C.E. System Web

CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale *numero* ***17 del 06 maggio 2025***

In breve

1 **Redditi e ISA 2025 integrano la maggiorazione del costo del personale**

2 **Il quadro LM tra CPB e ATECO 2025**

Approfondimenti

1 **La vendita online di beni tramite commissionario: prima parte**

2 **I conferimenti dopo la riforma IRPEF-IRES**

3 **La gestione del risultato del 730/2025**

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 7

Il Giudice ha sentenziato 9

In breve 11

Redditi e ISA 2025 integrano la maggiorazione del costo del personale 11

Il quadro LM tra CPB e ATECO 2025 14

L'Approfondimento 17

La vendita online di beni tramite commissionario 17

L'Approfondimento 24

I conferimenti dopo la riforma IRPEF-IRES 24

L'Approfondimento 35

La gestione del risultato del 730/2025 35

Flash di stampa

Deducibilità spese di formazione	IL SOLE 24 ORE 28.04.2025	La riforma fiscale non ha modificato il limite annuale di deducibilità di 10.000 euro per le spese di formazione professionale di professionisti e lavoratori autonomi, previsto dal nuovo art. 54-septies del Tuir.
Valutazione delle commesse	IL SOLE 24 ORE 28.04.2025	Dopo le modifiche introdotte dal D.Lgs. 192/2024, le imprese che valutano in bilancio le commesse infrannuali con la percentuale di completamento e le commesse ultrannuali sulla base dei costi, hanno la possibilità di applicare tali metodi anche ai fini del reddito d'impresa, nel caso in cui la valutazione è conforme ai corretti principi contabili (Oic 23 e 34).
Bilancio e contributi in conto capitale	IL SOLE 24 ORE 28.04.2025	Le sopravvenienze attive consistenti in proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, come modificato dal D.Lgs. 192/2024 non possono più essere tassate in quote costanti nell'esercizio in cui sono state incassate e nei successivi, entro il quarto.
Riammissione alla rottamazione-quater	ITALIA OGGI 29.04.2025	Considerando che l'Agenzia delle Entrate-Riscossione non fornisce l'ammontare esatto del debito residuo per il quale si vuole riattivare la rottamazione, è opportuno richiedere il numero massimo di rate e pagare solo dopo in maniera integrale il debito.
Presentazione della dichiarazione Iva	IL SOLE 24 ORE 29.04.2025	In caso di omessa presentazione entro il 30 aprile, il contribuente ha la possibilità di presentare una dichiarazione tardiva entro il 29.07.2025 (90 giorni dalla scadenza), versando, con codice tributo 8911, le relative sanzioni, con ravvedimento operoso, di 25 euro.

Crediti per imposte estere in dichiarazione dei redditi	IL SOLE 24 ORE 29.04.2025	Per i redditi prodotti all'estero da parte dei soggetti Ires e per la recuperabilità delle eventuali ritenute subite occorre compilare il quadro CE del modello Redditi Sc 2025 o, in caso di consolidato fiscale, i quadri NE, NR ed NC del modello Cnm.
Mini-Ires	ITALIA OGGI 29.04.2025	Le società che hanno intenzione di accedere alla mini-Ires, introdotta dall'art. 1, cc. 436-444 L. 207/2024, dovranno necessariamente vincolare un'apposita riserva, almeno pari all'80% dell'utile conseguito nel 2024.
Controlli fiscali 2025	ITALIA OGGI 30.04.2025	La direttiva sui controlli 2025 emanata dall'Agenzia delle Entrate ha stabilito le modalità di svolgimento dei controlli mediante i sistemi informatizzati in possesso dell'Amministrazione finanziaria, che si applicano solo nelle situazioni di contribuenti che presentano strutture di costi troppo elevate e/o anomale.
Precompilata anche per contribuenti forfetari	IL SOLE 24 ORE 30.04.2025	Anche le imprese e professionisti in regime forfetario troveranno precompilato, almeno parzialmente, il quadro LM del modello Redditi, grazie ai dati delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici.
CPB ed eventi straordinari	IL SOLE 24 ORE 1.05.2025	La proposta di concordato preventivo biennale 2025/2026 può essere ridotta o cessata in presenza di eventi straordinari, come ad esempio: eventi calamitosi per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza ai sensi degli articoli 7, c. 1, lett. c) e 24, c. 1 D.Lgs. 2.01.2018, n. 1, altri eventi di natura straordinaria che hanno comportato, ad esempio, danni ai locali, sospensione dell'attività di fini amministrativi (previa comunicazione alla Camera di commercio) e la sospensione dell'esercizio della professione.
Nota metodologica per formulare la	IL SOLE 24 ORE 1.05.2025	La nota metodologica approvata con il Decreto MEF conferma che la proposta di

proposta di concordato		reddito per il concordato preventivo biennale 2025-2026 sarà rivista sulla base di una rivalutazione, determinata sulla base delle proiezioni macroeconomiche per i periodi d'imposta 2025 e 2026.
Plusvalenze da criptoattività	IL SOLE 24 ORE 1.05.2025	L'Agenzia delle Entrate, in una faq del 30.04.2024 ha chiarito che l'applicazione della franchigia di 2.000 euro in relazione alle plusvalenze derivanti da criptoattività realizzate nel 2024 si applica anche per il periodo d'imposta 2023, consentendo il rimborso delle maggiori imposte versate nel 2024.
Dichiarazioni precompilate	ITALIA OGGI 1.05.2025	Dal 15.05.2025 è consentito modificare e inviare le precompilate.
Causa di esclusione dal CPB per modifica compagine sociale	ITALIA OGGI 1.05.2025	La causa di esclusione dal concordato preventivo biennale relativa alla modifica della compagine sociale trova applicazione per le sole società personali e le associazioni professionali, essendo irrilevante per le società di capitali.
Proroga per eventi alluvionali e bradisismo	ITALIA OGGI 1.05.2025	Il decreto legge approvato il 1.05.2025, stabilisce la proroga fino al 31.05.2026 dello stato di emergenza per le alluvioni in Emilia-Romagna, Toscana e Marche, oltre alla sospensione dei termini in materia di adempimenti e versamenti tributari e contributivi, in scadenza nel periodo dal 13.03 – 31.08.2025 nelle zone interessate dal fenomeno bradisismico nell'area dei Campi Flegrei.
Modalità di adesione al CPB	ITALIA OGGI 3.05.2025	È possibile formalizzare l'adesione al concordato preventivo 2025-2026, alternativamente, con la dichiarazione dei redditi, anticipando però la scadenza ordinaria della trasmissione del modello Redditi, o inviando autonomamente il modello CPB accompagnato dal frontespizio della dichiarazione.
	ITALIA OGGI 3.05.2025	La detrazione del 19% per molte spese è legata al reddito complessivo: detrazione

Detrazione fiscale per le polizze assicurative	piena fino a 120.000 euro di reddito; detrazione ridotta progressivamente tra 120.000 e 240.000 euro, mentre si azzera completamente oltre tale soglia.

L'Agenzia interpreta

Concordato preventivo biennale e operazioni straordinarie	INTERPELLO N. 109 DEL 16.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che un'operazione di trasformazione intervenuta nel periodo d'imposta precedente al primo anno del biennio interessato dal concordato preventivo (Cpb) impedisce l'adesione, costituendo una causa di inapplicabilità degli Isa.
Codice tributo bonus investimenti star-up e Pmi innovative	RISOLUZIONE N. 30/E/2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito il codice tributo "7076" da utilizzare per il credito d'imposta relativo all'eccedenza non detraibile degli investimenti effettuati in favore di start-up e Pmi innovative.
Iscrizione a più fondi pensione	RISOLUZIONE N. 29/E/2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha affermato che al fine di stabilire l'aliquota di tassazione agevolata sulle prestazioni pensionistiche corrisposte a un soggetto che sia iscritto a più di una forma di previdenza complementare, occorre fare riferimento all'anzianità maturata in relazione alla posizione, non integralmente riscattata, accesa in data anteriore.
Art bonus	INTERPELLO N. 119 DEL 28.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, consente l'utilizzo del credito d'imposta per l'art bonus solo se il bene è formalmente riconosciuto come culturale.
Dichiarazione per rappresentanti fiscali Iva	PROVVEDIMENTO DEL 17.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha definito le modalità e i tempi per l'esecuzione degli adempimenti per i rappresentanti fiscali Iva, valide sia per coloro che già operano come tali, sia per coloro che intendono assumere tale ruolo.

Decadenza Superbonus in caso di errata compilazione della Cilas	INTERPELLO N. 122 DEL 28.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che, nell'ambito del superbonus, la sezione della Cilas denominata "quadro F" va obbligatoriamente compilata, pena la decadenza dal beneficio.
Confisca ed estinzione per confusione dei debiti erariali	INTERPELLO N. 120 DEL 28.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che in caso di confisca, i debiti relativi all'Ires, all'imposta di registro, all'imposta ipotecaria e catastale e alla tassa sulle concessioni governative, maturati nei periodi ante e post sequestro, vengono estinti per confusione.
Liquidazione Iva di gruppo	INTERPELLO N. 121 DEL 28.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che può essere ammessa alla liquidazione dell'Iva di gruppo, in sede di rinnovo della procedura per l'anno 2025, la società "Gamma", sorta a seguito della scissione proporzionale, alla fine del 2024, della società "Beta" che già vi aderiva in veste di controllata.
Durf e imprese appaltatrici	INTERPELLO N. 123 DEL 28.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che le imprese appaltatrici che non raggiungono, nel corso dell'ultimo triennio, versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi risultanti dalle 3 ultime dichiarazione dei redditi, non possono ottenere il Durf.
Scissione della società semplice	INTERPELLO N. 124 DEL 30.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che non è abusiva la scissione non proporzionale di società semplice a favore di altre tre società semplici di proprietà di tre eredi.
Iva guida ambientale	INTERPELLO N. 125 DEL 30.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che alla prestazione fornita dalla guida ambientale che accompagna gli escursionisti nelle aree protette ad accesso libero si applica l'Iva ordinaria del 22%.

Il Giudice ha sentenziato

Esdebitazione del fallito	C.G.T. DI REGGIO EMILIA N. 100/2025	La Corte di giustizia tributaria di Reggio Emilia, ha chiarito che il debito Iva di una S.a.s., chiesto in pagamento al socio accomandatario, anche egli fallito in proprio, non è dovuto a seguito dell'esdebitazione.
Preavviso di ipoteca	C.G.T. DI PIACENZA N. 38/3/2025	La Corte di giustizia tributaria di Piacenza, ha sancito che la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria non richiede l'indicazione degli immobili che saranno gravati da iscrizione ipotecaria per la sua validità.
Credito imposte estere omesso	C.G.T. DEL LAZIO N. 7484/13/2024	La Corte di giustizia tributaria del Lazio, ha chiarito che il contribuente ha diritto a detrarre l'imposta pagata all'estero anche nel caso in cui il credito non venga indicato nella dichiarazione dei redditi.
Riporto delle perdite pregresse	CORTE DI CASSAZIONE N. 10919/2025	La Cassazione, con ordinanza, ha sancito che trova applicazione il regime vigente al momento dell'utilizzo delle perdite stesse, anche se queste si sono formate anteriormente quando il regime di utilizzo era differente.
Interpello disapplicativo e normativa Cfc	CORTE DI CASSAZIONE N. 10902/2025	La Cassazione, con ordinanza, ha stabilito che è possibile impugnare dinanzi al giudice tributario il diniego opposto dall'Amministrazione.
Esenzione Imu prima casa	CORTE DI CASSAZIONE N. 9620/2025	La Cassazione, con ordinanza, ha sancito che i coniugi hanno diritto entrambi all'esenzione Imu per due immobili ubicati nello stesso comune.
Legittimità della tassazione per	CORTE COSTITUZIONALE N. 50/2025	La Corte costituzionale, nell'ordinanza, ha ribadito la legittimità dell'art. 5, c. 1 Tuir, e, quindi, la tassazione per trasparenza a carico dei soci.

trasparenza a carico dei soci		
Stock option a non residenti	CORTE DI CASSAZIONE N. 10606/2025	La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito che l'assegnazione di stock options ad un lavoratore residente nella Ue è tassata in Italia come reddito di lavoro dipendente solamente per la parte corrispondente ai giorni di "vesting" in Italia di tali opzioni rispetto al numero dei giorni totali di "vesting" delle medesime.
Esenzione fiscale	CORTE UE C-453/23	La Corte UE, con la sentenza, ha sancito che un'esenzione fiscale generale e astratta non costituisce un aiuto di Stato anche quando le sue condizioni restringono la platea dei destinatari, a patto che non conferiscano un vantaggio selettivo.
Contributi previdenziali pagati all'estero deducibili	CORTE DI CASSAZIONE N. 9446/2025	La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito che possono essere dedotti dal reddito complessivo prodotto in Italia i contributi previdenziali pagati all'estero.
Agevolazioni fiscali per le asd	CORTE DI CASSAZIONE N. 5132/2025	La Cassazione, con l'ordinanza, ha affermato che le associazioni sportive dilettantistiche, ai fini del riconoscimento delle agevolazioni fiscali relative alle imposte sui redditi e all'Iva, devono provare il possesso anche dei requisiti reali.

In breve

Redditi e ISA 2025 integrano la maggiorazione del costo del personale

I modelli redditi e gli ISA, approvati in via definitiva dall'Agenzia delle Entrate, sono pronti a includere la maxideduzione relativa ai nuovi rapporti di lavoro a tempo indeterminato instaurati. Questa maggiorazione è separata dal costo effettivo, che rimane l'unico indicatore della capacità contributiva.

I provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 17 marzo 2025, che hanno approvato in via definitiva i modelli redditi, confermano le informazioni già diffuse nelle bozze precedenti riguardanti la collocazione della maggiorazione deducibile del costo del lavoro. Questo incentivo, introdotto dall'art. 4 D.Lgs. 216/2023, mira a promuovere l'instaurazione di rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

La novità riguarda gli esercenti attività d'impresa, arti e professioni e, se svolgono attività commerciale con manodopera dipendente assunta nel periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2023, anche gli enti no profit. La maxideduzione interessa il fascicolo 3 del modello redditi PF, nei quadri RE, RF e RG, così come i corrispondenti quadri nei modelli per società di persone e il quadro RF del modello Redditi SC per le società di capitali. Nel modello Redditi ENC, la deduzione aggiuntiva sarà indicata nei quadri RE, RF, RG e nel quadro RC tra «gli altri componenti negativi deducibili». Il quadro RC è riservato agli enti soggetti alle norme di contabilità pubblica che non devono tenere la contabilità separata se seguono le modalità previste dalla legge.

Nei quadri RE vi sono voci specifiche per la maggiorazione nel medesimo rigo che riporta i costi del personale. Nei quadri RF, destinati alle imprese con regime di contabilità ordinaria, la deduzione aggiuntiva deve essere dichiarata tra le variazioni in diminuzione. Nei quadri RG, per i soggetti in regime di contabilità semplificata, il beneficio dovrà essere indicato tra gli altri componenti negativi.

Per una corretta applicazione degli ISA, si è già osservato che sarebbe logico distinguere il beneficio dal totale costo del personale, poiché solo considerando l'ammontare reale si può rivelare la capacità contributiva del contribuente. Questa interpretazione è stata confermata dal provvedimento direttoriale delle Entrate del 17 marzo 2025, con cui sono stati approvati i n. 172 modelli con le relative istruzioni. Le istruzioni per la compilazione del quadro F

precisano infatti che l'importo relativo alla maggiorazione del costo ammesso in deduzione per nuove assunzioni, come previsto dall'art. 4 D.Lgs. 216/2023, non deve essere incluso nelle spese per lavoro dipendente esposte. L'importo della maggiorazione verrà invece rappresentato tra gli oneri diversi di gestione e le altre componenti negative.

L'art. 4 D.Lgs. 216/2023 consente l'agevolazione fiscale per l'anno successivo al 31 dicembre 2023, con una maggiorazione di 20 punti percentuali sul costo del lavoro per le assunzioni a tempo indeterminato nel periodo agevolato. Il comma 6 prevede un ulteriore incremento della maggiorazione per le assunzioni di individui delle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela, specificate nell'allegato 1 del decreto. Un decreto interministeriale MEF/Ministero del Lavoro, DM 25 giugno 2024, stabilisce che l'art. 5, comma 3, incrementa la maggiorazione del 20% di ulteriori 10 punti percentuali per queste categorie di lavoratori.

Per usufruire dell'agevolazione, l'attività deve essere stata esercitata nei 365 giorni (366 nel 2024) prima del nuovo periodo d'imposta dopo il 31 dicembre 2023. Se il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, l'attività deve essere iniziata entro il 1° gennaio 2023. Le imprese con un periodo d'imposta inferiore a 365 giorni al 31 dicembre 2023 possono beneficiare dell'agevolazione se sono operative da almeno 365 giorni.

Inoltre, è necessario un incremento occupazionale alla fine del periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2023. Questo incremento si ha quando il numero di dipendenti a tempo indeterminato supera quello medio del periodo d'imposta precedente. Nelle società controllate o collegate, il calcolo va fatto escludendo le diminuzioni occupazionali.

Come illustrato dalla circolare n. 1/E/2025 delle Entrate, l'art. 4 c. 4 D.Lgs. 216/2023 richiede un incremento occupazionale complessivo che consideri tutti i rapporti di lavoro subordinato, non solo quelli a tempo indeterminato. In sintesi, il numero totale di lavoratori dipendenti alla fine del periodo d'imposta deve essere superiore al numero medio di lavoratori occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

I due incrementi devono verificarsi insieme per ottenere il beneficio. Se il reddito del datore di lavoro è determinato con criteri forfettari, non è possibile usufruire del beneficio. Se coesistono regimi reddituali analitici e forfettari, la maggiorazione della deduzione si applica proporzionalmente ai ricavi e proventi dell'attività con reddito determinato in modo ordinario rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi e proventi.

Per gli enti non commerciali residenti, la maggiorazione del costo di nuove assunzioni a tempo indeterminato, utili sia per l'attività istituzionale sia per quella commerciale, spetta in proporzione al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi derivanti dall'attività commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. L'art. 3, comma 4, del DM attuativo richiede che i costi siano evidenziati separatamente nella contabilità.

In fase di predisposizione dei modelli dichiarativi reddituali, sarà necessario determinare gli acconti. L'art. 4 c. 7 D.Lgs. 216/2023 stabilisce che, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, si utilizzi come base di calcolo l'imposta che sarebbe stata determinata nel precedente periodo senza applicare la maggiorazione della deduzione. Allo stesso modo, secondo l'art. 1, comma 400, della legge di Bilancio 2025, si procederà per i periodi d'imposta successivi a quelli ai quali è stata estesa l'agevolazione.

La L. 207/2024, con l'art. 1 commi 399 e 400, prevede che l'agevolazione si applichi anche alla deduzione del costo del lavoro relativo alle nuove assunzioni a tempo indeterminato effettuate nei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024 (per i soggetti solari 2025, 2026 e 2027).

Il quadro LM tra CPB e ATECO 2025

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento del 17 marzo scorso ha approvato i modelli Redditi 2025 validi per l'anno d'imposta 2024. Vediamo nello specifico le novità che riguardano i contribuenti forfetari: la nuova classificazione ATECO 2025 e la gestione del CPB.

I contribuenti forfetari devono compilare la sezione III del quadro LM del modello Redditi PF 2025. Nel nuovo campo 4 del rigo LM21 deve essere indicato il codice di attività in base alla nuova classificazione ATECO 2025 mentre la gestione del CPB sottoscritto dal contribuente in regime forfetario avviene invece nei nuovi righi LM32 e LM33.

Al rigo LM21 devono essere indicati i requisiti di accesso e assenza di cause di cessazione dal regime (art. 1, commi 54 e 71), l'assenza di cause ostative all'applicazione del regime (art. 1, comma 57), barrando **i campi 1 e 2**. Anche il **campo 3**, da utilizzare per indicare la sussistenza dei requisiti di start-up in modo da applicare l'imposta sostitutiva ridotta al 5% (invece del 15%) e in caso di flat tax concordato, l'aliquota del 3% in luogo del 10%, non ha subito modifiche. La risposta a interpello n. 226/2024 ha precisato che l'aliquota agevolata si applica solamente ai soggetti che intraprendono una nuova attività utilizzando fin da subito il regime forfetario.

Il nuovo **campo 4** del rigo LM21 serve ad indicare il codice di attività in base alla nuova classificazione ATECO 2025 anche si tratta di un'indicazione puramente descrittiva, in quanto per la compilazione dei righi LM22 e seguenti si continua ad utilizzare la precedente classificazione ATECO 2017 agg. 2022, e le relative percentuali di forfetizzazione, stabilite nella tabella di cui all'allegato 2 alla legge 30 dicembre 2018, n. 145.

I righi da LM22 a LM27 servono ad indicare, come di consueto, l'ammontare dei ricavi o compensi e il reddito di impresa o lavoro autonomo. Anche nel caso di adesione al concordato, la compilazione deve essere effettuata utilizzando i dati effettivi. In colonna 1 si indica il codice ATECO 2022, in colonna 2 la corrispondente percentuale di forfetizzazione, in colonna 3 l'ammontare dei componenti positivi determinati con criterio di cassa mentre in colonna 4 eventuali diritti d'autore correlati, che concorreranno al reddito da assoggettare a imposta sostitutiva abbattuti del 25%, oppure del 40% se il dichiarante ha un'età inferiore ai 35 anni, a prescindere dalla percentuale di forfetizzazione prevista per l'attività svolta.

Considerando che nel momento in cui i ricavi o compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro (art. 1, comma 71) il regime forfetario cessa di avere applicazione immediatamente, il totale dei componenti positivi indicati nelle colonne 3 e 4 dei righi da LM22 a LM27 deve essere inferiore a 100.000 euro. Nel caso in cui i ricavi superino i 100.000 euro ma non i 150.000 euro, il reddito si determina secondo le regole ordinarie (quadro RE, RG). Se è stato sottoscritto il concordato gli effetti dello stesso rimangono validi; il contribuente deve però compilare il nuovo quadro CP.

Compilando i nuovi righi LM32 o LM33 il contribuente indica l'adesione al concordato preventivo biennale. Innanzitutto, è necessario verificare che non si siano verificate cause di cessazione, in quanto in tal caso il reddito tassabile sarà quello effettivo. In questo caso, è necessario comunicarlo tempestivamente compilando l'apposita casella "cessazione" posta a lato del quadro, utilizzando il codice a cui si riferisce la motivazione della stessa. La stessa procedura va utilizzata anche in caso in cui si verifichi una causa di decadenza e in questo caso il reddito tassabile sarà quello più alto tra il reddito effettivo ed il reddito concordato.

Qualora il concordato preventivo biennale risulti valido, occorre verificare se sussistono i requisiti per applicare la flat tax sul reddito incrementale. Si ricorda che tramite l'imposta sostitutiva si colpisce la parte di reddito concordato che eccede quello dichiarato per l'anno precedente, applicando l'aliquota del 10% (ridotta al 3% per le start-up). Nello specifico, la base imponibile su cui applicare la flat tax è pari alla differenza tra il reddito concordato per il 2024 (rigo LM63 del modello Redditi PF 2024, da riportare in LM32 colonna 1) e il reddito dichiarato per il 2023 (rigo LM34 colonna 3 dello stesso modello, da riportare in LM32 colonna 2). La differenza tra questi due valori va riportata in LM32 colonna 3, mentre l'imposta sostitutiva relativa viene riportata in LM39 colonna 1.

Nel rigo LM33 va riportata la parte residua del reddito concordato, al netto della quota soggetta a flat tax, su cui si applica l'imposta sostitutiva ordinaria prevista per il regime forfetario (15%, o 5% in caso di start-up). Il contribuente può anche scegliere di non applicare la flat tax ma in questo caso l'intero reddito concordato per il 2024 va indicato nel rigo LM33 e assoggettato all'aliquota forfetaria ordinaria.

Ai fini previdenziali, il reddito concordato costituisce anche la base imponibile per gli iscritti alle gestioni INPS (Artigiani, Commercianti e Gestione Separata). È consentito comunque

versare i contributi sul reddito effettivo qualora quest'ultimo risulti superiore anche se il rigo LM34 deve essere sempre compilato con i dati effettivi, a prescindere dalla scelta contributiva operata.

I contributi previdenziali obbligatori versati si indicano al rigo LM35, mentre le perdite a riporto da anni precedenti che abbattono la base imponibile dell'imposta sostitutiva al rigo LM37. Dall'imposta sostitutiva (rigo LM39 colonna 2) vengono poi sottratti eventuali crediti di imposta (LM40), ritenute (LM41), il credito dell'anno precedente al netto delle compensazioni già effettuate (LM43 e 44) e gli acconti versati (LM45), compresa l'eventuale maggiorazione versata durante il secondo acconto dopo l'avvenuta adesione al CPB.

Si ricorda infine che dal 2025 non è più applicabile il concordato preventivo biennale, come previsto dalle indicazioni contenute nel decreto correttivo approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 13 marzo 2025.

L'Approfondimento

La vendita online di beni tramite commissionario

PREMESSA

Con la pronuncia n. 23084/2024 i massimi giudici hanno chiarito che l'ipotesi della "***finzione giuridica***", ex art. 2, comma 2, n. 3 del DPR n. 633/1972[1] non è esclusa nel caso in cui il commissionario procede alla rivendita del bene:

- utilizzando una piattaforma online;
- negoziando in proprio la cessione e il prezzo dei beni.

Di seguito l'analisi della questione.

IL CASO DI SPECIE

Il caso affrontato dalla Suprema Corte riguarda una persona fisica, titolare di partita IVA, che recandosi presso i negozi fisici di una società, cerca la merce, la fotografa e crea delle inserzioni di vendita della stessa in una piattaforma elettronica.

Il prezzo di vendita è stabilito direttamente dalla persona fisica dopo che la merce è stata consegnata a cura della stessa persona fisica.

A sua volta la società che ha venduto la merce percepisce il corrispettivo di cessione, costituito dal prezzo di vendita al netto delle spese di commissione.

Ebbene, secondo l'Amministrazione Finanziaria il rapporto tra la società e la persona fisica è inquadrabile nell'ambito del "***contratto di commissione***", ex art. 1731 del c.c.[2].

[1] **L'art. 2, comma 2, n. 3 del DPR n. 633/1972 afferma che: "Costituiscono inoltre cessioni di beni:**
3) i passaggi dal committente al commissionario e dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione".

[2] **L'art. 1731 del c.c. stabilisce che: "Il contratto di commissione è un mandato che ha per oggetto l'acquisto o la vendita di beni per conto del committente e in nome del commissionario".**

In considerazione di ciò, la società, a norma dell'art. 13, comma 2, lett. b) del DPR n. 633/1972, avrebbe dovuto emettere fattura nei confronti della persona fisica per un importo pari al prezzo di vendita concordato, diminuito della provvigione.

In ossequio al citato art. 13, infatti, i corrispettivi per i passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente sono determinati rispettivamente:

- dal prezzo di vendita pattuito dal commissionario, diminuito della provvigione;
- dal prezzo di acquisto pattuito dal commissionario, aumentato della provvigione.

Diversamente la società ha venduto la merce alla persona fisica basandosi sul fatto che questo soggetto non avesse richiesto la fattura e che al contempo non avesse dichiarato di agire nell'esercizio d'impresa.

Ecco che erroneamente sulla base di questi motivi la società ha emesso lo scontrino fiscale, in luogo della fattura, al momento del prelievo della merce nel suo negozio da parte della persona fisica.

CONTRATTO DI COMMISSIONE – LA FINZIONE GIURIDICA

Come stabilito dall'art. 1731 del c.c. il contratto di commissione è definito come un "***mandato che ha per oggetto l'acquisto o la vendita di beni per conto del committente e in nome del commissionario***".

Detto ciò, osserviamo che sotto il profilo IVA l'art. 14, § 1 della Direttiva 2006/112/CE equipara alle cessioni di beni, ovvero alle operazioni che comportano il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario, i passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente che nascono dalla stipulazione di un contratto di commissione per la vendita o per l'acquisto.

Analogamente la normativa nazionale all'art. 2, comma 2, n. 3) del DPR n. 633/1972 stabilisce che i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di un contratto di commissione sono da considerare a tutti gli effetti cessioni di beni.

A ben vedere, la norma introduce una "***finzione giuridica***", dato che presuppone la sussistenza di un doppio trasferimento dei beni:

- dal committente al commissionario, nella commissione alla vendita; ovvero
- dal commissionario al committente, nella commissione all'acquisto.

Ciò che rileva ai fini IVA è, quindi, il passaggio "***interno***" dei beni dal committente al commissionario o viceversa, anche se di fatto nel contratto di commissione non avviene il trasferimento materiale dei beni tra le controparti.

Segnaliamo, inoltre, che nel rapporto di commissione il trattamento dell'IVA è analogo a quello del mandato senza rappresentanza, dove il mandatario agisce in nome proprio, ma per conto del mandante.

Dalla lettura dell'art. 3, comma 3, ultimo periodo del DPR n. 633/1972, in tema di mandato senza rappresentanza, si ricava, infatti, che "***Le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario***".

Di seguito una tabella di riepilogo.

Tipologia di Commissione	Passaggi dei beni
Alla vendita	• dal committente al commissionario; • dal commissionario al terzo acquirente.
All'acquisto	• dal terzo venditore al commissionario; • dal commissionario al committente.

LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IVA NEL RAPPORTO DI COMMISSIONE

Dal punto di vista IVA il passaggio "***interno***" dei beni assume rilevanza soltanto applicando una "***finzione giuridica***" anche alla modalità di determinazione della base imponibile:

- "***interna***", ovvero relativa al rapporto tra il committente e il commissionario;
- "***esterna***", ovvero riguardante il rapporto tra il commissionario e il terzo acquirente o il terzo venditore, a seconda che la commissione sia, rispettivamente, alla vendita o all'acquisto.

A norma dell'art. 13, comma 1 del Decreto IVA "***La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri***

e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti".

Come stabilito, inoltre, dal successivo comma 2, lett. b) dello stesso art. 13 la base imponibile relativa ai passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente, di cui al n. 3) del secondo comma dell'art. 3 è costituita rispettivamente dal:

- prezzo di vendita pattuito dal commissionario, diminuito della provvigione (commissione di vendita);
- dal prezzo di acquisto pattuito dal commissionario, aumentato della provvigione (commissione all'acquisto).

Per queste ragioni, la provvigione spettante al commissionario deve essere determinata:

- riducendo l'importo della base imponibile riportato sulla fattura emessa dal committente al commissionario nella commissione di vendita; ovvero
- aumentando l'importo della base imponibile riportato sulla fattura emessa dal commissionario al committente nella commissione all'acquisto.

Rammendiamo, altresì, che adottando questa procedura la base imponibile "***esterna***", relativa al rapporto tra il commissionario e il terzo acquirente o il terzo venditore, non viene influenzata dalla "***finzione giuridica***", poiché l'imposta viene applicata sul prezzo di vendita fatturato rispettivamente:

- dal commissionario nella commissione alla vendita;
- dal terzo venditore nella commissione all'acquisto.

Seguono alcuni esempi.

Esempio 1 – commissione alla vendita

Ipotizziamo di avere i seguenti dati:

Descrizione	Importo
Corrispettivo di vendita	€ 200.000,00
Provvigione	€ 20.000,00
Base imponibile "interna"	€ 180.000,00
Base imponibile "esterna"	€ 200.000,00

Nell'esempio riportato la "***cessione***" dal committente al commissionario e quella da quest'ultimo al terzo acquirente sono state trattate differentemente. Più precisamente:

- la base imponibile "***interna***", ovvero quella relativa al primo passaggio dei beni, risulta pari al corrispettivo pattuito dal commissionario con il terzo acquirente diminuito della provvigione che il commissionario ha concordato con il committente;
- la base imponibile "***esterna***", ossia quella relativa al passaggio finale dei beni, risulta pari al corrispettivo pattuito dal commissionario con il terzo acquirente.

Esempio 2 - commissione all'acquisto

Supponiamo di avere i seguenti dati:

Descrizione	Importo
Corrispettivo di vendita	€ 200.000,00
Provvigione	€ 20.000,00
Base imponibile "interna"	€ 200.000,00
Base imponibile "esterna"	€ 180.000,00

Analogamente a quanto visto nell'esempio 1 occorre anche in questo caso trattare differentemente la "***cessione***" del terzo venditore al commissionario e quella da quest'ultimo al committente. Più precisamente:

- la base imponibile "***esterna***", ovvero quella relativa al primo passaggio dei beni, risulta pari al corrispettivo pattuito dal commissionario con il terzo acquirente;
- la base imponibile "***interna***", ossia quella relativa al passaggio finale dei beni, risulta pari al corrispettivo pattuito dal commissionario con il terzo venditore, aumentato della provvigione che il commissionario ha concordato con il committente.

QUALI EFFETTI IVA NEL CONTRATTO DI COMMISSIONE CON UN COMMITTENTE "CONSUMATORE PRIVATO"

Il rapporto tra il committente e il commissionario può in alcuni casi riguardare un'operazione esclusa dal campo di applicazione IVA per mancanza del presupposto soggettivo.

È questo il caso che si verifica quando il committente non opera in qualità di soggetto passivo IVA.

A mero titolo esemplificativo prendiamo il caso esaminato dall'Ufficio nella risoluzione n. 67/E/2000, riguardante l'obbligo imposto agli enti previdenziali da una serie di previsioni normative di provvedere alla dismissione del proprio patrimonio immobiliare.

Ebbene, con il documento di prassi citato è stato anzitutto ribadito che a seguito dei chiarimenti già resi dall'Agenzia delle Entrate "***l'attività svolta dagli enti non commerciali, riguardante le locazioni di immobili, comunque acquisiti, nell'ambito di attività istituzionali non è idonea di per sé a far assumere agli enti stessi la soggettività passiva agli effetti del tributo. Infatti, l'utilizzazione di tali beni concretizza lo sfruttamento economico di beni patrimoniali e non l'esercizio d'impresa, ai sensi dell'art. 4 del DPR n. 633/1972, non configurandosi nella fattispecie svolgimento di attività commerciale.***

Tenuto conto che la suddetta attività di locazione degli immobili si configura come attività di gestione del patrimonio edilizio ascrivibile alla sfera istituzionale dell'ente, devono ritenersi comprese in tale ambito anche le cessioni aventi a oggetto i medesimi beni. Attraverso le cessioni in esame, infatti, gli enti previdenziali, non diversamente da quanto accade per le locazioni degli immobili in questione, pongono in essere atti di disposizione del proprio patrimonio in base a specifiche disposizioni normative. Conseguentemente, restano escluse dal campo di applicazione dell'IVA, non costituendo esercizio di attività d'impresa, le cessioni effettuate dai suddetti enti, aventi a oggetto beni immobili appartenenti al proprio patrimonio, in quanto trattasi di beni che non sono stati gestiti nell'ambito di un'attività commerciale".

Dalla lettura della risoluzione ministeriale si può ricavare in termini più generali che se in presenza di un contratto di commissione alla vendita il committente non agisce nella veste di operatore economico, soggetto passivo d'imposta e se il passaggio dei beni dal

committente al commissionario riguarda un'operazione esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, il successivo passaggio dei beni, dal commissionario al terzo acquirente, dà luogo a un'operazione rilevante ai fini dell'imposta, perché trattasi di un'operazione posta in essere da un soggetto passivo che opera nell'esercizio d'impresa.

Conseguentemente, la percentuale trattenuta dal commissionario a titolo di provvigione deve essere:

- ugualmente assoggettata a IVA:
- deve essere fatturata nei confronti del committente.

È chiaro che in questo caso l'art. 13, comma 2, lett. b) del DPR n. 633/1972, che consente di evitare un'autonoma fatturazione della provvigione spettante al commissionario non trova applicazione, perché detta previsione presuppone che entrambe le parti del contratto di commissione assumano lo status di soggetti passivi d'imposta.

Diversamente, dal campo di applicazione dell'IVA resta esclusa, invece, la differenza tra il prezzo di acquisto e il prezzo di rivendita dei beni che il commissionario deve riversare al committente.

Questo perché detta somma rappresenta una integrazione del corrispettivo dovuto a fronte della cessione che il committente ha effettuato nei confronti del commissionario e per questa ragione deve subirne lo stesso trattamento.

L'Approfondimento

I conferimenti dopo la riforma IRPEF-IRES

PREMESSA

Con la pubblicazione il 16/12/2024 del D.Lgs. n. 192/2024 si sono riscontrate una serie di modifiche al Testo unico delle imposte sui redditi. In primo luogo si è vista la riscrittura del reddito professionale dove l'articolo 54 si è modificato in nove nuovi articoli con una più puntuale specificazione delle modalità di individuazione delle componenti positive e negative. Inoltre troviamo alcune modifiche alla determinazione delle rimanenze finali nelle opere e forniture annuali ed ultrannuali, la previsione di affrancamento delle riserve in sospensione d'imposte e delle modifiche alle operazioni straordinarie. In particolare si trovano anche disposizioni che regolano i casi di conferimento di partecipazioni e il regime del realizzo controllato. Con particolare riguardo al conferimento di azienda, il decreto precisa, così superando l'incertezza interpretativa, che l'avviamento iscritto nell'attivo patrimoniale del soggetto conferente si trasferisce al soggetto conferitario anche fiscalmente. Con riguardo alla disciplina dei conferimenti di partecipazioni, la riforma interviene sui i così detti conferimenti minusvalenti.

Nell'ordinamento tributario gli articoli 175, 176 e 177 del DPR 917/1986 regolano la disciplina sui conferimenti di partecipazioni e di azienda e le varie ipotesi relative allo scambio di partecipazioni.

ASPETTI FISCALI DEL CONFERIMENTO

La disciplina fiscale delle operazioni di conferimento deve essere considerata sulla base dal soggetto conferente e delle caratteristiche dell'oggetto conferito. Infatti:

- se il soggetto conferente è una persona fisica non titolare reddito d'impresa:
  a) in generale, si applica il regime fiscale del realizzo *ex* articolo 9 del TUIR;
  b) si applica in deroga il regime del realizzo controllato ex articolo 177 TUIR qualora le azioni o quote scambiate sono tali da fare acquisire in capo al conferente il controllo di diritto dell'impresa;

- se il conferente invece è titolare di reddito d'impresa:
  a) in relazione ai singoli beni, si applica il regime fiscale del realizzo *ex* articolo 9 TUIR;
  b) in relazione all'azienda o ramo di azienda, si applica il regime della neutralità *ex* articolo 176 TUIR;
  c) partecipazione di controllo o collegamento, si applica il regime della tassazione a valori contabili *ex* articolo 175 TUIR.

CONFERIMENTI DI PARTECIPAZIONI DI CONTROLLO O DI COLLEGAMENTO

L'articolo 175 disciplina i conferimenti di partecipazioni di controllo e di collegamento individuate nell'articolo 2359 c.c., realizzate tra imprese residenti in Italia. Esso stabilisce un criterio di valutazione per la determinazione della plusvalenza. Infatti, il valore di realizzo è determinato in base ai dati iscritti nella contabilità dei soggetti conferente e conferitario ed è stabilito nel maggiore tra:

- il valore attribuito alle partecipazioni ricevute in cambio dell'oggetto conferito, nelle scritture contabili del soggetto conferente;
- quello attribuito nelle scritture contabili del conferitario alla partecipazione conferita.

Laddove il conferitario iscriva la partecipazione agli stessi valori contabili, fiscalmente riconosciuti, del conferente, il conferimento rappresenta un'operazione neutrale.

CONFERIMENTI MINUSVALENTI

I conferimenti minusvalenti si verificano quando l'incremento di patrimonio della conferitaria è inferiore al costo fiscale delle partecipazioni conferite. In materia, il decreto di riforma ha introdotto il comma 1-bis all'articolo 175 TUIR, il quale prevede l'applicazione del realizzo controllato anche con riguardo ai conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento minusvalenti.

La minusvalenza realizzata in seguito al conferimento sarà deducibile nei limiti della differenza tra il valore normale ai sensi dell'articolo 9 del TUIR e il loro costo fiscalmente riconosciuto.

Il testo modificato dell'articolo 175 è il seguente:

"1. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 86, fatti salvi i casi di esenzione di cui all'articolo 87, per i conferimenti [di aziende e] di partecipazioni di controllo o di collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, contenente disposizioni in materia di società controllate e collegate, effettuati tra soggetti residenti in Italia nell'esercizio di imprese commerciali, si considera valore di realizzo quello attribuito alle partecipazioni, ricevute in cambio dell'oggetto conferito, nelle scritture contabili del soggetto conferente ovvero, se superiore, quello attribuito [all'azienda o] alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del soggetto conferitario.

1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1 trovano applicazione anche nel caso in cui il valore di realizzo, determinato ai sensi del medesimo comma, risulta inferiore al costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite. In tal caso, fatti salvi i casi di esenzione di cui all'articolo 87, qualora il valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4:

a) è inferiore al predetto valore di realizzo, la minusvalenza è deducibile per un ammontare pari alla differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite e il valore di realizzo;

b) è superiore al predetto valore di realizzo, la minusvalenza è deducibile per un ammontare pari alla differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite e il valore normale[5]*.*

2. Le disposizioni del comma 1 non si applicano ed il valore di realizzo è determinato ai sensi dell'articolo 9 nel caso di conferimento di partecipazioni di controllo o di collegamento prive dei requisiti per l'esenzione di cui all'articolo 87 se le partecipazioni ricevute non sono anch'esse prive dei requisiti predetti, senza considerare quello di cui alla lettera a) del comma 1 del medesimo articolo 87."

Mettendo a confronto le previsioni dell'articolo 175 ante e post riforma troviamo:

Prima della riforma	Dopo la riforma
Mancata applicabilità del regime del realizzo controllato ai conferimenti minusvalenti	La possibile applicazione del regime del realizzo controllato è estesa anche ai conferimenti minusvalenti
Ai fini della determinazione del valore di iscrizione della partecipazione nel bilancio della società conferitaria opera il regime del realizzo controllato, in	Per le partecipazioni che non hanno i requisiti previsti in materia di PEX, ai fini della determinazione del valore di realizzo assume rilevanza il valore normale nei limiti della "minusvalenza effettiva"

deroga alla regola di cui all'articolo 9 TUIR (valore normale del corrispettivo)	

Nel caso in cui non sussistano i requisiti per beneficiare del regime di PEX e, dunque, la minusvalenza eventualmente derivante dal conferimento definibile come "minusvalente" sia effettivamente deducibile, essa assumerà rilevanza per il conferente soltanto se si tratta di una minusvalenza effettiva e non meramente contabile. Pertanto, è consentita la deduzione della minusvalenza fino a concorrenza di quella "effettiva". Sono comunque fatti salvi i casi di esenzione di cui all'articolo 87 TUIR, in quanto, se sussistono i requisiti per la participation exemption, la minusvalenza è sempre indeducibile.

IL CONFERIMENTO

Il conferimento si realizza quando il soggetto conferente trasferisce un'azienda o un suo ramo, ad un altro soggetto (conferitario), ricevendo in cambio partecipazioni. L'articolo 176 del DPR 917/1986 detta le linee guida fiscali nell'operazioni di conferimento, stabilendo il principio della neutralità.

Esso recita:

"1. I conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze [a condizione che il soggetto conferitario rientri fra quelli di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b)]. Tuttavia il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, compreso il valore dell'avviamento, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche se il conferente o il conferitario è un soggetto non residente, qualora il conferimento abbia ad oggetto aziende situate nel territorio dello Stato [4].

2-bis. In caso di conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, la successiva cessione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento è disciplinata dagli articoli 67,

comma 1, lettera c), e 68, assumendo come costo delle stesse l'ultimo valore fiscale dell'azienda conferita.

2-ter. In luogo dell'applicazione delle disposizioni dei commi 1, 2 e 2-bis, la società conferitaria può optare, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione, per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio ai singoli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta, di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive con aliquota, rispettivamente, del 18 e del 3 per cento, cui sommare eventuali addizionali o maggiorazioni, nonché la differenza tra ciascuna delle aliquote di cui all'articolo 16, comma 1-bis, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e quella di cui al medesimo articolo 16, comma 1. In caso di realizzo dei beni anteriormente al terzo periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è corrispondentemente scomputata dalle relative imposte. I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione. L'importo dell'imposta sostitutiva deve essere versato in un'unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione.

3. Non rileva ai fini dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, il conferimento dell'azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva di cui al presente articolo e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione [totale] di cui all'articolo 87, o di quella [parziale] di cui agli articoli 58 e 68, comma 3.

4. Le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di cui al presente articolo si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente. Le partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato i conferimenti di cui al periodo precedente o le operazioni di cui all'articolo 178, in regime di neutralità fiscale, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita o in cui risultavano iscritte, come immobilizzazioni, le partecipazioni date in cambio.

5. Nelle ipotesi di cui ai commi 1, 2 e 2-bis, l'eccedenza in sospensione di imposta, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), relativa all'azienda conferita non concorre alla formazione del reddito del soggetto conferente e si trasferisce al soggetto conferitario a condizione che questi istituisca il vincolo di sospensione d'imposta previsto dalla norma predetta"

Infatti, “i conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell’esercizio di imprese commerciali non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze”.

Per far sì che ciò accada, il conferente: assumerà “[…] quale valore delle partecipazioni ricevute, l’ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell’azienda conferita”. Di conseguenza, in bilancio la partecipazione avrà lo stesso valore fiscale che aveva l’azienda ceduta, evitando qualsiasi forma di tassazione sulla plusvalenza.

Di contro, l’iscrizione di un maggior valore, invece, farà emergere la plusvalenza, con conseguente tassazione e stanziamento di imposte differite.

Il conferitario, invece, “subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell’attivo e del passivo dell’azienda stessa”, ciò sta a significare che la conferitaria iscriverà a bilancio i beni mantenendo lo stesso valore riconosciuto in capo al conferente prima dell’operazione.

L’AVVIAMENTO DEI CASI DI CONFERIMENTO DI AZIENDA

Con le modifiche all’articolo 176 del Testo Unico il Legislatore risolve anche i dubbi che potevano emergere nell’ambito di un conferimento d’azienda con riferimento al trasferimento dell’avviamento.

L’avviamento fiscalmente riconosciuto iscritto nel bilancio del conferente non poteva essere trasferito in capo alla società conferitaria. Infatti, l’Agenzia delle Entrate sosteneva che l’avviamento esistente in capo al conferente non è parte del complesso aziendale conferito e, di conseguenza, non sarebbe potuto essere trasferito in capo alla società conferitaria.

A seguito delle modifiche all’articolo 176 si prevede che l’avviamento iscritto nell’attivo patrimoniale del conferente venga automaticamente trasferito in capo al conferitario.

In sintesi, dal confronto delle norme abbiamo:

Prima della riforma	Dopo la riforma
Non è previsto l’automatico trasferimento del valore fiscale	È previsto l’automatico trasferimento anche del valore fiscale dell’avviamento in capo al conferitario.

dell'avviamento in capo al conferitario	L'avviamento viene automaticamente trasferito al conferitario, accrescendo dunque il valore dell'azienda oggetto dell'operazione.

GLI SCAMBI DI PARTECIPAZIONI

La nozione del realizzo controllato è rinvenibile nell'articolo 177 TUIR, che si applica nei casi di conferimento di partecipazioni che consentano alla conferitaria di acquisire il controllo della società conferita.

Il testo modificato risulta essere il seguente:

"1. La permuta, mediante la quale uno dei soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), del codice civile, contenente disposizioni in materia di società controllate e collegate ovvero incrementa [, in virtu' di un obbligo legale o di un vincolo statutario,] la percentuale di controllo, in altro soggetto indicato nelle medesime lettere a) e b), attribuendo ai soci di quest'ultimo proprie azioni [o quote], non dà luogo a componenti positivi o negativi del reddito imponibile a condizione che il costo delle azioni o quote date in permuta sia attribuito alle azioni o quote ricevute in cambio. L'eventuale conguaglio in denaro concorre a formare il reddito del percipiente ferma rimanendo, ricorrendone le condizioni, l'esenzione totale di cui all'articolo 87 e quella parziale di cui agli articoli 58 e articolo 68, comma 3.

2. In caso di conferimenti di azioni o quote in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile, il controllo di una società di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) o d), ovvero incrementa la percentuale di controllo, si considera valore di realizzo, ai fini della determinazione del reddito del conferente, quello corrispondente alla quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano anche nel caso in cui il valore di realizzo, determinato ai sensi del medesimo periodo, risulta inferiore al costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite. In tal caso, fatti salvi i casi di esenzione di cui all'articolo 87, qualora il valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4:

a) è inferiore al predetto valore di realizzo, la minusvalenza è deducibile per un ammontare pari alla differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite e il valore di realizzo;

b) è superiore al predetto valore di realizzo, la minusvalenza è deducibile per un ammontare pari alla differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite e il valore normale.

2-bis. Quando la società conferitaria non acquisisce il controllo di una società, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile, né incrementa la percentuale di controllo, le disposizioni di cui al comma 2 trovano comunque applicazione se sussistono entrambe le seguenti condizioni:

a) le partecipazioni conferite rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento oppure una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, a seconda che si tratti di partecipazioni rappresentate da titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;

b) le partecipazioni sono conferite in una società, esistente o di nuova costituzione, partecipata unicamente dal conferente o, nel caso il conferente sia una persona fisica, dal conferente e dai suoi familiari di cui all'articolo 5, comma 5.

2-ter. Se sono conferite partecipazioni detenute in una società, le cui azioni non sono negoziate in mercati regolamentati, che, al momento del conferimento, rientra tra i soggetti indicati all'articolo 162-bis, comma 1, lettere b) o c), numero 1), ai fini dell'applicazione della disposizione di cui al comma 2-bis, le percentuali ivi indicate devono sussistere per le partecipazioni da essa detenute direttamente, o indirettamente tramite società controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile anch'esse rientranti tra i soggetti indicati all'articolo 162-bis, comma 1, lettere b) o c), numero 1), il cui valore contabile complessivo è superiore alla metà del valore contabile totale delle partecipazioni da essa detenute direttamente o indirettamente tramite le suddette società controllate. Ai fini della determinazione delle percentuali rappresentate dalle partecipazioni e della quantificazione del loro valore contabile si tiene conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa.

2-quater. Nel caso di effettuazione di conferimenti ai sensi del precedente comma 2-bis, in capo alla conferitaria il termine di cui all'articolo 87, comma 1, lettera a), è esteso fino al sessantesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione delle partecipazioni conferite.

3. Si applicano le disposizioni dell'articolo 175, comma 2."

L'operazione si attua come un vero e proprio conferimento, pertanto immaginiamo le società Rossi (conferente) e Bianchi (conferitaria):

a) i soci della società Rossi conferiscono in Bianchi la partecipazione che possiedono in Rossi;

b) Bianchi aumenta il proprio patrimonio netto in conseguenza del conferimento e attribuisce le nuove azioni o quote emesse ai soci di Rossi che hanno effettuato il conferimento;

c) le azioni o quote di Bianchi ricevute in cambio sono determinate in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formatosi in capo alla società conferitaria per effetto del conferimento.

Confrontando le versioni ante e post modifica avremo in sintesi:

Prima della riforma	**Dopo la riforma**
La permuta trova applicazione nei casi in cui uno dei due soggetti coinvolti: - acquista o integra una partecipazione di controllo o - incrementa la percentuale di controllo in altro soggetto, in virtù di un obbligo legale o vincolo statutario	La permuta trova applicazione nei casi in cui uno dei due soggetti coinvolti: - acquista o integra una partecipazione di controllo o - incrementa la percentuale di controllo in altro soggetto. Non si applicano i vincoli legali o statutari, difatti si amplia il contenuto della disposizione
Valore di realizzo uguale al valore contabile	Il regime del realizzo controllato si applica anche ai conferimenti minusvalenti

PARTECIPAZIONI QUALIFICATE

La normativa sul conferimento estende la possibilità di applicare il regime del realizzo controllato anche alle partecipazioni in imprese considerate collegate ai sensi dell'articolo 2359 c.c.; tale possibilità è concessa nel caso in cui le partecipazioni siano conferite in una società partecipata unicamente dal conferente o anche da questi e dai suoi familiari.

HOLDING

Con le modifiche citate apportate dalla riforma vediamo ridefinito l'ambito di applicazione del regime del realizzo controllato ai conferimenti che coinvolgono le cosiddette holding. Il nuovo comma 2-ter dell'articolo 177 del Testo unico estende dunque l'applicazione del

realizzo controllato anche nel caso in cui "sono conferite partecipazioni detenute in una società, le cui azioni non sono negoziate in mercati regolamentati, e che inoltre, al momento del conferimento, rientrano tra i soggetti indicati all'articolo 162-bis, comma 1, lettere b) o c), numero 1" del TUIR.

La verifica delle soglie di cui al nuovo comma 2-bis deve essere condotta sulle partecipazioni detenute dalla holding:

a) direttamente,

o

b) indirettamente, tramite società controllate che siano anche esse qualificabili come holding.

Proponendo un confronto schematico avremo:

Prima della riforma	Dopo la riforma
Le percentuali di controllo ai fini della verifica della sussistenza del requisito del collegamento o del controllo si riferiscono a tutte le società della catena partecipativa, senza limite alcuno	Il test per la verifica del superamento delle soglie va effettuata sulle partecipazioni che rappresentano più della metà del valore contabile delle partecipazioni detenute dalla holding, La verifica è da effettuarsi sulla prima società della catena partecipativa non classificabile come holding, in modo da depurare il test dell'effetto demoltiplicativo che nelle lunghe catene partecipative, con interessenza di terzi, farebbe facilmente fallire la verifica

La verifica, inoltre, va condotta esclusivamente sulle partecipazioni che rappresentano più della metà del valore contabile complessivo delle partecipazioni oggetto di verifica.

CONCLUSIONI

Dall'analisi delle modifiche apportate agli articoli 175, 176 e 177 del Testo unico, notiamo che il Legislatore ha reso più omogenee le disposizioni inerenti i conferimenti sia di partecipazioni che di aziende, eliminando anche dissidi fra imprese e Agenzia delle Entrate.

L'Approfondimento

La gestione del risultato del 730/2025

PREMESSA

Dal 30 aprile 2025, sono disponibili on line, in modalità consultazione, le dichiarazioni precompilate relative al periodo d'imposta 2024 (modelli 730/2025 e REDDITI PF 2025). Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate con il comunicato stampa n. 21 diffuso mercoledì scorso, con il quale è stata anche resa nota la pubblicazione della nuova Guida "La dichiarazione precompilata 2025".

La nuova interfaccia grafica permette di consultare tutti i dati messi a disposizione dell'Agenzia e utilizzati dalla stessa per la formulazione del modello dichiarativo precompilato.

Anche quest'anno è possibile optare per il c.d. "730 semplificato", che nel 2024 è stato scelto da oltre la metà della platea dei contribuenti. Con questa modalità, il contribuente non deve più conoscere quadri, righi e codici ma viene guidato fino all'invio della dichiarazione con una interfaccia intuitiva e parole semplici. Le informazioni disponibili sono infatti messe a disposizione in maniera dettagliata e rappresentate in modo intuitivo, sulla base delle seguenti sezioni:

- "Famiglia", che comprende in particolare le informazioni su coniuge e figli;
- "Casa e altre proprietà", che comprende, ad esempio, le rendite catastali, gli eventuali contratti di locazione o interessi sul mutuo;
- "Lavoro", comprendente in particolare i redditi di lavoro dipendente o assimilati;
- "Spese sostenute per te e per la tua famiglia", che comprende gli oneri deducibili o detraibili sostenuti, anche per i familiari;
- "Altri redditi", ad esempio i redditi di lavoro autonomo occasionale;
- "Altre informazioni", ad esempio quelle relative a crediti d'imposta o acconti versati.

Il contribuente può accedere direttamente alla propria dichiarazione precompilata (modello 730/2025 o REDDITI PF 2025) utilizzando uno dei seguenti strumenti di autenticazione:

- il Sistema pubblico di identità digitale (SPID);
- la Carta di identità elettronica (CIE);
- la Carta nazionale dei servizi (CNS);

- le credenziali rilasciate dall'Agenzia delle Entrate (Fisconline/Entratel), per i soggetti titolati ad averle.

Con le più recenti novità introdotte ad opera del D.lgs. 1/2024, in attuazione della delega fiscale, l'utilizzo del Modello 730 è stato ulteriormente incentivato anche a favore di quei soggetti, che pur avendo un sostituto d'imposta, vogliano appoggiarsi direttamente all'Agenzia delle Entrate per l'erogazione dei rimborsi o il pagamento dell'importo a debito.

Per i modelli 730 senza sostituto, il contribuente dovrà operare in autonomia sia per comunicare il proprio numero di conto corrente, nel caso di saldo della liquidazione a credito (alternativamente verrà recapitato un assegno vidimato da Poste Italiane Spa), sia per effettuare i versamenti con Modello F24, nel caso di saldo a debito.

L'accettazione o la modifica e l'invio delle dichiarazioni precompilate (730 o REDDITI PF) potrà però avvenire solo a partire dal prossimo 15 maggio.

Il termine finale è invece quello "ordinario" del:

- 30 settembre 2025, per i modelli 730/2025;
- 31 ottobre 2025, per i modelli REDDITI PF 2025.

MODELLI CON SOSTITUTO D'IMPOSTA

Con la presentazione del Modello 730/2025 ordinario o precompilato, in cui sia indicato un sostituto d'imposta, il risultato della liquidazione dell'imposta è riportato:

- a rigo 161, Modello 730-3, nel caso in cui emerga un debito. Detto importo viene trattenuto dal sostituto d'imposta o dall'Ente pensionistico in busta paga e potrà essere, eventualmente, oggetto di rateizzazione, su richiesta del contribuente;
- a rigo 163, Modello 730-3, nel caso in cui emerga un credito. Detto importo viene rimborsato dal datore di lavoro o dall'Ente pensionistico in busta paga, in una o più tranche.

MOD. 730 ORDINARIO - IMPORTI DA TRATTENERE O DA RIMBORSARE			
	RICHIESTA DI RATEIZZAZIONE DEI VERSAMENTI DI SALDO E DEGLI EVENTUALI ACCONTI IN ____ RATE	SALDO E PRIMO ACCONTO	SECONDO O UNICO ACCONTO
161	IMPORTO CHE SARA' TRATTENUTO DAL DATORE DI LAVORO O DALL'ENTE PENSIONISTICO IN BUSTA PAGA Saldo e primo acconto nel mese di luglio (agosto/settembre per i pensionati). Secondo o unico acconto nel mese di novembre Nel caso di richiesta di rateizzazione il saldo ed il primo acconto saranno ripartiti in base al numero di rate richiesto	1 ,00	2 ,00
162	IMPORTO DA VERSARE CON IL MOD. F24 (dipendenti senza sostituto). Saldo e primo acconto nel mese di giugno. Secondo o unico acconto nel mese di novembre. Per il dettaglio delle imposte da versare vedere i righi da 231 a 245	,00	,00
			CREDITO
163	IMPORTO CHE SARA' RIMBORSATO DAL DATORE DI LAVORO O DALL'ENTE PENSIONISTICO IN BUSTA PAGA Nel mese di luglio (agosto/settembre per i pensionati)		,00
164	IMPORTO CHE SARA' RIMBORSATO DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE (dipendenti senza sostituto)		,00

Il sostituto d'imposta indicato nel Modello 730/2025 procederà, quindi, a decorrere dalla retribuzione di competenza del mese di luglio:

- ad effettuare i rimborsi che derivano dal Modello 730-4, relativi all'IRPEF e alle altre imposte indicate, oppure
- a trattenere le somme o le rate dovute a titolo di saldo e primo acconto relativi all'IRPEF e alla cedolare secca, alle addizionali regionale e comunale all'IRPEF, di acconto del 20% su taluni redditi soggetti a tassazione separata, di acconto all'addizionale comunale all'IRPEF e dell'imposta sostitutiva sui premi di risultato.

Nel primo caso (risultato a credito), il sostituto d'imposta eroga il rimborso fino a concorrenza della propria capienza fiscale. Qualora quest'ultima risulti insufficiente a consentire il rimborso integrale, gli importi residui potranno essere rimborsati operando sulle ritenute d'acconto dei mesi successivi dello stesso periodo d'imposta, fino al mese di dicembre.

Viceversa (risultato a debito), nel caso in cui la retribuzione erogata nel mese di luglio dovesse essere insufficiente a garantire il versamento dell'intero importo dovuto, la parte residua verrà trattenuta dalle buste paga dei mesi successivi fino alla fine del periodo d'imposta e, comunque, fino al completo pagamento dell'importo dovuto. La somma sarà tuttavia maggiorata dell'interesse dello 0,40% mensile, previsto per le ipotesi di incapienza. Per importi a debito uguali o inferiori a 12 euro, non va effettuato alcun pagamento.

Per i pensionati, che indicano quale sostituto d'imposta un ente pensionistico, le operazioni sopra citate sono effettuate a partire dal mese di agosto o di settembre.

Per i saldi a debito, a novembre viene effettuata la trattenuta delle somme dovute a titolo di seconda o unica rata di acconto relativo all'IRPEF e alla cedolare secca. Entro il 10.10.2025 (salvo modifiche), il contribuente, sotto la sua responsabilità, può comunicare per iscritto al sostituto d'imposta l'eventuale importo che ritiene dovuto al Fisco, qualora fosse minore di quello risultante dal prospetto di liquidazione (metodo c.d. "previsionale").

MODELLI SENZA SOSTITUTO D'IMPOSTA

Con la presentazione del Modello 730/2025 ordinario o precompilato, in cui non sia indicato un sostituto d'imposta, c.d. modello "senza sostituto d'imposta", il risultato della liquidazione dell'imposta è riportato:

- a rigo 162, Modello 730-3, nel caso in cui emerga un debito. Detto importo dovrà essere versato dal contribuente, tramite Modello F24, utilizzando i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (home banking, Fisconline, intermediario abilitato, etc.);
- a rigo 164, Modello 730-3, nel caso in cui emerga un credito. Il rimborso di detto credito sarà operato direttamente dall'Agenzia delle Entrate, tramite bonifico bancario o assegno vidimato recapitato presso il domicilio del contribuente.

MOD. 730 ORDINARIO - IMPORTI DA TRATTENERE O DA RIMBORSARE			
	RICHIESTA DI RATEIZZAZIONE DEI VERSAMENTI DI SALDO E DEGLI EVENTUALI ACCONTI IN ____ RATE	SALDO E PRIMO ACCONTO	SECONDO O UNICO ACCONTO
161	IMPORTO CHE SARA' TRATTENUTO DAL DATORE DI LAVORO O DALL'ENTE PENSIONISTICO IN BUSTA PAGA Saldo e primo acconto nel mese di luglio (agosto/settembre per i pensionati). Secondo o unico acconto nel mese di novembre Nel caso di richiesta di rateizzazione il saldo ed il primo acconto saranno ripartiti in base al numero di rate richiesto	1 ,00	2 ,00
162	IMPORTO DA VERSARE CON IL MOD. F24 (dipendenti senza sostituto). Saldo e primo acconto nel mese di giugno. Secondo o unico acconto nel mese di novembre. Per il dettaglio delle imposte da versare vedere i righi da 231 a 245	,00	,00
			CREDITO
163	IMPORTO CHE SARA' RIMBORSATO DAL DATORE DI LAVORO O DALL'ENTE PENSIONISTICO IN BUSTA PAGA Nel mese di luglio (agosto/settembre per i pensionati)		,00
164	IMPORTO CHE SARA' RIMBORSATO DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE (dipendenti senza sostituto)		,00

A decorrere dal 2024, ai sensi di quanto disposto dal comma 2, articolo 2, D.lgs. 1/2024 (c.d. "Decreto Adempimenti"), anche i soggetti titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati, anche in presenza di un datore di lavoro o ente pensionistico che possa effettuare le operazioni di conguaglio, possono scegliere di presentare il Modello 730 c.d. "*in assenza di sostituto*".

In tal modo, il relativo importo a credito potrà essere erogato direttamente dall'Agenzia delle Entrate mentre, in ipotesi di liquidazione a debito, il contribuente dovrà versare in autonomia i modelli F24 contenenti il *quantum* determinato con il Modello 730.

Nel caso in cui dalla dichiarazione emerga un debito, il soggetto che presta l'assistenza fiscale dovrà, alternativamente:

- trasmettere il Modello F24 in via telematica all'Agenzia delle Entrate (si ritiene che, per tale servizio, il CAF o il professionista possa richiedere al contribuente un compenso);
- consegnare al contribuente, almeno dieci giorni prima della scadenza del termine di pagamento, il Modello F24 compilato per il successivo pagamento.

Nel caso di liquidazione a debito con modello F24, i versamenti devono essere effettuati con le stesse modalità ed entro i termini previsti per il pagamento delle imposte derivanti dal

Modello REDDITI PF 2025. Ai sensi dell'articolo 17, comma 1, D.P.R. 435/2001, il termine di versamento ordinario è stabilito al 30.06.2025.

Il versamento potrà essere eseguito anche entro il trentesimo giorno successivo al termine previsto, con maggiorazione dello 0,40%, quindi entro il 30.07.2025.

Qualora dalla dichiarazione emerga un credito, i rimborsi relativi all'IRPEF, alle addizionali, alla cedolare secca, all'imposta sostitutiva sui premi di risultato, sono erogati direttamente dall'Agenzia delle Entrate sulla base del risultato finale della dichiarazione. In particolare:

- se il contribuente ha fornito all'Agenzia delle Entrate le coordinate del proprio conto corrente bancario o postale (IBAN), il rimborso è accreditato su detto conto;
- se il contribuente non ha comunicato le proprie coordinate bancarie o postali, in conformità a quanto indicato nel D.M. 22 novembre 2019, l'erogazione dei rimborsi avviene tramite titoli di credito a copertura garantita (assegni vidimati) emessi da Poste Italiane Spa.

Come anticipato, si ricorda che i rimborsi di importo inferiore o uguale a 12 euro non vengono erogati (idem per gli importi a debito). Per i soggetti privi di sostituto di imposta, tali importi sono indicati nella colonna 5, righi da 191 a 196, Modello 730-3.

Il contribuente può decidere di utilizzare le somme a credito anche in compensazione mediante Modello F24 o riportandole nella successiva dichiarazione (nella prima dichiarazione utile, in caso di esonero dall'obbligo di presentazione). Qualora si intenda utilizzare i crediti in compensazione (articolo 17, D.lgs. 241/1997) relativi ad imposte sui redditi e alle relative addizionali o alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, è necessario avvalersi esclusivamente dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

La Risoluzione 110/2019 ha chiarito che, a prescindere dalla tipologia di compensazione effettuata, resta fermo l'obbligo di presentare il Modello F24 "a saldo zero" esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, nel caso in cui siano effettuate delle compensazioni, ai sensi dell'articolo 11, comma 2, lett. a), D.L. 66/2014.

A partire dal 01.07.2024, per effetto delle modifiche apportate al comma 2, articolo 11, D.L. 66/2014, ad opera del comma 95, Legge 213/2023 (Legge di Bilancio 2024), tutte le compensazioni di crediti nel Modello F24 devono essere effettuate esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, a prescindere dal saldo finale dello stesso Modello F24 (a zero o positivo).

LE VERIFICHE PREVENTIVE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In entrambi i casi (Modello con o senza sostituto d'imposta), entro quattro mesi dal termine previsto per la trasmissione della dichiarazione, ovvero dalla data della trasmissione della stessa, se avvenuta tardivamente, nei casi previsti dalla Legge, l'Agenzia delle Entrate può effettuare controlli preventivi sul Modello 730 presentato.

Si ricorda che i controlli preventivi, disciplinati dal comma 3-bis, articolo 5, D.lgs. 175/2014, possono essere effettuati qualora:

- siano presenti determinati elementi di incoerenza rispetto ai criteri pubblicati con specifico Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate (non risulta ancora pubblicato il Provvedimento relativo alla dichiarazione 2025), ovvero
- dal prospetto di liquidazione della dichiarazione emerga un rimborso di importo superiore a 4.000,00 euro.

Al termine delle operazioni di controllo preventivo ed entro il sesto mese successivo al termine previsto per la trasmissione della dichiarazione (ovvero dalla data della trasmissione, in caso di dichiarazione tardiva), l'Agenzia delle Entrate eroga il rimborso eventualmente spettante.

PARTICOLARI TIPOLOGIE REDDITUALI

L'Agenzia delle Entrate prevede una specifica modalità di esecuzione dei rimborsi, nonché dei relativi pagamenti, nel caso di presentazione del Modello 730 ordinario o precompilato in cui siano presenti anche redditi:

- da attività lavorative nel settore turistico (rigo C16);
- da rivalutazione terreni (righi M76-77);
- di capitale soggetti a imposizione sostitutiva (rigo M31);
- derivanti da investimenti e attività estere di natura finanziaria o patrimoniale (quadro W), per i quali è applicata, in via generale, un'imposta sostitutiva.

Qualora dalla liquidazione delle imposte sostitutive sopra indicate dovesse emergere un debito, il soggetto che presta l'assistenza fiscale (CAF/professionista abilitato) dovrà, alternativamente:

- trasmettere il Modello F24 in via telematica all'Agenzia delle Entrate;
- consegnare al contribuente, almeno dieci giorni prima della scadenza del termine di pagamento, il Modello F24 precompilato.

Anche in presenza di un sostituto d'imposta, con liquidazione a debito, dette imposte devono essere versate tramite Modello F24 e non è ammessa la possibilità che il sostituto d'imposta trattenga la somma in busta paga.

Per il pagamento con il Modello F24 degli eventuali importi a debito derivanti dall'insieme delle imposte sostitutive in esame, il soggetto che presta l'assistenza fiscale è tenuto ad utilizzare prioritariamente gli eventuali importi a credito derivanti dalle medesime imposte sostitutive e, per l'eventuale debito residuo, i crediti derivanti dalle singole imposte principali (IRPEF, addizionali regionali e comunali, cedolare secca).

Si segnala che, in caso di presentazione del Modello 730 in forma congiunta e in presenza di debiti derivanti dalle predette imposte sostitutive, l'utilizzo dei crediti in compensazione con Modello F24 deve essere effettuato separatamente per il dichiarante e per il coniuge.

Entro i medesimi termini previsti per il pagamento delle imposte derivanti dal Modello REDDITI PF 2024 (30.06.2025 oppure 30.07.2025 con maggiorazione 0,40%) il contribuente può effettuare il pagamento presentando il modello F24:

- presso una banca, in un ufficio postale o presso l'agente della riscossione;
- in via telematica, utilizzando i servizi online dell'Agenzia delle Entrate o del sistema bancario e postale.

Qualora dalla liquidazione delle imposte sostitutive sopra indicate dovesse emergere un credito, la parte di credito non destinata a essere utilizzata in compensazione nel Modello F24, è rimborsata direttamente dall'Agenzia delle Entrate.

Se il contribuente ha fornito all'Agenzia delle Entrate le coordinate del proprio conto corrente bancario o postale (IBAN), il rimborso è accreditato su detto conto.

UNA SINTESI DEGLI ADEMPIMENTI A CARICO DI CONTRIBUENTI E SOSTITUTI D'IMPOSTA

SOSTITUTO D'IMPOSTA	
DA LUGLIO A NOVEMBRE 2025	**ENTRO IL**

	10.11.2025
Trattiene le somme dovute per le imposte o effettua i rimborsi. In caso di rateizzazione dei versamenti di saldo e degli eventuali acconti, trattiene la prima rata. Le ulteriori rate, maggiorate dell'interesse dello 0,33% mensile, sono trattenute dalle retribuzioni dei mesi successivi. Se la retribuzione è insufficiente per il pagamento delle imposte (ovvero degli importi rateizzati) trattiene la parte residua, maggiorata dell'interesse nella misura dello 0,40% mensile, è trattenuta dalle retribuzioni dei mesi successivi.	**Aggiunge** alle ritenute le **somme dovute a titolo di secondo acconto IRPEF**. Se la retribuzione è insufficiente per il pagamento delle imposte, trattiene la parte residua, maggiorata dell'interesse nella misura dello 0,40% mensile, è trattenuta dalla retribuzione del mese di dicembre.

CONTRIBUENTE		
DA LUGLIO A NOVEMBRE 2025	**ENTRO IL 10.10.2025**	**ENTRO IL 10.11.2025**
Riceve la retribuzione con i rimborsi o con le trattenute delle somme dovute. In caso di rateizzazione dei versamenti di saldo e degli eventuali acconti è trattenuta la prima rata. Le ulteriori rate, maggiorate dell'interesse dello 0,33% mensile, sono trattenute dalle retribuzioni dei mesi successivi. Se la retribuzione è insufficiente per il pagamento delle imposte (ovvero degli importi rateizzati) la parte residua, maggiorata dell'interesse nella misura	**Comunica al sostituto d'imposta di non voler effettuare il secondo o unico acconto IRPEF o di volerlo effettuare in misura inferiore** rispetto a quello indicato nel Mod. 730-3.	**Riceve la retribuzione con le trattenute delle somme dovute a titolo di secondo acconto IRPEF**. Se la retribuzione è insufficiente per il pagamento delle imposte, la parte residua, maggiorata dell'interesse nella misura dello 0,40% mensile, è trattenuta dalla retribuzione del mese di dicembre.

dello 0,40% mensile, è trattenuta dalle retribuzioni dei mesi successivi.		

Le prossime scadenze

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.
20 maggio 2025	**ENASARCO** Termine entro cui versare i contributi previdenziali relativi al trimestre gennaio-marzo 2025.

25 maggio 2025	**ELENCHI INTRASTAT** Termine entro cui presentare in via telematica gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, oltre che le prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.
30 maggio 2025	**BILANCIO** Termine entro cui depositare il bilancio, approvato entro il 30.04.2025, e degli allegati nel Registro Imprese.