degli atti](#)

Domicilio per la notifica degli atti

Domicilio di notifica

Comunica il domicilio (indirizzo fisico) presso il quale ricevere gli atti tributari che per legge ti devono essere notificati (articolo 60 del d.P.R. n. 600 del 1973).

Il domicilio è utilizzato anche per la notifica degli atti della riscossione.

Vai al servizio

Domicilio digitale speciale

Comunica il domicilio digitale speciale (PEC) presso il quale ricevere sia gli atti, gli avvisi e i provvedimenti che per legge ti devono essere notificati, sia gli atti e le comunicazioni per i quali la legge non prescrive la notifica (articolo 60-ter del d.P.R. n. 600 del 1973).

Il domicilio digitale speciale è utilizzato anche per la notifica degli atti della riscossione.

Vai al servizio



Area riservata




Utente connesso: **ROSSI MARIO**
 RSSMRA70R04F205U Esci

Home
Il tuo profilo
Servizi
Assistenza

Ti trovi in: [Il tuo profilo](#) / [Domicilio per la notifica degli atti](#) / [Domicilio digitale speciale](#)

Domicilio digitale speciale

Questo servizio consente di comunicare il domicilio digitale **di cui sei titolare** (PEC) al fine di ricevere gli atti e le comunicazioni a te destinati, anche in qualità di erede o di rappresentante legale di un terzo.

Attenzione! Nel caso diventassi titolare di un domicilio digitale registrato nell'Indice Nazionale degli Indirizzi PEC l'indirizzo registrato in questa area riservata non verrà più utilizzato. La notifica digitale sarà sempre effettuata all'indirizzo indicato nell'Indice INI-PEC.

Domicilio digitale speciale

Inserisci un domicilio speciale di cui sei titolare:

Avanti

Dopo aver indicato il proprio domicilio digitale, rappresentato da un indirizzo PEC o altro servizio di recapito certificato qualificato, al soggetto interessato viene comunicato il codice necessario per validare l'operazione.



www.cesystemweb.it



fb.com/cesystemweb



/c.e._system_web

Nuovo modello IVA TR dal primo trimestre 2025

Il modello TR consente ai contribuenti che hanno maturato nel primo trimestre dell'anno un'eccedenza di imposta detraibile superiore a 2.582,28 euro di richiedere il rimborso o l'utilizzo in compensazione del credito Iva trimestrale. Oltre a superare la soglia richiesta, è necessario soddisfare uno dei requisiti previsti dall'art. 30, c.3 D.P.R. 633/1972. Per quanto riguarda il primo trimestre 2025, è necessario inviare il modello TR entro il 30.04.2025.

Lo scorso 21 marzo, l'Agenzia delle Entrate ha aggiornato il modello Iva TR dove, tra i quadri maggiormente modificati, ci sono sicuramente i TA e TB, dove sono state eliminate le aliquote Iva non più utilizzate. Adesso infatti compaiono solamente le aliquote del 4%, 5%, 10% e 22%.

Per quanto riguarda il quadro TA (operazioni attive), si può notare che i righe da 1 a 4, riservati alle operazioni per le quali si è verificata l'esigibilità dell'imposta, sono distinte per aliquota prestampata mentre nei successivi righe da 5 a 19 vanno indicate le operazioni per le quali si è verificata l'esigibilità dell'imposta, distinte per percentuale di compensazione.

Allo stesso modo il quadro TB (operazioni passive), dove nei righe da 1 a 4 sono indicate le operazioni con imposta esigibile, distinte per aliquota o percentuale di compensazione prestampate, mentre dal 5 al 19 le operazioni con esigibilità dell'imposta sono distinte per percentuale di compensazione non presente nei righe precedenti.

Sono stati inoltre inseriti due nuovi codici dedicati ai contribuenti che hanno aderito al concordato preventivo biennale (D.lgs. 13/2024), tenuti a presentare la garanzia per ottenere rimborsi di importo superiore a 30.000 euro. Il Codice 6 va utilizzato se il rimborso è richiesto dai contribuenti che hanno aderito al concordato preventivo biennale prima dell'inizio dell'anno solare indicato nell'apposito campo del frontespizio. Questo codice va inserito nel rigo TD8, campo 3. Il Codice 4 va invece usato se l'ente o la società partecipante alla liquidazione dell'IVA di gruppo ha aderito al concordato preventivo biennale prima dell'inizio dell'anno solare indicato nel campo del frontespizio. In questo caso, il codice deve essere indicato nel quadro TE, colonna 3.

Infine, per quanto riguarda i soggetti ISA, si segnala l'introduzione della nuova soglia di 70.000 euro che consente ai contribuenti con un adeguato livello di affidabilità fiscale di beneficiare dell'esonero dall'apposizione del visto di conformità o dalla prestazione della garanzia per i rimborsi.

L'Approfondimento

Prestazioni di chirurgia estetica – quali condizioni per l'esenzione IVA? – prima parte

PREMESSA

A decorrere dal 17.12.2023 a seguito della conversione in Legge del DL n. 145/2023, meglio noto come “**Decreto anticipi**”, le prestazioni di chirurgia estetica si considerano esenti IVA solo se lo scopo terapeutico è certificato da una apposita attestazione medica.

Tuttavia, al fine di salvaguardare il legittimo affidamento, in sede di conversione del DL n. 113/2024, cosiddetto “**Decreto Omnibus**” è stato stabilito che:

- sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti prima del 17.12.2023;
- non sarà effettuato alcun rimborso d'imposta.

Di seguito l'analisi della tematica.

IL REGIME IVA DELLE PRESTAZIONI MEDICHE

A norma dell'art. 10, comma 1, n. 18 del DPR n. 633/1972 sono considerate esenti da IVA “**le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona rese nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, ovvero individuate con decreto del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. L'esenzione si applica anche se la prestazione sanitaria costituisce una componente di una prestazione di ricovero e cura resa alla persona ricoverata da un soggetto diverso da quelli di cui al numero 19), quando tale soggetto a sua volta acquisti la suddetta prestazione sanitaria presso un terzo e per l'acquisto trovi applicazione l'esenzione di cui al presente numero; in tal caso, l'esenzione opera per la prestazione di ricovero e cura fino a concorrenza del corrispettivo dovuto da tale soggetto al terzo**”.

La disposizione in esame è frutto del recepimento di quanto stabilito dall'art. 136, § 1, lett. c) della Direttiva 2006/112/CE¹. Norma che prevede che **“le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati”**.

Sulla questione si è pronunciata anche la Corte di Giustizia UE², che ha individuando alcuni principi e limitazioni applicabili alla norma comunitaria.

In particolare, i giudici comunitari affrontando alcune controversie insorte in Austria e Gran Bretagna hanno chiarito che:

- non tutte le prestazioni effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche sono esenti IVA;
- sono esenti IVA solo le prestazioni che rientrano nella nozione di **“prestazioni mediche”**.

Sostanzialmente per i giudici comunitari l'esenzione è riservata alle sole prestazioni mediche che sono finalizzate alla diagnosi, alla cura e, nella misura possibile, alla guarigione di malattie e di problemi di salute.

A ben vedere, infatti, secondo il costante indirizzo della giurisprudenza comunitaria, le esenzioni di cui all'art. 13 della VI Direttiva devono essere interpretate restrittivamente, dato che rappresentano una deroga al principio generale che stabilisce che l'IVA deve essere riscossa per ciascuna prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo.

Tuttavia, sempre la stessa Corte ha precisato che anche le prestazioni effettuate a scopo di prevenzione possono beneficiare dell'esenzione, perché conformi all'obiettivo comune previsto dall'art. 13, n. 1, lett. b) e c) della VI Direttiva, che è quello di ridurre il costo delle spese sanitarie e rendere le cure mediche accessibili ai singoli.

AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'ESENZIONE

Al fine di definire l'ambito di applicazione dell'esenzione è necessario individuare:

- il contesto in cui sono rese le prestazioni sanitarie;

¹ In precedenza, art. 13, parte A, n. 1, lett. c) della IV Direttiva.

² Si vedano le sentenze causa C-307/01 del 20 novembre 2003, e causa C-212/01 del 20 novembre 2003.

- lo scopo principale della prestazione eseguita.

Per queste ragioni a parere dei giudici comunitari **“se una prestazione medica viene effettuata in un contesto che permette di stabilire che il suo scopo principale non è quello di tutelare nonché di mantenere o di ristabilire la salute, ma piuttosto quello di fornire un parere richiesto preventivamente all’adozione di una decisione che produce effetti giuridici, l’esenzione prevista dall’articolo 13, parte A, n. 1, lettera c), della sesta direttiva non si applica”**.

In pratica, interpretando il tal senso la giurisprudenza comunitaria ha escluso che la perizia medica possa rientrare nel campo di applicazione dell’esenzione, seppure **“faccia appello alle competenze mediche del prestatore e possa implicare attività tipiche della professione medica, come l’esame fisico del paziente o l’esame della sua cartella clinica”**.

A ben vedere, infatti, la perizia medica persegue **“lo scopo principale di soddisfare una condizione legale o contrattuale prevista nel processo decisionale altrui”**.

Di conseguenza, a detta della Corte di Giustizia UE non sono da considerarsi esenti le prestazioni mediche rese nell’esercizio della professione medica, consistenti nel rilascio di certificati o di referti sullo stato di salute di una persona finalizzati alla predisposizione di pratiche amministrative.

È questo, ad esempio, il caso delle prestazioni sanitarie richieste per l’ottenimento di una pensione di invalidità o di guerra, ovvero riguardanti esami medici eseguiti:

- per stabilire l’entità dei danni nei giudizi di responsabilità civile; o
- al fine di promuovere un’azione giurisdizionale in relazione a errori medici.

Ad ogni modo, è bene segnalare che sempre a parere dei giudici comunitari, ai fini dell’esenzione non ha alcuna rilevanza che l’attività peritale rivesta un interesse generale, perché:

- conferita da un giudice o da un ente di previdenza sociale; o perché
- in forza del diritto nazionale pone a carico del richiedente la spesa.

Il carattere di interesse generale delle attività peritali non consente, infatti, l’applicazione dell’esenzione alle prestazioni mediche che non hanno la finalità di tutelare la salute della persona.

Ciò discende dall'art. 13 della VI Direttiva che prevede l'esenzione da IVA delle sole attività enumerate e descritte in modo dettagliato e non anche di ogni attività di interesse generale.

Sono questi, quindi, i motivi per cui la Corte di giustizia UE ritiene che conformemente allo scopo principale delle prestazioni mediche non possono essere considerati esenti da imposta gli esami medici, i prelievi di sangue o di altri campioni corporali effettuati per permettere:

- al datore di lavoro di adottare decisioni relative all'assunzione o alle funzioni che un lavoratore deve esercitare;
- a una compagnia di assicurazione di fissare il premio da esigere da un assicurato.

Evidenziamo, altresì, che non rientrano nel campo di applicazione dell'esenzione nemmeno le prestazioni mediche eseguite per stabilire con analisi biologiche le affinità genetiche di individui.

Diversamente, secondo la giurisprudenza comunitaria possono beneficiare dell'esenzione, perché finalizzati alla tutela della salute:

- i controlli medici regolari, istituiti da taluni datori di lavoro o da talune compagnie assicurative, compresi i prelievi di sangue o di altri campioni corporali per verificare la presenza di virus, infezioni o altre malattie;
- il rilascio di certificati di idoneità fisica ad esempio a viaggiare;
- il rilascio di certificati di idoneità fisica diretti a dimostrare nei confronti di terzi che lo stato di salute di una persona impone limiti a talune attività o esige che esse siano effettuate in condizioni particolari.

IL PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nel documento di prassi n. 4/E/2005, § 8 l'Amministrazione Finanziaria ricordando che **“la sesta direttiva n. 77/388/CEE - in materia di armonizzazione delle legislazioni degli stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - stabilisce un sistema di applicazione dell'IVA uniforme in tutti gli stati appartenenti alla Comunità al fine di evitare fenomeni distorsivi della concorrenza nella circolazione dei beni e dei servizi”** e che **“tale sistema comporta che gli Stati membri hanno l'obbligo di uniformare i propri ordinamenti alle regole dettate dalla citata direttiva”** ha affermato che **“nel quadro descritto, improntato a criteri di uniformità, è necessario applicare i principi**

interpretativi espressi dalla Corte con le sentenze in esame, anche se pronunciate nei confronti di Stati diversi dall'Italia; in caso contrario, infatti, l'Italia, in considerazione degli obblighi assunti in ambito comunitario, si esporrebbe al rischio di procedure d'infrazione per violazione della VI Direttiva (ora Direttiva 2006/112/CE).

In particolare, le sentenze del 20 novembre 2003, intervenendo sul significato normativo dell'articolo 13, parte A, n. 1, lettera c), VI Direttiva, hanno reso indispensabile una rilettura del sistema di esenzione previsto dalla norma italiana al fine di limitarne l'ambito di applicazione".

ESENZIONE IVA DELLE PRESTAZIONI DI CHIRURGIA ESTETICA

Nello scenario descritto l'Agenzia delle Entrate con la citata circolare n. 4/E/2005 ha rilevato che le prestazioni mediche di chirurgia estetica ***"sono esenti da IVA in quanto sono ontologicamente connesse al benessere psico-fisico del soggetto che riceve la prestazione e quindi alla tutela della salute della persona"***.

Trattasi, infatti, di ***"interventi tesi a riparare inestetismi, sia congeniti sia talvolta dovuti ad eventi pregressi di vario genere (es: malattie tumorali, incidenti stradali, incendi, etc.), comunque suscettibili di creare disagi psico-fisici alle persone"***.

Ebbene, queste indicazioni sono state confermate da una parte della giurisprudenza di merito.

Si prenda a riferimento ad esempio la CTP di Ravenna che nella sentenza n. 9/1/2018 ha affermato che ***"l'attività professionale svolta dalla ricorrente non è una prestazione di carattere meramente cosmetico, viceversa è una prestazione medica a tutti gli effetti, come correttamente è stato esposto nel ricorso, anche con riferimento alla circolare dell'Agenzia delle entrate 4/E del 28 gennaio 2005, che riconosce la legittimità dell'esenzione Iva per le prestazioni mediche di chirurgia estetica, ontologicamente connesse al benessere psico-fisico del soggetto"***.

A supporto della decisione i giudici di secondo grado hanno, inoltre, chiarito che ***"i trattamenti di medicina estetica e di chirurgia estetica rientrano nel campo dei trattamenti medici, rivolti a curare patologie che possono essere non solo di natura fisica, ma anche psichica, poiché ben possono essere tesi al conseguimento dello***

stato di benessere del paziente e tali trattamenti sono riservati all'esercizio della professione sanitaria di medico".

GIURISPRUDENZA COMUNITARIA: I LIMITI DELL'ESENZIONE

La questione relativa alla limitazione dell'esenzione IVA delle prestazioni mediche è stata affrontata dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza di cui alla causa C-91/12 del 21.3.2013, dove è stato deciso che la chirurgia estetica può fruire dell'esenzione IVA, quando il fine è terapeutico e non meramente estetico.

Il tutto nasce dalla richiesta di rimborso IVA presentata da una società sanitaria svedese operante nei settori della chirurgia estetica (lifting, addominoplastica, liposuzione, operazioni degli occhi, delle orecchie e del naso, nonché altri interventi di chirurgia plastica) e della medicina estetica (depilazione laser definitiva e ringiovanimento della pelle a luce pulsata, trattamento della cellulite, nonché iniezioni di botox e di acido ialuronico), negata dall'Autorità fiscale competente sulla base della natura esente delle prestazioni rese.

Di fatto non ritenendo corretta l'interpretazione della giurisprudenza comunitaria, il giudice nazionale ha sospeso il procedimento presentando alla Corte di giustizia UE le seguenti questioni pregiudiziali.

In particolare, è stato chiesto:

- se l'art. 132, § 1, lett. b) e c) della Direttiva 2006/112/CE deve essere interpretato nel senso di considerare le esenzioni stabilite dall'articolo stesso applicabili anche alle prestazioni di servizi eseguite nel caso di specie, riguardanti:
 - ✓ operazioni estetiche;
 - ✓ trattamenti estetici;
- se ai fini della valutazione sia rilevante o meno il fatto che le operazioni e i trattamenti siano eseguiti allo scopo di prevenire o trattare malattie, difetti corporei o lesioni;
- se qualora si debba dare rilievo allo scopo della prestazione, si debba tener conto dell'opinione del paziente in merito alla finalità dell'intervento;
- se ai fini della valutazione rilevi il fatto che sia un professionista abilitato del settore sanitario a effettuare l'intervento o a prendere posizione in merito al suo scopo.

L'Approfondimento

Cessione d'azienda – prima parte

PREMESSA

Una delle operazioni straordinarie più frequenti nell'attività professionale è la cessione d'azienda o di un ramo di essa. Si tratta un negozio giuridico mediante il quale l'azienda viene trasferita da un soggetto ad un altro ed avendo tutti i connotati di una cessione si configura un rapporto sinallagmatico che comporta il pagamento di un corrispettivo.

Vediamo con questo intervento di analizzare i vari aspetti civilistici e fiscali inerenti la cessione d'azienda.

INQUADRAMENTO

La cessione di azienda è il negozio giuridico mediante il quale una entità organizzata viene trasferita da un soggetto ad un altro. Trattandoci di un rapporto sinallagmatico una parte riceve un'azienda mentre l'altra riscuote un corrispettivo. Tale corrispettivo non deve necessariamente essere in denaro; potrebbe essere una permuta.

Il contratto è atipico ma la definizione di azienda è contenuta nell'art. 2555 c.c. in base al quale è da considerarsi tale un complesso di beni, materiali e immateriali, organizzato per l'esercizio di un'attività di impresa. La nozione quindi si fonda su concetti aziendalistici funzionali-organizzativi, che portano a ritenere che oggetto della cessione non sia un mero insieme di beni, ma abbia un connotato aggiuntivo: l'organizzazione degli stessi al fine di generare una attività economica in grado di produrre un profitto.

Il confine tra cessione di beni (o diritti, come ad esempio contratti) e cessione di azienda può essere talvolta molto labile e una riqualificazione, in un senso o nell'altro, ha degli effetti, quantomeno sul piano fiscale, molto rilevanti.

Si pensi al fatto che la cessione di azienda non è esente della disciplina sull'abuso del diritto disciplinato dall'articolo 10-bis della L. 212/2000 (Statuto del Contribuente).

Ciò deriva dal fatto che è possibile tentare di mascherare da cessione di azienda una cessione di singoli beni, al fine di evitare l'assoggettamento a imposta di registro dell'avviamento. Allo stesso modo se si mette in atto una cessione d'azienda quando, invece, si tratta di una cessione di beni si eviterebbe l'assoggettamento ad IVA.

Recenti prese di posizione dell'Agenzia delle Entrate hanno evidenziato che:

- la cessione del pacchetto clienti, può e deve essere considerato azienda quando costituisce un complesso organico dotato di autonoma potenzialità produttiva (Risposta interpelli 4/11/2019 n. 466 e 25/3/2019 n. 81);
- la cessione di ramo d'azienda e la distinta cessione dell'immobile precedentemente inserito nell'azienda a società appartenenti al medesimo gruppo è abusiva, salvo casistiche molto peculiari dell'operazione (Risposta interpello 7/11/2019 n. 469);
- la cessione di marchi e rimanenze di magazzino è qualificabile come ramo aziendale (Risposta interpello 12/11/2020 n. 546). Questo interpello è stato molto criticato dalla dottrina proprio perché la distinzione fra cessione di beni ed azienda sta nella assenza di organizzazione quando si parla di beni.

Si trae agevolmente la conclusione che la definizione aziendalistica di azienda è essenziale anche tenuto conto del fatto che nel diritto tributario non vi è una nozione autonoma, dovendosi quindi rifare a quella civilistica. La stessa Agenzia delle entrate nella Circ. AE 13/2/2006 n. 6/E ha ripreso il concetto civilistico di organizzazione affinché si configuri l'azienda. In tal senso si è anche espressa nella risposta all'interpello 23/3/2022, n. 151.

Occorre dunque verificare se nel complesso dei beni ceduti permanga un residuo di organizzazione, che costituisca un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività d'impresa, di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività. L'elemento costitutivo dell'autonomia funzionale va poi integrato con il requisito della preesistenza, ovvero che l'autonomia dell'entità ceduta deve, in ogni caso, preesistere al trasferimento (Cassazione 18/9/2023 n. 26716).

Altro aspetto da sottolineare è la modalità con cui il soggetto può trasferire una azienda. Infatti è possibile aderire ad una delle seguenti opzioni:

- cessione diretta, che si attua con la cessione d'azienda;
- cessione indiretta che si manifesta con la cessione delle partecipazioni societarie.

Nel conteso tributario esse hanno piena legittimità, come affermato dalla stessa Agenzia delle Entrate nella risposta all'interpello n. 213 del 22/4/2022.

IMPOSTE DIRETTE

Visti gli aspetti civilistici, ora proviamo ad analizzare gli aspetti fiscali partendo dalle imposte dirette per poi analizzare le imposte indirette. A sua volta, componiamo gli aspetti sul cedente e quelli sul cessionario.

PROFILI FISCALI PER IL CEDENTE

La cessione di azienda è un'operazione realizzativa con rilevanza sul piano tributario. L'articolo 86, comma 2 del TUIR prevede che le plusvalenze derivanti dalla cessione di azienda, comprensive del valore dell'avviamento, concorrono alla formazione del reddito complessivo.

In particolare, la plusvalenza è determinata come differenza positiva tra il corrispettivo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione (quali, ad esempio, oneri notarili, imposta di registro, commissioni di intermediazione, ecc.), e il costo non ammortizzato dei beni facenti parte del complesso aziendale ceduto.

Per corrispettivo conseguito è da intendersi il prezzo contrattualmente pattuito e non quello percepito. Si noti in prima istanza che l'azienda è un elemento tipico dell'attività imprenditoriale, pertanto, la categoria reddituale di riferimento è quella dei redditi di impresa all'interno dei quali vige, in generale, il principio di competenza. Diversamente, nel caso di cessione dell'unica azienda, le norme di riferimento sono l'articolo 67 e 68 del medesimo TUIR identificando tale provento come reddito diverso; tipologia di reddito che soggiace al criterio di cassa.

Nel reddito d'impresa, quindi, il fatto che l'incasso del corrispettivo venga dilazionato non assume alcun rilievo ai fini fiscali, dovendosi considerare realizzata la plusvalenza alla data

di stipula dell'atto o, se successiva, alla data di trasferimento della proprietà, ai sensi dell'articolo 109, comma 2, lettera a) del TUIR.

Le eventuali clausole di rettifica del prezzo basati su indicatori economico-patrimoniali, assumono rilevanza se e in quanto soddisfano i requisiti di cui all'articolo 109 del TUIR di certezza e determinabilità; affinché la rettifica assuma rilevanza fiscale:

- è necessario che essa derivi da un diritto connesso a una precisa pattuizione contrattuale (certezza);
- che siano disponibili tutti gli elementi necessari a determinarne in modo preciso l'ammontare (determinabilità).

Soddisfatti questi requisiti, sarà possibile considerare la rettifica nella determinazione del reddito per competenza e, quindi, senza che sia data rilevanza al pagamento o percepimento della rettifica.

Dal punto di vista civilistico vi è una netta distinzione tra le clausole di aggiustamento del prezzo e quelle di dichiarazione e garanzia legate all'obbligo di pagamento di un indennizzo in caso di violazioni di specifiche pattuizioni.

Spesso accade che in sede di liquidazione dell'atto di cessione d'azienda l'Agenzia delle Entrate proceda con la rettifica del corrispettivo ai fini dell'imposta di registro. Tale rettifica, però, non assume efficacia ai fini delle imposte sui redditi anche alla luce dell'interpretazione autentica fornita dall'articolo 5, comma 3, del D.Lgs. 147/2015.

Per quanto attiene al costo non ammortizzato, visto come secondo elemento dell'equazione per la determinazione della plusvalenza, il riferimento è al costo fiscale da assumere al netto degli ammortamenti. Quindi, nel caso di cessione in corso d'anno gli ammortamenti dovranno essere imputati pro rata temporis attraverso il ragguglio ai mesi antecedenti alla data di cessione. In tal senso la circolare Ministeriale 21/3/1980 n. 9/9/252.

Allo stesso modo, i crediti saranno considerati a saldi chiusi, quindi al netto dei fondi di svalutazione dedotti imputabili ai crediti oggetto della cessione.

Per quanto riguarda i leasing non si ritiene applicabile la disciplina di cui all'articolo 88, ultimo comma, del TUIR che prevede l'insorgenza di una sopravvenienza attiva in caso di cessione del contratto di leasing.

Ai fini della determinazione del costo fiscale sarà necessario tenere in considerazione eventuali rivalutazioni effettuate in forza di leggi speciali susseguitesi nel tempo. Queste, peraltro, prevedono usualmente un così detto periodo di sorveglianza entro il quale, se il bene è ceduto, la rivalutazione non esplica i propri effetti.

Poiché la cessione d'azienda, per quanto detto in premessa circa la nozione di azienda stessa, riguarda un complesso unitario di beni, sarà opportuno allegare al contratto di cessione un elenco che individui i singoli beni oggetto del complesso aziendale, su cui poi determinare i singoli costi fiscali.

L'unitarietà dell'azienda, che per questo deve considerare inclusiva del valore dell'avviamento, è determinante anche con riguardo all'impossibilità di applicare specifiche disposizioni normative a singoli beni facenti parte del complesso aziendale.

In particolare, nel caso delle partecipazioni, non sarà possibile applicare l'esenzione di cui all'articolo 87 TUIR (*participation exemption* o PEX) e dunque anche una partecipazione avente i requisiti, se ceduta autonomamente, sarà suscettibile di generare una plusvalenza imponibile, se ceduta all'interno di un'azienda. Vedasi la Circolare dell'Agenzia del 13/2/2006, n. 6/E. Simmetricamente, però, la dottrina ritiene che questo principio valga anche nel caso di minusvalenze su partecipazioni, che in regime PEX sarebbero indeducibili.

Qualora l'azienda oggetto di cessione sia stata precedentemente acquisita a titolo oneroso, il costo non ammortizzato dei beni deve comprendere anche il valore fiscale dell'avviamento pagato dal cedente al momento dell'acquisto.

Tale principio è oramai pacifico anche nella prassi dell'Amministrazione finanziaria, secondo la quale l'avviamento:

- costituisce una componente del costo dell'azienda ceduta e, pertanto, non può rimanere iscritto nel bilancio del cedente (si veda la Circolare 17/5/2000 n. 98);
- assume rilevanza nella determinazione della plusvalenza, al pari degli altri beni che compongono l'azienda, concorrendo a determinarla in misura pari al residuo valore fiscale (Risposta ad interpello del 20/1/2023 n. 109).

Altro aspetto specifico è quello dell'avviamento negativo, il quale emerge quando la differenza tra il prezzo di cessione e la somma dei valori delle attività e passività trasferite

sia negativa. L'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 25/7/2007 n. 184/E ha chiarito che il fondo iscritto nel passivo da parte del cedente a fronte di tale differenza negativa deve essere utilizzato a copertura delle perdite con rilevazione di una sopravvenienza attiva. Ne consegue che, applicando il principio di derivazione dell'articolo 83 del TUIR, l'avviamento negativo assume rilevanza fiscale sia come sterilizzazione di perdite conseguite successivamente all'acquisto, sia eventualmente, per lo storno a sopravvenienza attiva del residuo eccedente.

Una volta quantificata la plusvalenza, il regime impositivo dipende dalla situazione del cedente.

Il regime naturale è quello della tassazione ordinaria ai sensi dell'articolo 86, comma 2, e articolo 58, comma 1 del TUIR.

Una prima deroga, contenuta nelle norme richiamate, prevede che se l'azienda è stata posseduta per almeno 3 anni, la tassazione può essere differita con una rateizzazione in quote costanti fino a un massimo di 5 anni. Situazione che non è possibile per l'imprenditore individuale che ceda l'unica azienda.

Le ragioni che possono far privilegiare l'opzione della rateazione sono usualmente:

- riduzione dell'aliquota marginale IRPEF su ciascun periodo di imposta;
- copertura di perdite future attese (in assenza di perdite pregresse);
- sostenibilità finanziaria.

In assenza di specifiche indicazioni normative, si ritiene applicabile l'articolo 2963 c.c. per il quale il periodo di possesso debba essere computato in giorni e, quindi, l'azienda dovrebbe essere posseduta da almeno 1095 giorni (cioè 365×3). Ciò indipendentemente dall'anzianità dei beni che compongono l'azienda (per analogia Circolare 19/12/1997 n. 320/E).

Al riguardo, cioè con riferimento all'anzianità dei beni, la dottrina è concorde nel ritenere inapplicabili criteri di prevalenza quantitativa. Vale a dire che, se un bene il cui valore è preponderante rispetto a quello dell'intera azienda, è stato inserito nell'azienda stessa prima dei 3 anni dalla cessione, ciò non ha rilevanza purché l'azienda sia considerabile come posseduta da oltre 3 anni. Chiaramente, è sempre necessario rifarsi al concetto di azienda come complesso organizzato di beni. Pertanto, non sembra sostenibile

giustificare il requisito in commento qualora solo uno o più beni siano posseduti da oltre 3 anni, ma non avessero quella caratterizzazione funzionale-organizzativa necessaria per qualificare un'azienda.

Peraltro, si ricorda che ai fini del computo del periodo di possesso è necessario considerare anche quello del dante causa in ipotesi di operazioni straordinarie neutrali, quali fusione o scissione.

Anzitutto va detto che la rateazione non può essere parziale. È invece data la possibilità di rateizzare in un periodo inferiore ai 5 anni. Inoltre, la rateazione deve partire dal periodo d'imposta nel quale si è realizzata la plusvalenza. La scelta di rateizzare la plusvalenza va espressa nella dichiarazione dei redditi mediante compilazione del quadro RS. Secondo la Circolare 4/3/2010 n. 8/E e la sentenza della Corte di Cassazione 21/1/2015, n. 991, chi dimenticasse di partire fin da subito con la rateazione non potrà procedere in un secondo momento mediante la trasmissione di una dichiarazione integrativa.

Diversamente dalla plusvalenza, la minusvalenza non è rateizzabile.

Una seconda deroga al regime ordinario riguarda il caso di azienda posseduta da oltre 5 anni da parte di un imprenditore individuale o di una società semplice. In tal caso è possibile per il cedente optare per l'applicazione della tassazione separata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera g), del TUIR.

Tabella di sintesi:

Contribuente	Possesso < 3 anni	Possesso fra 3 e 5 anni	Possesso > 5 anni
Impresa individuale	No rateazione	Si rateazione	Si rateazione O tassazione separata (salvo sia ceduta l'unica azienda)
Società commerciale	No rateazione	Si rateazione	Si rateazione

Profili fiscali per il cessionario

Visti i profili fiscali del cedente, vediamo ora di analizzare cosa si deve aspettare il cessionario. Considerata l'unitarietà del complesso di beni costituenti l'azienda, il cessionario si pone ragionevolmente il dubbio di come allocare il corrispettivo pagato sui beni costituenti l'azienda comprata.

Diciamo subito che non vi sono indicazioni normative puntuali, ma è pacifico che la scelta è rimessa alla discrezionalità tecnica del contribuente. Ne deriva immediatamente la conseguenza che potrebbero essere privilegiati beni con un periodo di ammortamento più breve, così da ridurre maggiormente l'imponibile nel breve termine, lasciando quindi spazi ad arbitraggi fiscali.

Occorre quindi ricordare che tale scelta non è rimessa insindacabilmente all'imprenditore, in quanto è comunque soggetta al rispetto del criterio della correttezza e veridicità del bilancio. Quindi, allocazioni di valori palesemente irragionevoli diretti a un esclusivo risparmio di imposta, potrebbero essere sindacati dall'amministrazione finanziaria. In tal senso si veda la sentenza della Corte di Cassazione 16/4/2008 n. 9950.

Per questa ragione è sicuramente consigliato produrre, in allegato al contratto di cessione, un elenco dei beni costituenti l'azienda unitamente al relativo valore esistente nella contabilità del cedente.

Altro tema che può presentarsi è quello dell'iscrizione nel bilancio del cessionario di una passività non considerata nella contabilità del cedente. L'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di chiarire che tale voce è da considerarsi dedotta fiscalmente, e quindi soggetta a imposizione in caso di imputazione, solo nel caso in cui abbia avuto un impatto sul prezzo di acquisto. È quindi necessario che questa passività non contabilizzata, risulti indicata in modo esplicito nel contratto di cessione, quantomeno ai fini probatori. Vedasi a tal proposito la Risoluzione 17/2/2009 n. 44/E.

RILEVANZA AI FINI IRAP

Per i soggetti che determinano la base imponibile IRAP e quindi il valore della produzione netta in base all'articolo 5 del D.Lgs. 446/1997, l'area straordinaria non ha rilevanza ai fini di tale tributo.

Conseguentemente, minusvalenza e plusvalenza derivante da cessione d'azienda è da considerarsi componente straordinario e dunque non irrilevante, come espressamente stabilito dal comma 1 dell'articolo 5 del D.Lgs. 446/1997.

CASI PARTICOLARI DI CESSIONE D'AZIENDA

Vediamo ora alcune fattispecie particolari che si possono verificare nella cessione d'azienda.

CORRISPETTIVO IN NATURA E PERMUTA

Un caso particolare può essere quello di pagare l'azienda mediante un corrispettivo in natura. È lo stesso articolo 86 del TUIR a prevedere che la plusvalenza sia costituita solo dall'eventuale conguaglio in denaro, qualora il costo fiscale dei beni corrisposti dal cedente sia assunto in continuità nel bilancio del cessionario.

La dottrina maggioritaria suggerisce che il costo fiscale debba essere sempre inteso in termini di costo non ammortizzato, dovendo dare rilevanza al valore netto dei cespiti risultanti in bilancio e non al costo storico degli stessi.

Chiaramente la neutralità fiscale dell'operazione (escludendo l'ipotesi di un conguaglio) è da ritenersi per così dire "indotta" nel senso che è sempre possibile per il cessionario iscriverne i cespiti a un valore diverso facendo così emergere una plusvalenza. Il limite di valutazione del cespite, ricordiamolo, non può essere superiore al valore normale di comune commercio dello stesso.

Questa disciplina è peraltro applicabile laddove il corrispettivo in natura sia costituito da un'altra azienda e non singoli beni, configurando così il caso della permuta di aziende.

CORRISPETTIVO IN RENDITA VITALIZIA

Nel caso di costituzione di una rendita vitalizia quale controprestazione in un contratto di cessione di azienda vengono poste diverse difficoltà in quanto non è disciplinata espressamente dalla norma tributaria.

Con la Risoluzione 2/10/2009, n. 255/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per la determinazione del valore della rendita sia necessario attualizzare il valore annuo, in funzione delle tabelle di probabilità di sopravvivenza del cessionario, potendo così calcolare la plusvalenza imponibile assumendo il valore della rendita quale corrispettivo.

Tuttavia, la rendita vitalizia è assimilata dall'articolo 50, comma 1, lettera h), del TUIR a reddito di lavoro dipendente. Pertanto, evidenziano alcuni autori, si creerebbe una fattispecie di doppia imposizione dovendo essere tassata la plusvalenza, al momento della stipula del contratto di cessione e successivamente anche la quota di rendita vitalizia percepita come reddito di lavoro dipendente. Tale conclusione confligge evidentemente con i principi cardine del nostro ordinamento del divieto di doppia imposizione.

CESSIONE CON RISERVA DI PROPRIETÀ

La previsione di una clausola di riserva di proprietà ai sensi dell'articolo 1523 C.c. non è caso infrequente. Essa caratterizza la cessione dal fatto che, a fronte di un pagamento rateale, il trasferimento della proprietà avviene con il pagamento dell'ultima rata. Tuttavia, il possesso e il godimento dell'azienda decorrono dalla data di stipula del contratto.

Fiscalmente parlando, il tema è espressamente affrontato nell'articolo 109, comma 2 lett. a) TUIR in base al quale tale clausola non ha alcuna rilevanza, ai fini fiscali e quindi nella determinazione del reddito.

Della riserva di proprietà deve essere fatta pubblicità presso il Registro delle Imprese, così come deve essere stipulato un atto ricognitivo necessario a dichiarare estinta la clausola sospensiva oppure, al contrario, l'avveramento della stessa.

Qualora vi sia la risoluzione del contratto per inadempimento dell'acquirente con conseguente retrocessione dell'azienda al cedente, l'Agenzia delle Entrate si è espressa sui profili fiscali nella Risposta all'interpello 2/4/2019 n. 92, precisando che:

- la plusvalenza realizzata e assoggettata a tassazione in sede di stipula dell'atto di cessione non è rettificabile;
- il cedente che torna in possesso dell'azienda deve rilevare contabilmente il valore normale costituenti il complesso aziendale, stornando il credito relativo alla quota di

prezzo non incassata. Come contemplato nell'articolo 101, comma 5, del TUIR, la differenza, se negativa, è una perdita su crediti deducibile oppure, se positiva, è una sopravvenienza attiva imponibile.

Va evidenziato che il valore normale dei beni rilevato in contabilità è quello sulla base del quale sarà necessario procedere con il nuovo processo di ammortamento, il quale sarà fiscalmente deducibile sulla base dei coefficienti del DM 31 dicembre 1988.

TRASFERIMENTO DELL'AZIENDA A TITOLO GRATUITO

Altra modalità di trasferimento di azienda è la donazione o la successione. In questi casi, l'azienda trasferita a titolo gratuito non determina l'emersione di una plusvalenza, considerando che il donatario adotti la continuità di valori fiscali ai sensi dell'articolo 58, comma 1, del TUIR.

Allo stesso modo, non si genera una plusvalenza anche nel caso di successione dove gli eredi continuino l'attività di impresa attraverso una società di fatto costituita dagli eredi.

Per le fattispecie di donazione o successione, si veda la Circolare Ministeriale 15/5/1997 n. 137).

Rimane comunque neutrale anche il caso in cui vi sia lo scioglimento successivo della società costituita dagli eredi dell'imprenditore, con assegnazione dell'azienda a uno solo di essi, purché tale scioglimento si verifichi entro 5 anni dall'apertura della successione.

Fuori da questa casistica specifica, la cessione, anche parziale, dell'azienda ricevuta a titolo gratuito (per la quale gli eredi o i beneficiari non decidano di proseguirne l'attività) determina una plusvalenza calcolata come differenza tra il corrispettivo percepito e il costo fiscale dell'azienda per il donante o *de cuius*. Manifestandosi tale evenienza, non si parla di reddito d'impresa, bensì di reddito diverso, regolato dall'articolo 67, comma 1, lettera h-bis del DPR 917/1986.

Nell'ipotesi di impresa acquisita per successione, ai fini dell'individuazione del regime fiscale applicabile, il periodo di possesso deve essere cumulato in capo all'erede con quello del *de cuius*. Ne consegue che una cessione effettuata dall'erede prima del decorso di 5 anni dall'apertura della successione, consente in ogni caso di optare per la tassazione

separata della plusvalenza se, unitamente al *de cuius*, il possesso complessivo era maggiore dei 5 anni. In tal senso si veda la sentenza della Corte di Cassazione del 11/2/2022 n. 4444.

Nel prossimo numero si analizzeranno gli altri aspetti legati all'imposizione indiretta.

L'Approfondimento

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

PREMESSA

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

INTERPELLO N. 56 DEL 03/03/2025 – INDEDUCIBILITÀ DEGLI INTERESSI DA RAVVEDIMENTO VERSATI DA UN PROFESSIONISTA AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

Il soggetto istante illustra di essere un professionista che si è avvalso dell'istituto del ravvedimento speciale delle violazioni tributarie di cui all'art. 1, co. da 174 a 178, della L. n. 197/2022, a seguito del versamento di maggiori imposte scaturenti da dichiarazioni integrative. Dal momento che il professionista istante dichiara di aver versato, in un'unica soluzione nel 2024, le maggiori imposte dovute, la sanzione ridotta disposta dal ravvedimento speciale e gli interessi, chiede di sapere se gli interessi da ravvedimento speciale corrisposti, siano deducibili dal reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 54 del TUIR. L'Agenzia delle Entrate, relativamente al quesito posto dal professionista istante, riguardante il trattamento fiscale degli interessi passivi corrisposti in occasione del ravvedimento speciale, ricorda in premessa come il ravvedimento speciale sia una peculiare forma di ravvedimento operoso utile alla regolarizzazione di alcune violazioni sostanziali concernenti le dichiarazioni validamente presentate per i periodi d'imposta sino al 31 dicembre 2022. Sempre l'Agenzia delle Entrate illustra come il versamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale, contestuali al versamento delle sanzioni con ravvedimento speciale, rappresentino una forma di risarcimento del danno derivante dall'adempimento tardivo degli obblighi tributari. Gli interessi da ravvedimento operoso che possono qualificarsi quali interessi moratori in quanto originati da un inadempimento del contribuente derivante dal tardivo versamento delle imposte, debbono considerarsi accessori rispetto all'obbligazione principale, con la conseguenza di dividerne il medesimo trattamento

fiscale. Pertanto, nel caso di specie, chiarisce l'Agenzia delle Entrate, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, l'indeducibilità delle imposte ravvedute fa sì che anche gli interessi moratori versati, quali oneri accessori alle predette imposte, debbano ritenersi indeducibili. Conseguentemente, a parere dell'Agenzia delle Entrate il versamento degli interessi moratori non può considerarsi afferente all'attività professionale e concorrere pertanto alla formazione del reddito professionale.

INTERPELLO N. 63 DEL 04/03/2025 – CORREZIONE ERRORE CONTABILE IN PRESENZA DI ERRATA CLASSIFICAZIONE DI UN CESPITE

La società istante illustra di essere una società di capitali e di svolgere l'attività di trasporto conto terzi, di redigere il bilancio nella forma abbreviata ex art. 2435-bis del c.c. e di essere soggetta a revisione legale a decorrere dall'esercizio 2023 per superamento dei limiti dimensionali previsti dall'art. 2477, co. 2, lett. c) del c.c.. Date le premesse, la società istante dichiara di aver acquistato nell'anno 2022 due semirimorchi usati e di aver erroneamente contabilizzato la fattura di acquisto direttamente nella voce B6 di conto economico, deducendo integralmente il costo nel periodo d'imposta 2022. Dal momento che tale errore ha avuto i suoi riflessi ai fini della determinazione delle imposte IRES e IRAP dovute nel 2022, la società istante chiede un parere in merito al comportamento da tenere per l'anno 2023. L'Agenzia delle Entrate rileva in premessa come l'errore contabile commesso dalla società istante abbia determinato l'erronea imputazione del complessivo costo nell'anno di acquisto degli automezzi e precisamente nel 2022. La corretta imputazione del costo avrebbe dovuta riguardare l'intera vita utile dei beni attraverso il meccanismo contabile dell'ammortamento. L'errore di imputazione del costo per l'acquisto dei beni ha determinato una riduzione dell'utile di esercizio relativo al 2022 che ha, a sua volta, assunto rilevanza fiscale in capo alla società in termini di imposte dovute. L'Agenzia delle Entrate, in linea con quanto affermato nella risposta n. 73 del 2024, a fronte del recupero a tassazione dei costi erroneamente dedotti nell'anno 2022, tramite variazione in aumento del reddito imponibile IRES nel 2023, in merito alla quota di ammortamento non dedotta nel 2022 ritiene che la società istante possa dedurre nel 2023 tale quota nei limiti dell'importo deducibile ai sensi dell'art. 102, co. 1 e 2, del TUIR. In definitiva, a parere dell'Agenzia delle Entrate è possibile correggere l'errata classificazione di un cespite direttamente a conto economico con la procedura degli errori contabili, poiché si tratta di un errore relativo a criteri di qualificazione,

imputazione temporale e classificazione in bilancio e non di un'erronea applicazione delle norme fiscali.

INTERPELLO N. 65 DEL 04/03/2025 – TERRITORIALITÀ IVA DELLE CONSULENZE CONCERNENTI UN IMMOBILE SITUATO IN ITALIA

Il soggetto istante che illustra di essere nato e residente in Argentina, intende vendere un'immobile di proprietà situato in Italia. Per agevolare la vendita ha incaricato un'agenzia di intermediazione immobiliare ed un professionista per una trattativa extragiudiziale al fine della cancellazione di un debito ipotecario gravante sull'immobile. Dal momento che sia l'agenzia di intermediazione, sia il professionista sono soggetti stabiliti nel territorio dello Stato, il soggetto istante chiede di sapere se, in quanto soggetto iscritto all'AIRE, sia tenuto al pagamento dell'IVA in relazione alle prestazioni di servizi erogate nei propri confronti. L'Agenzia delle Entrate rileva come il quesito posto dal soggetto istante riguardi la rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi commissionate a un'agenzia di intermediazione immobiliare e ad un professionista per procedere, rispettivamente, alla vendita del cespite ed alla cancellazione dell'ipoteca gravante sullo stesso. In via preliminare, l'Agenzia delle Entrate ricorda come l'art. 7-ter del D.P.R. 633/72, in materia di territorialità IVA, preveda che l'imposta debba essere versata nello stato in cui è stabilito il committente nei rapporti B2B e nello stato in cui è stabilito il prestatore nei rapporti B2C. Tale regola ha delle specifiche deroghe per alcune tipologie di prestazioni di servizi, tassativamente individuate, in relazione alle quali il legislatore, al fine di stabilire il luogo di radicamento dell'imposizione, valorizza ulteriori elementi quali la natura del servizio e/o la modalità ed il luogo di esecuzione dello stesso. Nello specifico l'art. 7-quater, co. 1, lett. a) del Decreto IVA prevede che le prestazioni di servizi relativi ai beni immobili, comprese le perizie e le prestazioni di agenzia, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato, si considerino effettuate nel territorio dello Stato. L'art. 31-bis, par. 2) del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, come emendato dal Regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del 7 ottobre 2013, ricomprende tra i servizi relativi ad un bene immobile le attività di intermediazione nella vendita, nella locazione finanziaria o nella locazione di beni immobili, nonché i servizi legali relativi al trasferimento di proprietà di beni immobili, alla costituzione o al trasferimento di determinati diritti sui beni immobili o diritti reali su beni immobili. Con riferimento alla fattispecie in esame, l'Agenzia delle Entrate rileva che le

prestazioni di agenzia relative a beni immobili sono espressamente ricomprese nell'art. 7-quater, co. 1, lett. a) del Decreto IVA, in quanto, prestazioni di servizi rese dall'agenzia di intermediazione immobiliare alla ricerca di un acquirente per un cespite situato in Italia. L'Agenzia delle Entrate ritiene inoltre che anche le prestazioni di servizi concernenti la consulenza legale stragiudiziale finalizzata alla cancellazione dell'ipoteca gravante sull'immobile, rientrano nell'art. 7-quater, co. 1, lett. a) del Decreto IVA. Conseguentemente debbono essere assoggettate ad IVA le prestazioni di intermediazione alla vendita e quelle di assistenza per la cancellazione di un debito ipotecario relative a un immobile situato nel territorio nazionale.

INTERPELLO N. 70 DEL 12/03/2025 – NUOVO REGIME AGEVOLATIVO PER IL LAVORATORE ESTERO CHE SI TRASFERISCE PER LA PRIMA VOLTA IN ITALIA PER SVOLGERE UN'ATTIVITÀ LAVORATIVA

Il cittadino estero istante, illustra di valutare la possibilità di stabilire la propria residenza in Italia e di aprire una partita IVA per lo svolgimento di una professione quale consulente aziendale. È intenzionato a risiedere fiscalmente in Italia per un periodo di tempo non inferiore a sei periodi d'imposta prestando attività lavorativa per la maggior parte nel territorio dello Stato italiano. Sempre il soggetto istante illustra di possedere i requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dal D.lgs. n. 108/2012 e dal D.lgs. n. 206/2007. Date le premesse, il soggetto istante chiede di sapere se possa usufruire della detassazione del 50% del reddito prodotto in Italia nel 2025, così come previsto dal nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati, pur non avendo mai risieduto in Italia. L'Agenzia delle Entrate ricorda come l'art. 5 del D.lgs. n. 209/2023, disciplini il nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati che si applica ai contribuenti che trasferiscono, dal periodo d'imposta 2024, la residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 del TUIR.

La suddetta norma non esclude l'applicazione del nuovo regime per coloro che non abbiano mai risieduto in Italia prima del trasferimento all'estero. Conseguentemente, in assenza di specifiche preclusioni e nel rispetto di ogni altro requisito previsto dalla normativa, il nuovo regime può essere applicato anche dai contribuenti che non sono mai stati fiscalmente residenti in Italia.

INTERPELLO N. 71 DEL 12/03/2025 - REQUISITI DI ELEVATA QUALIFICAZIONE O SPECIALIZZAZIONE NEL NUOVO REGIME AGEVOLATIVO PER I LAVORATORI IMPATRIATI

Il soggetto istante, cittadino italiano residente all'estero, illustra di aver acquisito negli anni esperienza professionale nel settore project management e che, in vista di un trasferimento della residenza fiscale in Italia a partire da gennaio 2026, vorrebbe beneficiare delle agevolazioni fiscali previste per i lavoratori impatriati di cui all'art. 5 del D.lgs. n. 209/2023. Date le premesse il soggetto istante richiede conferma che il requisito di "qualificazione elevata o specializzata" possa considerarsi soddisfatto alternativamente attraverso il possesso di un titolo di laurea triennale o superiore, oppure tramite l'appartenenza a uno dei livelli delle professioni ISTAT CP 2011 indicati dalla normativa. Il co. 1, art. 5, D.lgs. n. 209/2023 concernente la riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale, prevede che per poter fruire del nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati, i lavoratori siano in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dal D.lgs. n. 108/2012 e dal D.lgs. n. 206/2007. Con particolare riferimento al requisito di cui alla lett. d), la norma prevede che il nuovo regime riguardi solamente i lavoratori in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione associabili ad una qualifica professionale superiore e alle professioni regolamentate. L'Agenzia delle Entrate, relativamente al quesito posto, considerato che il soggetto istante ha indicato di aver acquisito negli anni esperienza professionale nel settore project management, ritiene il requisito di cui al co. 1, lett. d), D.lgs. n. 209/2023 soddisfatto se, egli sia al contempo in possesso di un titolo di istruzione superiore o di una qualifica professionale elencati all'interno dell'art. 27-quater rubricato "Ingresso e soggiorno per lavoratori altamente qualificati", del D.lgs. 286/1998 (Testo unico delle disposizioni concernenti la disciplina dell'immigrazione e norme sulla condizione dello straniero).

INTERPELLO N. 75 DEL 14/03/2025 – OBBLIGO DI MONITORAGGIO DELLE MOVIMENTAZIONI FINANZIARIE CON L'ESTERO

Il soggetto istante illustra di essere una banca lussemburghese specializzata nella gestione dei patrimoni individuali, nei servizi di consulenza finanziaria, custodia e amministrazione di strumenti finanziari, autorizzata ad operare in regime di libera prestazione di servizi. La banca lussemburghese ha richiesto l'autorizzazione per l'apertura in Italia di una stabile

organizzazione al fine di offrire i servizi e consulenza in materia di investimenti. Tramite l'apertura della stabile organizzazione, la casa madre lussemburghese vorrebbe espandere e sviluppare i servizi generalmente offerti nel mercato italiano, avvalendosi di una rete di manager sul territorio italiano, in grado di seguire più da vicino la clientela locale sviluppando nuovi contatti ed opportunità di business. Operativamente i patrimoni dei clienti, principalmente persone fisiche, sarebbero depositati presso la sede della banca in Lussemburgo in appositi conti titoli, a cui si affiancherebbero i conti correnti bancari dove verrebbero accreditati/addebitati i flussi di denaro relativi alle attività finanziarie collegate ai patrimoni dei clienti. In ultimo la stabile organizzazione italiana si farebbe carico di raccogliere la documentazione contrattuale relativa all'apertura dei conti esteri presso la casa madre lussemburghese dove le attività finanziarie oggetto della gestione sarebbero depositate e sempre la stabile organizzazione italiana adempirebbe ad ogni obbligo di comunicazione, di segnalazione e monitoraggio previsto dalla normativa fiscale italiana in relazione ai conti esteri applicando tutte le imposte che sarebbero applicate da un intermediario residente in Italia. Date le premesse, la banca lussemburghese chiede conferma che la stabile organizzazione italiana possa applicare il regime del risparmio amministrato nei confronti dei clienti che si avvalgono di servizi di Gestione Patrimoniale Individuale di portafogli e, il regime di del risparmio gestito nei confronti dei clienti che si avvalgono dei servizi di consulenza in materia di investimenti abbinata ai servizi di collocamento e Ricezione e Trasmissione Ordini. Inoltre, sempre la banca istante chiede chiarimenti circa le modalità con cui la stabile organizzazione dovrà adempiere agli obblighi di comunicazione previsti dall'art.1 del D.L. n. 167/1990 in materia di monitoraggio dei trasferimenti da e verso l'estero e agli obblighi di comunicazione dei rapporti finanziari all'Anagrafe tributaria ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 605/1973. Relativamente al primo quesito, l'Agenzia delle Entrate sulla base del contenuto dei contratti proposti alla clientela, riscontra l'impegno della stabile organizzazione italiana ad adempiere agli obblighi di sostituto d'imposta nei rapporti di custodia e amministrazione delle attività finanziarie depositate sui conti titoli detenuti dai clienti presso la casa madre lussemburghese. Ne consegue che l'Agenzia delle Entrate acconsente all'applicazione del regime fiscale del risparmio amministrato di cui all'art. 6 del D.lgs. n. 461/1997, nel caso in cui la clientela si impegni a stipulare contratti duraturi di consulenza. Relativamente al secondo quesito, l'Agenzia delle Entrate ritiene che il contratto di Gestione Patrimoniale Individuale proposto dalla casa madre lussemburghese, possa essere idoneo a consentire l'applicazione del regime del risparmio gestito a condizione che tutte le attività finanziarie detenute nel conto

titoli, siano incluse nel portafoglio oggetto della gestione. Relativamente al quesito relativo al monitoraggio dei trasferimenti da e verso l'estero, la stabile organizzazione italiana dovrà provvedere ad effettuare le comunicazioni previste in tutti i trasferimenti rilevanti di mezzi di pagamento relativi ai conti esteri dei propri clienti, indipendentemente dalla circostanza che alcuni trasferimenti possano essere oggetto di segnalazione da parte di altri intermediari italiani tenuti agli stessi obblighi. In ultimo, relativamente agli obblighi di trasmissione delle comunicazioni all'Anagrafe tributaria, denominata Archivio dei rapporti finanziari di cui all'art. 7, co. 6, del D.P.R. n. 605/1973, cui è tenuta la stabile organizzazione, l'Agenzia delle Entrate è dell'avviso che, stante l'unicità soggettiva della stabile organizzazione italiana con la casa madre lussemburghese, ricorre l'obbligo di segnalare i rapporti di gestione patrimoniale per i clienti che si avvalgono dei servizi di Gestione Patrimoniale Individuale nonché direttamente i conti esteri aperti dai clienti presso la casa madre lussemburghese, per i clienti che si avvalgono dei servizi di consulenza in materia di investimenti abbinata ai servizi di collocamento e Ricezione e Trasmissione Ordini. Non ricorre l'obbligo di segnalazione invece del mandato di amministrazione dei conti esteri e delle attività di Ricezione e Trasmissione Ordini svolta dalla stabile organizzazione italiana, trattandosi di attività accessoria all'operatività dei conti esteri che resta assorbita dalle segnalazioni riguardanti i conti stessi.

INTERPELLO N. 84 DEL 28/03/2025 – AGENZIE ASSICURATIVE E ACCONTO D'IMPOSTA

La società istante illustra di essere un'impresa di assicurazione ammessa ad operare in Italia che cesserà la propria attività con effetto dal 30 giugno 2025 per ragioni strategiche ed economiche decise dalla casa madre. Sulla base di tale decisione, l'agenzia assicurativa ha pianificato, a partire dal quarto trimestre del 2024, di non siglare nuovi contratti e di non rinnovare o estendere quelli in corso e che tale volontà è già stata oggetto di espressa comunicazione all'autorità di vigilanza italiana (IVASS). Date le premesse, l'agenzia assicuratrice istante chiede conferma del fatto che non sia dovuto l'acconto d'imposta per l'anno 2025. L'Agenzia delle Entrate ricorda in premessa come l'art. 9, co. 1-bis, della L. n. 1216/1961 disponga che entro il 16 novembre di ogni anno, gli assicuratori versino a titolo di acconto, a decorrere dall'anno 2021, una somma pari al 100% dell'imposta dovuta per l'anno precedente, al netto di quella relativa alle assicurazioni contro la responsabilità civile

derivante dalla circolazione dei veicoli a motore. Inoltre sempre l’Agenzia delle Entrate ricorda come tramite le risposte ad interpello n. 548/2020, n. 140/2021 e n. 181/2021, abbia chiarito che il presupposto dell’imposta sulle assicurazioni è l’incasso dei premi assicurativi e che l’acconto d’imposta è dovuto quando è certa la riscossione dei premi assicurativi nell’anno successivo. In sostanza, a parere dell’Agenzia delle Entrate la cessazione dell’attività assicurativa e la conseguente assenza di incasso dei premi assicurativi, fa venir meno l’obbligo di versamento dell’acconto per l’anno successivo. L’Agenzia delle Entrate conclude chiarendo che, a meno che l’agenzia assicuratrice non debba riscuotere nel 2025 premi riconducibili a contratti già in essere nel 2024, questa non avrebbe dovuto pagare l’acconto lo scorso 16 novembre.

Le prossime scadenze



25 aprile 2025

ELENCHI INTRASTAT

Termine entro cui presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente. Vanno presentate anche gli elenchi relativi alle cessioni intracomunitarie del trimestre precedente.

30 aprile 2025

IVA – DICHIARAZIONE ANNUALE

Termine entro cui presentare la dichiarazione Iva relativa all'anno 2024.

REGIME OSS

Termine per presentare la dichiarazione e la liquidazione dell'imposta in relazione al primo trimestre 2025.

REGIME IOSS

Termine per presentare la dichiarazione Iva e il versamento dell'Iva in relazione al mese precedente.

RIMBORSI

Termine per presentare, in via telematica, all'Ufficio competente, la domanda di rimborso, o di utilizzo in compensazione, dell'imposta a credito relativa al 1° trimestre 2025, da parte dei soggetti di cui all'art. 38-bis, c. 2 D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

CONTRATTI DI LOCAZIONE

Termine entro cui 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.

SOCIETÀ DI CAPITALI E COOPERATIVE

Termine entro cui l'assemblea deve approvare il bilancio.

ROTTAMAZIONE QUATER - RIAMMISSIONE

Termine entro cui i contribuenti decaduti al 31.12.2024, possono essere riammessi alla definizione agevolata di tali debiti mediante presentazione di apposita domanda entro il 30.04.2025 (art. 3-bis D.L. 202/2024).

RAVVEDIMENTO SPECIALE

Termine per versare la seconda rata degli importi dovuti per il ravvedimento speciale per gli anni 2018-2022.

MODELLO 770 SEMPLIFICATO

Termine entro cui i sostituti d'imposta che si avvalgono delle nuove disposizioni possono effettuare i relativi versamenti tramite modello F24, entro le ordinarie scadenze, e poi trasmettere i dati.

16 maggio 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 SECONDO ACCONTO IRPEF

Termine entro cui versare, 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, la 5ª rata.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro cui i contribuenti mensili/trimestrali devono liquidare l'imposta a debito del mese/trimestre precedente.

IVA – DICHIARAZIONE ANNUALE

Termine per versare la rata dell'Iva relativa all'anno d'imposta 2024 derivante dalla dichiarazione annuale con gli interessi.

INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti

Termine entro cui versare la prima rata del contributo fisso minimo per il 2025.

INAIL - AUTOLIQUIDAZIONE

Termine entro cui versare la seconda rata del premio di autoliquidazione 2024/2025.
