

Circolare mensile

45/2025

Settembre 2025

LUGLIO 2025: NOVITÀ 3

1	Auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti - Determinazione del <i>fringe benefit</i> - Chiarimenti	3
2	Mancata stipulazione della polizza catastrofale da parte delle imprese - Preclusione alla fruizione di agevolazioni	4
3	Applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2024 - Chiarimenti.....	5
4	Comunicazioni di anomalie ai fini ISA per il triennio 2021-2023	5
5	Omessa presentazione della dichiarazione IVA per il 2024 o mancata compilazione dei quadri VE e VJ - Avvisi di anomalia	6
6	Controlli preventivi sui modelli 730/2025 con rimborsi - Approvazione dei criteri per individuare gli elementi di incoerenza	7
7	Spese di gestione dello studio professionale - Riaddebito delle spese comuni di studio - Imponibilità IVA	8
8	Imposta sostitutiva sulle mance - Lavoratori delle strutture ricettive e degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande - Ulteriori chiarimenti	9
9	Ritenute sui premi ai lavoratori sportivi - Chiarimenti.....	10
10	Indennità convertite in <i>welfare</i> - Regime di esclusione dalla formazione del reddito imponibile - Inapplicabilità	10
11	Credito d'imposta per la formazione dei giovani imprenditori agricoli - Presentazione delle domande	11
12	Credito d'imposta per investimenti nella ZES Unica per il Mezzogiorno - Limite del 50% per gli immobili - Chiarimenti.....	13
13	Distinzione tra crediti d'imposta "inesistenti" e crediti d'imposta "non spettanti" - Chiarimenti	14
14	Credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo - Certificazione attestante la qualificazione degli investimenti - Comunicazione all'Agenzia delle Entrate	15
15	Rinunce dei soci persone fisiche a crediti relativi a dividendi - Chiarimenti.....	15
16	Dividendi di fonte estera "privilegiati" - Criteri di individuazione.....	16
17	Fabbricati abitativi colpiti dagli eventi alluvionali del 2023 e 2024 nelle Regioni Emilia Romagna e Toscana - Esenzione dall'IMU	16
18	Concordato semplificato - Imponibilità delle sopravvenienze attive da riduzione di debiti	17
19	Liquidazione controllata - Applicazione della disciplina ordinaria del reddito d'impresa.....	17
20	Composizione negoziata - Cessione d'azienda e misure premiali fiscali	18
21	Sistema di controllo del rischio fiscale - Regime opzionale - Provvedimento attuativo	19
22	Abitazione principale ai fini dell'ICI - Requisito della dimora abituale per i familiari del possessore - Incostituzionalità	20
23	Decadenza dal concordato preventivo biennale per debiti tributari superiori a 5.000 euro - riammissione alla "rottamazione- <i>quater</i> "	22
24	Cause ostative al regime forfetario di cui alla L. 190/2014	22
25	Stabile organizzazione in Italia - Intervento - Trattamento ai fini IVA	22
26	Persona fisica armatore di un'unità da diporto - Qualificazione come sostituto d'imposta "per opzione" - Esclusione.....	23
27	Ritardi nei pagamenti - Individuazione dei tassi "legali" di mora applicabili al secondo semestre 2025.....	24

1 AUTO CONCESSE IN USO PROMISCUO AI DIPENDENTI - DETERMINAZIONE DEL *FRINGE BENEFIT* - CHIARIMENTI

Con la circ. 3.7.2025 n. 10, l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni in merito alla nuova disciplina per la determinazione del *fringe benefit* relativo alle auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti ai sensi dell'art. 51 co. 4 lett. a) del TUIR, alla luce delle modifiche apportate dall'art. 1 co. 48 della L. 207/2024 e dall'art. 6 co. 2-*bis* del DL 19/2025 (che ha introdotto il co. 48-*bis* nel suddetto art. 1 della L. 207/2024).

Tali indicazioni sono state ribadite con la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 22.7.2025 n. 192.

1.1 NUOVA DISCIPLINA

L'art. 51 co. 4 lett. a) del TUIR, come modificato dall'art. 1 co. 48 della L. 207/2024, prevede che per gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori di nuova immatricolazione, concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dall'1.1.2025, si assume il 50% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle elaborate dall'ACI, al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente.

Tale percentuale è ridotta al:

- 10% per i veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica;
- 20% per i veicoli elettrici ibridi *plug in*.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la nuova disciplina, basata sulla tipologia di alimentazione dell'auto, si applica ai veicoli che rispettano congiuntamente i seguenti requisiti:

- sono immatricolati a decorrere dall'1.1.2025;
- sono concessi in uso promiscuo ai lavoratori dipendenti con contratti stipulati a decorrere dall'1.1.2025;
- sono assegnati (cioè consegnati) ai lavoratori dipendenti a decorrere dall'1.1.2025.

1.2 DISCIPLINA TRANSITORIA

È prevista una disciplina transitoria in base alla quale resta ferma la modalità di determinazione del *fringe benefit* vigente al 31.12.2024 con riferimento ai veicoli concessi in uso promiscuo dall'1.7.2020 al 31.12.2024 e ai veicoli ordinati dai datori di lavoro entro il 31.12.2024 e concessi in uso promiscuo dall'1.1.2025 al 30.6.2025 (art. 1 co. 48-*bis* della L. 207/2024).

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il regime previgente, in base alla disciplina transitoria, si applica:

- ai veicoli immatricolati, oggetto di contratti di concessione in uso promiscuo e consegnati al dipendente dall'1.7.2020 al 31.12.2024, fino alla naturale scadenza di tali contratti;
- ove il veicolo sia stato ordinato dal datore di lavoro entro il 31.12.2024 e sia stato consegnato al dipendente dall'1.1.2025 al 30.6.2025, fermo restando che nel periodo compreso tra l'1.7.2020 e il 30.6.2025 devono sussistere anche gli ulteriori requisiti di immatricolazione e stipulazione del contratto. Se i requisiti di immatricolazione, stipulazione del contratto e consegna del veicolo sono tutti soddisfatti nel 2025, è possibile applicare la nuova disciplina ove più favorevole.

1.3 CRITERIO DEL VALORE NORMALE

Nei casi in cui non trovi applicazione né la nuova né la previgente disciplina, il *fringe benefit* è determinato con il criterio del valore normale, al netto dell'utilizzo aziendale.

Ad esempio, il criterio di tassazione del *fringe benefit* basato sul “valore normale” trova applicazione nel caso in cui si tratti di veicoli ordinati entro il 31.12.2024, concessi in uso promiscuo ai lavoratori dipendenti con contratti stipulati nel 2024, immatricolati nel 2025 e consegnati al lavoratore a luglio 2025.

1.4 PROROGA DEL CONTRATTO

In merito all'ipotesi di proroga del contratto di concessione in uso promiscuo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che resta applicabile la disciplina fiscale relativa al momento della sottoscrizione dell'originario contratto, fino alla scadenza della proroga, purché alla data della stipula risultino soddisfatti i requisiti normativamente previsti.

1.5 RIASSEGNAZIONE DEL VEICOLO

In caso di riassegnazione del veicolo ad un altro dipendente, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la disciplina fiscale applicabile va individuata sulla base delle disposizioni vigenti al momento della riassegnazione.

2 MANCATA STIPULAZIONE DELLA POLIZZA CATASTROFALE DA PARTE DELLE IMPRESE - PRECLUSIONE ALLA FRUIZIONE DI AGEVOLAZIONI

Il Ministero delle Imprese e del *made in Italy* ha pubblicato in data 25.7.2025 sul proprio sito istituzionale (www.mimit.gov.it) il DM 18.6.2025, che adegua la disciplina degli incentivi di competenza della Direzione Generale per gli incentivi alle imprese del Ministero alla normativa sull'obbligo per le imprese di dotarsi di polizze catastrofali.

Le imprese tenute all'obbligo di stipula delle polizze catastrofali che non abbiano adempiuto nei termini di legge non potranno quindi accedere alle misure individuate nel DM.

2.1 SISTEMA DELLE SANZIONI

Se un'impresa tenuta a dotarsi di polizza catastrofale ai sensi dell'art. 1 co. 101 ss. della L. 213/2023 non adempie, dell'inadempimento “*si deve tener conto nell'assegnazione di contributi, sovvenzioni o agevolazioni di carattere finanziario a valere su risorse pubbliche, anche con riferimento a quelle previste in occasione di eventi calamitosi e catastrofali*” (art. 1 co. 102 della L. 213/2023).

Il Ministero delle Imprese e del *made in Italy*, in una FAQ del 14.4.2025, aveva chiarito che la norma non ha carattere autoapplicativo, pertanto è la singola Amministrazione titolare di misure di sostegno e agevolazione a dovere dare attuazione alla disposizione, definendo le modalità con cui intende tener conto del mancato adempimento all'obbligo assicurativo in relazione alle proprie misure, “*coerentemente con le tempistiche recate dall'articolo 1 del decreto legge 31 marzo 2025, n. 39*”.

Il DM 18.6.2025 attua quindi la previsione di cui all'art. 1 co. 102 della L. 213/2023, in relazione alle agevolazioni di competenza della Direzione Generale per gli incentivi alle imprese del Ministero delle Imprese e del *made in Italy*.

2.2 ELENCO DELLE MISURE NON FRUIBILI

Le agevolazioni di competenza della Direzione Generale per gli incentivi alle imprese del Ministero delle Imprese e del *made in Italy*, per l'accesso alle quali occorre avere stipulato la polizza catastrofale sono le seguenti:

- “Contratti di sviluppo” (art. 43 del DL 25.6.2008 n. 112 e DM 9.12.2014);
- “Interventi di riqualificazione destinati alle aree di crisi industriale ai sensi della Legge 181/89” (DM 24.3.2022);
- “Regime di aiuto finalizzato a promuovere la nascita e lo sviluppo di società cooperative di piccola e media dimensione (Nuova Marcora)” (DM 4.1.2021 e DM 30.7.2025);
- “Sostegno alla nascita e allo sviluppo di start up innovative in tutto il territorio nazionale (*Smart & Start*)” (DM 24.9.2014);

- segue*
- “Agevolazioni a sostegno di progetti di ricerca e sviluppo per la riconversione dei processi produttivi nell’ambito dell’economia circolare” (DM 11.6.2020);
 - “Fondo per la salvaguardia dei livelli occupazionali e la prosecuzione dell’attività d’impresa” (DM 29.10.2020);
 - “Mini contratti di sviluppo” (DM 12.8.2024);
 - “Agevolazioni alle imprese per la diffusione e il rafforzamento dell’economia sociale” (DM 3.7.2015);
 - “Sostegno per l’autoproduzione di energia da fonti rinnovabili nelle PMI” (DM 13.11.2024);
 - “Finanziamento di *start-up*” (DM 11.3.2022);
 - “Supporto a *start-up* e *venture capital* attivi nella transizione ecologica” (DM 3.3.2022).

Si tratta delle sole misure di competenza della Direzione Generale per gli incentivi alle imprese del Ministero delle Imprese e del *made in Italy*; per un’indicazione completa delle misure alle quali è precluso l’accesso in caso di mancata stipulazione della polizza catastrofale si devono attendere i corrispondenti provvedimenti delle altre amministrazioni.

2.3 OPERATIVITÀ DELL’ESCLUSIONE DAGLI INCENTIVI

Le disposizioni contenute nel DM 18.6.2025 si applicano alle domande di agevolazioni presentate successivamente alle date entro cui le imprese sono chiamate ad adeguarsi all’obbligo di stipulazione della polizza catastrofale e, comunque, successivamente alla pubblicazione del decreto stesso (avvenuta il 25.7.2025).

Si ricorda che, in base al citato DL 39/2025, conv. L. 78/2025, i termini per adeguarsi all’obbligo assicurativo sono i seguenti:

- 31.3.2025 per le grandi imprese, con applicazione delle sanzioni dal 30.6.2025;
- 1.10.2025 per le medie imprese;
- 31.12.2025 per le piccole e micro imprese.

Per le imprese della pesca e dell’acquacoltura, il termine è fissato al 31.12.2025 (art. 19 co. 1-*quater* del DL 202/2024, conv. L. 15/2025).

3 APPLICAZIONE DEGLI ISA PER IL PERIODO D’IMPOSTA 2024 - CHIARIMENTI

Con la circ. 18.7.2025 n. 11, l’Agenzia delle Entrate riepiloga degli aspetti di maggior interesse in relazione all’applicazione degli ISA per il periodo d’imposta 2024 (modelli REDDITI 2025), delineando un quadro applicativo analogo a quello del precedente periodo d’imposta. Sono, infatti, confermate le variabili “precalcolate” e le relative modalità di acquisizione dal Cassetto fiscale, la struttura delle comunicazioni dei dati rilevanti e del *software* applicativo, nonché le condizioni per fruire dei benefici del regime premiale ISA e i correttivi congiunturali.

3.1 COMPILAZIONE DEL MODELLO ISA ANCHE PER STP E SOCIETÀ TRA AVVOCATI

Per il periodo d’imposta 2024 sono state integrate le ipotesi in cui, a fronte di una causa di esclusione, è comunque necessario compilare e trasmettere il modello ISA a fini statistici. L’obbligo interessa alcuni ISA relativi ad attività professionali che vengono svolte in forma d’impresa da società tra professionisti (STP) e società tra avvocati.

3.2 ACQUISIZIONE DELLE PRECALCOLATE ISA DURANTE IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

In relazione alle precalcolate ISA, viene ribadita la necessità della loro preventiva importazione nel *software* di compilazione degli ISA. Solo in presenza di cause di esclusione con obbligo di compilazione del modello (es. imprese multiattività), il contribuente può

esimersi dall'acquisizione di queste variabili.

Fanno eccezione a ciò i soggetti che hanno aderito al concordato preventivo biennale 2024-2025 per i quali, ancorché rilevi l'esclusione dall'applicazione degli ISA e l'obbligo di sola presentazione del modello, è comunque necessario procedere all'acquisizione dei dati precalcolati, al fine di consentire la corretta costruzione della base dati degli ISA che saranno applicati nelle annualità successive e della metodologia del CPB.

4 COMUNICAZIONI DI ANOMALIE AI FINI ISA PER IL TRIENNIO 2021-2023

Il provv. Agenzia delle Entrate 24.7.2025 n. 305720 ha approvato diverse tipologie di anomalie nei dati dichiarati ai fini degli ISA per il triennio 2021-2023.

4.1 TIPOLOGIE DI ANOMALIA

In relazione al triennio considerato, il provvedimento individua 24 tipi di anomalie nei dati dichiarati ai fini degli ISA che riguardano, tra l'altro, l'anomala indicazione delle cause di esclusione, l'omessa corrispondenza con i dati emergenti dalle Certificazioni uniche, le incoerenze nella gestione del magazzino.

4.2 INOLTRO NEL CASSETTO FISCALE

Le comunicazioni sono messe a disposizione nel Cassetto fiscale del contribuente, accessibile anche dagli intermediari incaricati muniti di delega.

4.3 CHIARIMENTI MEDIANTE IL SOFTWARE APPOSITO

Se è stata ricevuta una comunicazione, è possibile e preferibile fornire chiarimenti e precisazioni utilizzando il *software* reso disponibile dall'Agenzia delle Entrate "Software di compilazione anomalie 2025".

4.4 REGOLARIZZAZIONE

Ove si ritenga fondata l'anomalia, gli errori e le omissioni possono essere regolarizzati presentando una dichiarazione integrativa, comprensiva della comunicazione dei dati rilevanti corretta, ricorrendo al ravvedimento operoso (art. 13 del DLgs. 472/97) per la riduzione delle sanzioni, in ragione del tempo trascorso dalla commissione della violazione.

5 OMESSA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA PER IL 2024 O MANCATA COMPILAZIONE DEI QUADRI VE E VJ - AVVISI DI ANOMALIA

Con il provv. Agenzia delle Entrate 3.7.2025 n. 280268, sono state individuate le modalità attraverso le quali mettere a disposizione, del contribuente e della Guardia di Finanza, le informazioni che segnalano:

- la possibile mancata presentazione della dichiarazione IVA per il periodo d'imposta 2024 (modello IVA 2025);
- oppure la presentazione della stessa senza la compilazione del quadro VE, o con operazioni attive dichiarate per un ammontare inferiore a 1.000 euro;
- oppure la presentazione della stessa senza la compilazione del quadro VJ, in relazione agli obblighi dichiarativi da parte del cessionario/committente connessi al regime di inversione contabile (*reverse charge*).

A tali scopi, l'Agenzia delle Entrate utilizza i dati delle fatture elettroniche emesse e ricevute, nonché quelli dei corrispettivi giornalieri memorizzati e trasmessi telematicamente dai contribuenti soggetti passivi IVA.

5.1 CONTENUTO DELLA COMUNICAZIONE

La comunicazione è inviata al domicilio digitale del contribuente e contiene le seguenti informazioni:

- codice fiscale e denominazione (o cognome e nome, in caso di persona fisica) del contribuente;

- numero identificativo e data della comunicazione, codice atto e periodo d'imposta;
- data e protocollo telematico della dichiarazione IVA trasmessa per il periodo d'imposta 2024;
- data di elaborazione della comunicazione, in caso di mancata presentazione della dichiarazione IVA entro i termini prescritti;
- modalità con cui il contribuente può richiedere informazioni o segnalare all'Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti;
- modalità con cui il contribuente può regolarizzare errori o omissioni e beneficiare della riduzione delle relative sanzioni mediante il ravvedimento operoso.

5.2 MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLE COMUNICAZIONI

Le suddette comunicazioni sono:

- trasmesse al contribuente all'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) attivato dallo stesso;
- consultabili, da parte del contribuente stesso, all'interno dell'area riservata del portale informatico dell'Agenzia delle Entrate denominata "Cassetto fiscale" e dell'interfaccia web "Fatture e Corrispettivi".

5.3 RICHIESTA DI INFORMAZIONI E REGOLARIZZAZIONE

A fronte della comunicazione, il contribuente potrà:

- richiedere informazioni oppure segnalare all'Agenzia delle Entrate elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti, con le modalità indicate nella comunicazione inviata, in grado di giustificare la presunta anomalia rilevata;
- regolarizzare gli errori o le omissioni commesse in relazione alla dichiarazione IVA per il periodo d'imposta 2024, beneficiando della riduzione delle sanzioni amministrative prevista dalla disciplina del ravvedimento operoso, ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97, come modificato dal DLgs. 14.6.2024 n. 87 (trattandosi di violazioni commesse dall'1.9.2024).

6 CONTROLLI PREVENTIVI SUI MODELLI 730/2025 CON RIMBORSI - APPROVAZIONE DEI CRITERI PER INDIVIDUARE GLI ELEMENTI DI INCOERENZA

Con il provv. 1.7.2025 n. 277593, l'Agenzia delle Entrate ha approvato i criteri per individuare gli elementi di incoerenza da utilizzare per effettuare i controlli preventivi dei modelli 730/2025 che determinano un rimborso in capo al contribuente, confermando quanto era già stato previsto in relazione ai modelli 730/2017, 730/2018, 730/2019, 730/2020, 730/2021, 730/2022, 730/2023 e 730/2024.

6.1 IPOTESI CHE COMPORTANO CONTROLLI PREVENTIVI SUI MODELLI 730

Ai sensi dell'art. 5 co. 3-bis del DLgs. 175/2014, infatti, l'Agenzia della Entrate può effettuare controlli preventivi nel caso di presentazione del modello 730 direttamente da parte del contribuente, ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale, con modifiche rispetto alla dichiarazione precompilata che incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta e che:

- presentano elementi di incoerenza rispetto a particolari criteri, determinati con provvedimento della stessa Agenzia;
- ovvero determinano un rimborso di importo superiore a 4.000 euro.

6.2 CRITERI PER DETERMINARE GLI ELEMENTI DI INCOERENZA

Con il provv. 1.7.2025 n. 277593, l'Agenzia delle Entrate ha quindi determinato i criteri cui fare riferimento per identificare i suddetti elementi di incoerenza, stabilendo che

occorre individuare:

- lo scostamento per importi significativi dei dati risultanti nei modelli di versamento, nelle Certificazioni Uniche e nelle dichiarazioni dell'anno precedente;
- oppure la presenza di altri elementi di significativa incoerenza rispetto ai dati inviati da enti esterni o a quelli esposti nelle Certificazioni Uniche.

È inoltre considerata quale elemento di incoerenza delle dichiarazioni dei redditi modello 730/2025 con esito a rimborso, la presenza di situazioni di rischio individuate in base alle irregolarità verificatesi negli anni precedenti.

6.3 SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO

La suddetta attività di controllo preventiva può avvenire in via automatizzata o mediante verifica della documentazione giustificativa, entro 4 mesi dal termine previsto per la trasmissione del modello 730/2025, ovvero dalla data della trasmissione, se questa è successiva a tale termine.

Restano comunque fermi i controlli previsti in materia di imposte sui redditi.

6.4 EROGAZIONE DEL RIMBORSO AL CONTRIBUENTE

Al termine delle operazioni di controllo preventivo, l'Agenzia delle Entrate eroga il rimborso che risulta spettante non oltre il sesto mese successivo al termine previsto per la trasmissione del modello 730/2025, ovvero dalla data della trasmissione, se questa è successiva a detto termine.

6.5 MODELLI 730 PRESENTATI MEDIANTE CAF E PROFESSIONISTI

Per effetto dell'art. 1 co. 4 del DLgs. 175/2014, la suddetta disciplina in materia di controlli preventivi si applica anche in relazione ai modelli 730/2025 presentati:

- tramite i CAF e i professionisti abilitati che prestano assistenza fiscale;
- a prescindere che si tratti di una dichiarazione precompilata (modificata o meno) o di una dichiarazione presentata secondo le modalità ordinarie.

Modelli 730 con l'INPS quale sostituto d'imposta

Ai fini dei controlli preventivi in esame, le suddette procedure si applicano anche ai modelli 730/2025 presentati ad un CAF o professionista con l'INPS quale sostituto d'imposta.

6.6 EFFETTI AI FINI DEI CONGUAGLI

Se il modello 730/2025 è stato incluso nei controlli preventivi:

- l'Agenzia delle Entrate non rende disponibile il risultato contabile per l'effettuazione dei conguagli (modello 730-4) e ne informa il soggetto che ha prestato assistenza fiscale (professionista, CAF o sostituto d'imposta) o il contribuente in caso di presentazione diretta;
- il contribuente deve provvedere autonomamente al versamento del secondo o unico acconto relativo all'IRPEF e/o alla cedolare secca sulle locazioni, entro l'1.12.2025 (in quanto il 30.11.2025 cade di domenica), mediante il modello F24 (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 12.3.2018 n. 4, § 7).

7 SPESE DI GESTIONE DELLO STUDIO PROFESSIONALE - RIADDEBITO DELLE SPESE COMUNI DI STUDIO - IMPONIBILITÀ IVA

Con la risposta a interpello 14.7.2025 n. 189, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il riaddebito dei costi comuni dello studio legale, non costituito in associazione professionale, costituisce una somma imponibile ai fini IVA anche nel caso in cui detti oneri siano stati analiticamente ricostruiti nell'ambito di un'ordinanza del Tribunale.

7.1 DETERMINAZIONE DELLE SPESE IN VIA ANALITICA

In seguito ad un contenzioso in ordine all'accertamento delle spese comuni di uno studio che dovevano essere ripartite, veniva richiesta dal giudice adito una consulenza

tecnica d'ufficio al fine di individuare la quota delle stesse dovute dai singoli professionisti e spettanti al legale che le aveva sostenute.

Il consulente tecnico d'ufficio elaborava una ricostruzione degli oneri, *“suddividendoli per anno e per categoria”*, rendendo così possibile la determinazione dell'importo dovuto dall'istante.

7.2 TRATTAMENTO AI FINI IVA

Per il professionista soccombente, il riaddebito dei costi avrebbe dovuto essere riconducibile a una serie di prestazioni rese nell'ambito di un mandato senza rappresentanza, anche in ragione della determinazione analitica dell'importo dovuto.

In questo senso, sempre secondo il legale soccombente, il riaddebito avrebbe dovuto mantenere le caratteristiche dell'operazione principale e, quindi, il medesimo regime di tassazione.

Diversa è l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, la quale, richiamando il principio contenuto nella circ. 18.6.2001 n. 58 (§ 2.3), sottolinea come il riaddebito, nel caso di specie, vada assoggettato ad IVA, a nulla rilevando il fatto che l'importo dovuto sia stato determinato dal consulente tecnico d'ufficio su base analitica. Gli accordi fra i professionisti prevedevano infatti una ripartizione delle spese su base forfetaria.

segue Le somme dovute dall'istante vanno pertanto assoggettate ad IVA, ad eccezione delle spese legali, le quali, in ragione della loro natura risarcitoria (essendo richieste a fronte del tardivo pagamento delle spese comuni), sono, invece, escluse da imposta ai sensi dell'art. 15 del DPR 633/72.

L'IVA potrà essere detratta nella misura in cui gli acquisti siano inerenti all'attività economica.

7.3 RIMBORSO DELLE SPESE LEGALI ALLA PARTE VITTORIOSA

Ulteriore questione analizzata nella risposta 189/2025 riguarda il rimborso dell'IVA relativa alle prestazioni del difensore, dovuto dalla parte soccombente e stabilito dal giudice.

L'Agenzia delle Entrate ricorda che il vincitore della causa che sia un soggetto passivo d'imposta può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta sulla prestazione del proprio legale, nel caso in cui *“la vertenza inerisca all'esercizio della propria attività”*.

Per questo motivo il suddetto legale potrà richiedere al soccombente solo *“l'importo di quanto dovuto a titolo di onorario e spese processuali e non anche quello dell'IVA, essendo tale imposta dovuta per rivalsa dal proprio cliente”* (si veda anche la R.M. 24.7.98 n. 91/E).

8 IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE MANCE - LAVORATORI DELLE STRUTTURE RICETTIVE E DEGLI ESERCIZI DI SOMMINISTRAZIONE DI ALIMENTI E BEVANDE - ULTERIORI CHIARIMENTI

Con la consulenza giuridica 15.7.2025 n. 7, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito all'ambito applicativo dell'imposta sostitutiva del 5% sulle mance percepite dai lavoratori delle strutture ricettive e degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, introdotta dall'art. 1 co. 58 - 62 della L. 197/2022 (legge di bilancio 2023) e modificata dall'art. 1 co. 520 della L. 207/2024 (legge di bilancio 2025) a decorrere dall'1.1.2025.

8.1 DISCIPLINA GENERALE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Secondo quanto previsto dalla legge di bilancio 2023, come modificata dalla legge di bilancio 2025, nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, le somme destinate dai clienti ai lavoratori a titolo di mance, anche attraverso mezzi di pagamento elettronici, riversate ai lavoratori, costituiscono redditi di lavoro dipendente e, salvo espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, sono soggette a

un'imposta sostitutiva dell'IRPEF (comprese le addizionali regionali e comunali) con l'aliquota del 5%, entro il limite del 30% del reddito percepito nell'anno per le relative prestazioni di lavoro.

Le citate disposizioni si applicano con esclusivo riferimento al settore privato e per i titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore a 75.000 euro nel periodo d'imposta precedente a quello di percezione delle mance.

8.2 APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA ANCHE AI LAVORATORI "ESTERNI"

Con la consulenza giuridica 7/2025, l'Agenzia delle Entrate evidenzia come dal tenore dell'art. 1 co. 58 della L. 197/2022 si possa ritenere che l'imposta sostitutiva si applichi indistintamente:

- sia ai lavoratori che dipendono direttamente dalle strutture ricettive e dagli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande;
- sia a quelli dipendenti di fornitori esterni, come nel caso di lavoratori provenienti da agenzie di somministrazione, impiegati presso le citate strutture.

8.3 ADEMPIMENTI IN CASO DI LAVORATORI SOMMINISTRATI

Con riferimento ai lavoratori somministrati, l'Agenzia delle Entrate evidenzia come il soggetto tenuto al pagamento del trattamento economico, comprensivo anche delle eventuali mance, è l'agenzia di somministrazione sulla quale, di conseguenza, ricadono gli obblighi di sostituzione d'imposta, e tali obblighi permangono anche se le mance, destinate al lavoratore somministrato, sono rimosse dalla struttura ricettiva o di ristorazione utilizzatrice, la quale provvede alla loro erogazione al lavoratore.

segue

In tale ultimo caso, tra l'agenzia di somministrazione (sostituto d'imposta) e la struttura utilizzatrice (terzo erogatore) dovrà quindi essere adottato un sistema di comunicazioni, al fine di assoggettare correttamente a tassazione le somme corrisposte, nonché di trasmissione delle somme, trattenute a titolo di imposta sostitutiva dalla struttura utilizzatrice, alla stessa agenzia di somministrazione che, in quanto sostituto d'imposta, è tenuta ad effettuare il relativo versamento.

9 RITENUTE SUI PREMI AI LAVORATORI SPORTIVI - CHIARIMENTI

Con la consulenza giuridica 15.7.2025 n. 9, l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni in merito all'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta del 20% di cui all'art. 36 co. 6-*quater* del DLgs. 36/2021, da operare sulle somme corrisposte a propri tesserati, in qualità di atleti e tecnici nell'area del dilettantismo, a titolo di premio per i risultati ottenuti nelle competizioni sportive, anche a titolo di partecipazione a raduni, quali componenti delle squadre nazionali di disciplina nelle manifestazioni nazionali o internazionali, da parte del CONI, del Comitato Italiano Paralimpico (CIP), delle Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate, degli Enti di promozione sportiva, delle associazioni e società sportive dilettantistiche.

9.1 PREMI AD ATLETI E TECNICI AL DI FUORI DI UN RAPPORTO DI LAVORO SPORTIVO

L'art. 36 co. 6-*quater* del DLgs. 36/2021 trova applicazione quando il soggetto dell'ordinamento sportivo eroga il premio nei confronti di atleti o tecnici con cui non vi sono rapporti di lavoro sportivo; in tal caso, la ritenuta a titolo d'imposta del 20% si applica anche se il percipiente esercita per professione abituale attività di lavoro autonomo o d'impresa.

9.2 PREMI AD ATLETI E TECNICI NELL'AMBITO DI UN RAPPORTO DI LAVORO SPORTIVO

I premi erogati ad atleti o tecnici nell'ambito di un rapporto di lavoro sportivo ai sensi del DLgs. 36/2021, e percepiti in dipendenza dei relativi contratti, sono assoggettati a imposizione secondo le regole della categoria reddituale in cui essi ricadono, in

funzione della modalità di svolgimento della prestazione lavorativa (lavoro subordinato o autonomo, oppure collaborazione coordinata e continuativa); in questo caso, i premi sono assoggettati a ritenuta in base alla rilevanza reddituale che assumono per il percipiente e non si applica l'art. 36 co. 6-*quater* del DLgs. 36/2021.

Ad esempio, se il premio è percepito in relazione a un rapporto di lavoro dipendente, l'erogazione rientra nel reddito di lavoro dipendente con applicazione della ritenuta di cui all'art. 23 del DPR 600/73.

9.3 PREMI CORRISPOSTI DA IMPRESE

I premi corrisposti da imprese individuali, società commerciali ed enti, diversi da associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive dilettantistiche (SSD), nell'ambito della propria attività commerciale, sono assoggettati a ritenuta a seconda della rilevanza reddituale che assumono per il percipiente, secondo le disposizioni generali di cui al DPR 600/73.

10 INDENNITÀ CONVERTITE IN WELFARE - REGIME DI ESCLUSIONE DALLA FORMAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE - INAPPLICABILITÀ

Con la risposta a interpello 30.7.2025 n. 195, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sul regime fiscale da applicare alle indennità sopresse ai sensi delle disposizioni del CCNL e convertite in prestazioni di *welfare* su scelta del dipendente.

10.1 CONVERSIONE DELLE INDENNITÀ IN WELFARE

segue

L'erogazione delle indennità sopresse sotto forma di *welfare* aziendale non risulta in linea con la *ratio* dell'art. 51 co. 2 e 3 del TUIR (che prevedono specifiche deroghe al principio di onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente, elencando le opere, i servizi, le prestazioni e i rimborsi spese che non concorrono a formare la base imponibile o vi concorrono solo in parte, sempreché l'erogazione in natura non si traduca in un aggiramento degli ordinari criteri di determinazione del reddito di lavoro dipendente).

Ciò in quanto tale erogazione mira:

- a sostituire voci imponibili della retribuzione ritenute obsolete;
- e non a consentire l'accesso a beni e servizi di rilevanza sociale alla generalità dei dipendenti.

10.2 REGIME FISCALE

L'Agenzia delle Entrate ritiene pertanto che la quota di retribuzione relativa ad indennità sopresse ai sensi delle disposizioni del CCNL, convertite in prestazioni di *welfare* su scelta del dipendente, non possa fruire del regime di esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente ex art. 51 co. 2 e 3 del TUIR e di conseguenza deve essere assoggettata a IRPEF secondo le ordinarie regole di determinazione del reddito di lavoro dipendente.

11 CREDITO D'IMPOSTA PER LA FORMAZIONE DEI GIOVANI IMPRENDITORI AGRICOLI - PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE

Con il provv. 24.7.2025 n. 305754, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito le modalità e i termini di presentazione delle domande per il riconoscimento del credito d'imposta previsto a favore dei "giovani imprenditori agricoli" in relazione alle spese sostenute nel 2024 per la partecipazione a corsi di formazione attinenti alla gestione dell'azienda agricola, di cui all'art. 6 della L. 15.3.2024 n. 36 e al DM 1.4.2025 (pubblicato sulla *G.U.* 26.5.2025 n. 120).

11.1 BENEFICIARI

Il credito d'imposta previsto dall'art. 6 della L. 36/2024 spetta ai "giovani imprenditori agricoli" di cui all'art. 2 co. 1 lett. a) della L. 36/2024, che al contempo:

- hanno età superiore a 18 anni e inferiore a 41 anni compiuti (tale requisito anagrafico deve essere posseduto al momento in cui le spese ammissibili si considerano sostenute);
- hanno iniziato l'attività dall'1.1.2021;
- svolgono attività individuate con codice della classificazione ATECO 2025 che inizia con "01".

11.2 SPESE AMMISSIBILI

Sono agevolabili con il credito d'imposta di cui all'art. 6 della L. 36/2024 le spese, effettivamente sostenute nel 2024:

- per l'acquisizione di competenze, come corsi di formazione, seminari, conferenze e *coaching*, attinenti alla gestione dell'azienda agricola;
- di viaggio e soggiorno per la partecipazione alle iniziative di cui al punto precedente, fino ad un importo massimo del 50% dell'ammontare delle spese agevolate totali.

Requisiti richiesti

Ai fini dell'ammissibilità all'agevolazione:

- le spese per le citate attività devono essere al contempo:
 - sostenute nel 2024 (il momento di sostenimento coincide con quello di pagamento);
 - pagate attraverso conti correnti intestati al soggetto beneficiario e con modalità che consentono la piena tracciabilità del pagamento (es. bonifico, carte di debito e di credito) e l'immediata riconducibilità dello stesso alla relativa fattura o ricevuta;
- è inoltre richiesta l'esibizione di un attestato di frequenza del corso rilasciato dal soggetto erogante.

IVA

L'IVA è ammissibile all'agevolazione solo se rappresenta per il beneficiario un costo effettivo non recuperabile.

11.3 MISURA DELL'AGEVOLAZIONE

Il credito d'imposta spetta:

- in misura pari all'80% delle spese effettivamente sostenute nell'anno 2024 e idoneamente documentate;
- fino ad un importo massimo di 2.500 euro per ciascun beneficiario.

L'importo complessivo massimo di spese ammissibili all'agevolazione è quindi pari a 3.125 euro per ciascun beneficiario ($3.125 \times 80\% = 2.500$).

11.4 RISPETTO DELLA DISCIPLINA SUGLI AIUTI DI STATO

Il credito d'imposta in esame spetta nel rispetto della normativa in materia di aiuti di Stato, relativa ai contributi in regime "*de minimis*" nel settore agricolo e in quello generale (di cui ai regolamenti della Commissione europea 18.12.2013 n. 1408 e 13.12.2023 n. 2831).

L'Agenzia delle Entrate provvede alla registrazione degli aiuti individuali nel Registro nazionale degli aiuti di Stato e nei registri SIAN e SIPA, ai sensi dell'art. 10 co. 7 del DM 31.5.2017 n. 115.

11.5 CUMULABILITÀ

Il credito d'imposta in esame può essere cumulato con altri aiuti di Stato:

- purché riguardino costi diversi da quelli ammessi all'agevolazione in esame;

- oppure anche in relazione alle stesse tipologie di costi ammissibili all'agevolazione in esame, ma unicamente in assenza di doppio finanziamento e purché tale cumulo non porti al superamento dell'intensità di aiuto o dell'importo di aiuto più elevati applicabili al tipo di aiuto.

11.6 MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE

Per accedere al credito d'imposta, i soggetti interessati devono comunicare all'Agenzia delle Entrate l'ammontare delle spese ammissibili effettivamente sostenute tra l'1.1.2024 e il 31.12.2024:

- a partire dal 25.8.2025 e fino al 24.9.2025;
- utilizzando il modello approvato con il provv. 24.7.2025 n. 305754, unitamente alle relative istruzioni;
- esclusivamente in via telematica, direttamente da parte del beneficiario oppure tramite un intermediario incaricato;
- utilizzando esclusivamente il *software* denominato "GESTIONE AZIENDAAGRICOLA", disponibile gratuitamente sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Non rileva l'ordine cronologico di presentazione delle comunicazioni.

Comunicazione sostitutiva e rinuncia

Nel medesimo periodo dal 25.8.2025 al 24.9.2025 è possibile:

- inviare una nuova comunicazione, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa;
- presentare la rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente comunicato.

Ritrasmissione delle comunicazioni scartate

Le comunicazioni trasmesse dal 20.9.2025 al 24.9.2025 ma che sono state scartate dal servizio telematico sono considerate valide se ritrasmesse entro il 29.9.2025 (ossia entro 5 giorni dal termine).

11.7 AMMONTARE DEL CREDITO D'IMPOSTA FRUIBILE

L'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile è pari all'importo del credito richiesto con la comunicazione all'Agenzia delle Entrate, moltiplicato per la percentuale che verrà resa nota con un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Detta percentuale è ottenuta sulla base del rapporto tra:

- l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti;
- il limite complessivo delle risorse stanziato per l'agevolazione, pari a 2 milioni di euro per il 2024.

Se l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti risulta inferiore alle risorse disponibili, la percentuale di credito d'imposta fruibile è del 100%.

11.8 MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta spettante è utilizzato:

- esclusivamente in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97; con una successiva risoluzione dell'Agenzia delle Entrate saranno impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24;
- presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento;
- a decorrere dal terzo giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che stabilisce la percentuale del credito

d'imposta fruibile e, comunque, non prima della data di conclusione del corso di formazione e del rilascio di una seconda ricevuta con la quale viene comunicato il riconoscimento del credito d'imposta;

- entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui la spesa è stata sostenuta (quindi entro la fine del 2026).

11.9 INDICAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Il credito d'imposta va indicato:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è stata presentata all'Agenzia delle Entrate la comunicazione delle spese ammissibili (quindi nel modello REDDITI 2026 relativo al 2025);
- nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi, fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo.

12 CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI NELLA ZES UNICA PER IL MEZZOGIORNO - LIMITE DEL 50% PER GLI IMMOBILI - CHIARIMENTI

Con la risposta a interpello 8.7.2025 n. 183, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al criterio di calcolo del credito d'imposta per gli investimenti nella ZES Unica per il Mezzogiorno, di cui all'art. 16 del DL 124/2023, con riguardo al limite del 50% previsto per gli immobili.

12.1 LIMITE DEL 50% PER GLI INVESTIMENTI IMMOBILIARI

In relazione agli investimenti aventi a oggetto l'acquisto di terreni e l'acquisizione, realizzazione ovvero l'ampliamento di immobili strumentali, l'art. 16 co. 2 del DL 124/2023 e l'art. 3 co. 5 del Decreto 17.5.2024 stabiliscono infatti che *"il valore dei terreni e dei fabbricati ammessi all'agevolazione non può superare il cinquanta per cento del valore complessivo dell'investimento agevolato"*.

12.2 CRITERI DI CALCOLO DEL LIMITE DEL 50%

Considerata la *ratio* di limitare la componente agevolata riferita all'acquisto di beni immobili strumentali ("componente immobiliare") rispetto a quella relativa all'acquisizione degli altri *asset* strumentali agevolati ("componente non immobiliare"), nella risposta 183/2025 l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che, in relazione a ogni singolo progetto di investimento avente le caratteristiche richieste e rilevante ai fini del credito d'imposta ZES Unica Mezzogiorno, il valore della sua componente immobiliare agevolata non può essere superiore alla metà (ossia, al 50%) del valore complessivo dell'investimento agevolato.

Ciò implica, in sostanza, che:

- il valore agevolato della componente immobiliare non può essere superiore a quello della componente non immobiliare;
- laddove l'investimento immobiliare costituisca l'unica spesa riconducibile al progetto di investimento iniziale, lo stesso non è agevolabile per l'assenza di ulteriori investimenti eleggibili al credito d'imposta ZES Unica Mezzogiorno in altri *asset* strumentali ("componente non immobiliare").

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre precisato che, ai fini del limite in esame, concorrono al valore della componente immobiliare:

- il costo sostenuto per il mero acquisto di un'unità immobiliare strumentale (sia essa un terreno o un immobile);
- i relativi costi accessori (es. i costi notarili per la redazione dell'atto di acquisto);
- le altre spese attinenti all'unità acquistata (quali, ad esempio, i costi capitalizzati, in applicazione di corretti principi contabili, relativi all'ammodernamento e/o ampliamento del cespite per il quale sono sostenuti).

Esempio di calcolo

Ad esempio, in caso di acquisto di nuovi macchinari per 270.000 euro e di un immobile strumentale di costo pari a 600.000 euro, ai fini dell'agevolazione la componente immobiliare rileverà soltanto per 270.000 euro.

Il totale agevolabile sarà quindi pari a 540.000 euro.

13 DISTINZIONE TRA CREDITI D'IMPOSTA "INESISTENTI" E CREDITI D'IMPOSTA "NON SPETTANTI" - CHIARIMENTI

L'atto di indirizzo del Ministero dell'Economia e delle Finanze 1.7.2025 ha emanato alcune linee guida per distinguere i crediti d'imposta indebitamente compensati "inesistenti" da quelli "non spettanti".

Inquadrare il credito d'imposta nell'una piuttosto che nell'altra categoria comporta vari effetti, in primo luogo sanzionatori: se si tratta di crediti inesistenti la sanzione è del 70%, mentre se si tratta di crediti non spettanti la sanzione è del 25%.

Inoltre, solo per i crediti d'imposta inesistenti l'avviso di recupero può essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata eseguita la compensazione indebita (per i crediti d'imposta non spettanti, invece, c'è l'ordinario termine dei 5 anni).

13.1 CREDITI D'IMPOSTA NON SPETTANTI

Tendenzialmente, i crediti d'imposta non spettanti sono quelli utilizzati in violazione di limiti legali o in assenza di adempimenti previsti dal legislatore.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, oltre al classico "splafonamento" (credito d'imposta utilizzato in eccesso rispetto al limite annuale dell'art. 34 della L. 388/2000, pari a 2 milioni di euro, oppure al limite annuale di 250.000 euro di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007), riporta i seguenti esempi:

- credito d'imposta utilizzato in un arco temporale minore rispetto a quello previsto dalla legge, ad esempio in due anni anziché in tre;
- credito d'imposta compensato per estinguere debiti non previsti dalla legge (talvolta la legge istitutiva del credito d'imposta vieta di compensare, ad esempio, debiti previdenziali con il credito agevolativo, oppure richiede una determinata tipologia di compensazione).

13.2 REQUISITI SOGGETTIVI E OGGETTIVI PER LA FRUIZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta si ritiene inesistente se mancano i requisiti oggettivi e soggettivi previsti dalla disciplina di riferimento.

Secondo il Ministero dell'Economia e delle Finanze, onde individuare i menzionati requisiti oggettivi e soggettivi, non bisogna fare riferimento a fonti che non hanno valore normativo, come i manuali tecnici non oggetto di esplicito richiamo ad opera delle norme istitutive (leggi o decreti ministeriali).

Il credito d'imposta, sempre secondo il Ministero dell'Economia e delle Finanze, dovrebbe rientrare nella categoria della non spettanza se *"difetta di ulteriori elementi o qualità individuate da fonti tecniche di dettaglio non specificamente richiamate dalla normativa, primaria e secondaria, dell'agevolazione"*.

Verosimilmente, si tratta del credito d'imposta agevolativo disconosciuto in ragione del carattere non agevolabile della spesa per questioni tecnico-interpretative.

13.3 CREDITO D'IMPOSTA "INVENTATO" NEL MODELLO F24

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze precisa che è inesistente il credito d'imposta artificialmente "creato" nel modello F24, che, quindi, non trova riscontro in dichiarazione.

Nel sistema antecedente alle modifiche del DLgs. 87/2024, invece, questa tipologia di credito d'imposta, emergendo dalla liquidazione automatica della dichiarazione, era sempre considerato non spettante.

Dovrebbe tuttavia restare ferma la procedura di disconoscimento dei crediti d'imposta che emergono dalla liquidazione automatica, la quale prevede l'avviso bonario e la riduzione della sanzione del 25% a un terzo.

Se, tuttavia, venisse utilizzato l'avviso di recupero il credito d'imposta, alla luce di quanto esposto, sarebbe da qualificarsi come inesistente.

14 CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO - CERTIFICAZIONE ATTESTANTE LA QUALIFICAZIONE DEGLI INVESTIMENTI - COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nell'ambito dell'atto di indirizzo del Ministero dell'Economia e delle Finanze 1.7.2025, relativo ai crediti d'imposta inesistenti e non spettanti, è stato precisato che la certificazione sulla qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo, ai sensi dell'art. 23 del DL 73/2022, può essere chiesta anche dopo l'avvenuta effettuazione degli investimenti, purché eventuali violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta non abbiano già formato oggetto di un processo verbale di constatazione.

In tal caso, viene precisato che sarebbe auspicabile che il contribuente che si munisce della certificazione ne dia comunicazione all'Amministrazione finanziaria in funzione collaborativa, anche per evitare eventuali contestazioni unicamente incentrate sul profilo della qualificazione tecnica dell'investimento.

15 RINUNCE DEI SOCI PERSONE FISICHE A CREDITI RELATIVI A DIVIDENDI - CHIARIMENTI

Con la risposta a interpello 8.7.2025 n. 182, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, in caso di rinuncia a crediti relativi a dividendi da parte di soci persone fisiche non esercenti attività d'impresa, il valore fiscale del credito non è pari a zero, ma corrisponde al valore nominale dello stesso.

15.1 ESCLUSIONE DELLA SOPRAVVENIENZA ATTIVA

Pertanto, in applicazione dell'art. 88 co. 4-bis del TUIR (come inserito dall'art. 13 co. 1 lett. a) del DLgs. 147/2015 a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7.10.2015), la rinuncia non si considera sopravvenienza attiva in capo alla società partecipata.

15.2 INCASSO GIURIDICO

Inoltre, considerato che la delibera assembleare fa sorgere il diritto di credito dei soci alla distribuzione, i dividendi sono da considerare giuridicamente incassati e, quindi, devono essere assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta del 26% ai sensi dell'art. 27 del DPR 600/73.

L'Agenzia delle Entrate, confermando le precedenti ris. 13.10.2017 n. 124 e risposta a interpello 3.3.2025 n. 59, ha quindi ribadito il proprio orientamento in ordine alla tesi del c.d. incasso giuridico.

Per avvalorare le proprie considerazioni, l'Agenzia fa per la prima volta espresso riferimento al diverso orientamento della Cass. 12.6.2023 n. 16595, secondo la quale l'orientamento della prassi ministeriale non trova fondamento con riferimento al regime vigente dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7.10.2015. Secondo la risposta a interpello 182/2025, la fattispecie in esame, in ragione del fatto che il valore fiscale del credito corrisponde al valore nominale, si differenzia da quella esaminata nella Cass. 16595/2023, in cui la rinuncia al credito (avente per oggetto interessi maturati su un finanziamento erogato alla partecipata) avveniva successivamente all'acquisto del medesimo credito da parte della società rinunciante.

16 DIVIDENDI DI FONTE ESTERA “PRIVILEGIATI” - CRITERI DI INDIVIDUAZIONE

Con la risposta a interpello 21.7.2025 n. 191, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, al fine di distinguere tra partecipate a fiscalità ordinaria o a fiscalità privilegiata, il test del livello di imposizione effettiva deve essere superato sia nell'esercizio di maturazione degli utili, sia nell'esercizio della loro distribuzione.

Se il livello di imposizione effettiva della partecipata estera è inferiore di oltre il 50% rispetto a quello cui la stessa sarebbe soggetta in Italia, i dividendi distribuiti ai soci italiani sono integralmente imponibili.

I dividendi possono, però, essere riportati al loro regime naturale (per le società di capitali, l'imposizione nel limite del 5%) se si rientra nella casistica della c.d. “seconda esimente” (mancata localizzazione dei profitti nello Stato a regime privilegiato), ai fini della quale viene considerato anche il prelievo delle ritenute sui dividendi operato dallo Stato estero (in sostanza, il pagamento di ritenute sui dividendi nello Stato estero consente di dimostrare che la costituzione della partecipata nello Stato estero non è stata dettata da esigenze di spostamento artificioso dei profitti in tale Stato).

17 FABBRICATI ABITATIVI COLPITI DAGLI EVENTI ALLUVIONALI DEL 2023 E 2024 NELLE REGIONI EMILIA ROMAGNA E TOSCANA - ESENZIONE DALL'IMU

L'art. 4 co. 1-*bis* del DL 7.5.2025 n. 65, inserito in sede di conversione nella L. 4.7.2025 n. 101, riconosce l'esenzione dall'IMU per i fabbricati abitativi colpiti dagli eventi alluvionali verificatisi nel 2023 e 2024 nelle Regioni Emilia Romagna e Toscana.

17.1 REQUISITI PER L'ESENZIONE

L'esenzione dall'IMU riguarda i fabbricati ad uso abitativo che sono, al contempo:

- ubicati nei territori delle Regioni Emilia Romagna e Toscana colpiti dagli eventi alluvionali verificatisi a partire dall'1.5.2023, dal 17.9.2024 e dal 17.10.2024, di cui alle delibere del Consiglio dei Ministri del 4.5.2023, del 23.5.2023, del 25.5.2023, del 21.9.2024 e del 29.10.2024;
- distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, in quanto parzialmente o totalmente inagibili.

17.2 DURATA DELL'ESENZIONE

In presenza dei citati requisiti, i fabbricati ad uso abitativo sono esenti dall'IMU:

- a decorrere dalla rata scadente il 16.12.2025 (seconda rata dell'IMU per il 2025);
- e fino alla definitiva ricostruzione o agibilità dei fabbricati stessi, e comunque non oltre il 31.12.2026.

18 CONCORDATO SEMPLIFICATO - IMPONIBILITÀ DELLE SOPRAVVIVENENZE ATTIVE DA RIDUZIONE DI DEBITI

Con la risposta a interpello 7.7.2025 n. 179, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito all'applicabilità, o meno, del regime di favore previsto dall'art. 88 co. 4-*ter* del TUIR alle sopravvenienze attive da riduzione dei debiti derivanti dal concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio, di cui agli artt. 25-*sexies* e 25-*septies* del DLgs. 14/2019 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, c.d. CCII).

18.1 QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Per le sopravvenienze attive da riduzione dei debiti, è stabilita (art. 88 co. 4-*ter* del TUIR):

- la non imponibilità integrale per quelle derivanti da concordato fallimentare o preventivo liquidatorio, oppure da procedure estere equivalenti;
- la non imponibilità parziale per quelle maturate per effetto di concordato di risanamento, accordo di ristrutturazione dei debiti, piano attestato di risanamento e procedure estere equivalenti.

Nel secondo caso, è previsto che la riduzione delle passività dell'impresa – comprese quelle nei confronti dei soci – non costituisce sopravvenienza attiva per la parte di sopravvenienza che eccede la somma:

- delle perdite fiscali correnti o pregresse suscettibili di essere compensate ai sensi dell'art. 84 del TUIR (senza considerare il limite dell'80%), comprese quelle trasferite al consolidato fiscale;
- della deduzione di periodo e dell'eccedenza relativa all'ACE ex art. 1 co. 4 del DL 201/2011 e DM 3.8.2017;
- degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati di cui all'art. 96 co. 4 del TUIR.

18.2 ESCLUSIONE DEL REGIME DI NON IMPONIBILITÀ

Con riferimento alla composizione negoziata della crisi d'impresa, l'art. 25-*bis* co. 5 del DLgs. 14/2019 prevede che, dalla pubblicazione nel Registro delle imprese del contratto e dell'accordo di cui all'art. 23 co. 1 lett. a) e c) o degli accordi di cui all'art. 23 co. 2 lett. b) del medesimo DLgs., si applicano gli artt. 88 co. 4-*ter* e 101 co. 5 (in materia di deducibilità delle perdite su crediti) del TUIR. Nessuna previsione è stata dettata in ordine alla procedura di concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio di cui agli artt. 25-*sexies* e 25-*septies* dello stesso DLgs. 14/2019, alla quale pertanto, ad avviso dell'Agenzia, non può applicarsi il richiamato co. 4-*ter*.

L'esclusione da imposizione può eventualmente essere stabilita in attuazione dell'art. 9 co. 1 lett. a) n. 3) della L. 9.8.2023 n. 111 (legge delega di riforma fiscale), ai sensi del quale i relativi DLgs. attuativi dovranno prevedere l'estensione a tutti gli istituti disciplinati dal DLgs. 14/2019 delle disposizioni previste dagli artt. 88 co. 4-*ter* e 101 co. 5 del TUIR.

Lo schema di DLgs. in materia di terzo settore, crisi di impresa, sport e imposta sul valore aggiunto, approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri del 22.7.2025, prevede infatti l'estensione anche al concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio della disposizione che non considera sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell'impresa.

19 LIQUIDAZIONE CONTROLLATA - APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA ORDINARIA DEL REDDITO D'IMPRESA

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 7.7.2025 n. 177, ha chiarito che nella liquidazione controllata, in assenza di una disciplina speciale ai fini della determinazione del reddito d'impresa, trovano applicazione le regole ordinarie di tassazione previste dall'art. 56 co.1 del TUIR ossia, in ragione dei rinvii operati, degli artt. 85 e 86 del TUIR.

Non trova applicazione, invece, la disciplina di cui all'art. 183 del TUIR.

19.1 DIFFERENZE TRA LE PROCEDURE LIQUIDATORIE

La disciplina della liquidazione controllata ricalca, sotto diversi profili, la disciplina dettata per la procedura maggiore della liquidazione giudiziale.

Tale equivalenza, tuttavia, come chiarito dall'Agenzia dell'Entrate, non legittima un rinvio generale alle norme dettate per la liquidazione giudiziale.

Ne consegue che non trova applicazione, anche in via estensiva, la disciplina di cui all'art. 183 del TUIR al debitore sottoposto alla liquidazione controllata.

In tal senso si pone anche la legge delega 9.8.2023 n. 111 per la riforma fiscale, che individua la necessità di definire un regime di tassazione *ad hoc* per le imprese minori, distinguendo tra istituti liquidatori e istituti di risanamento.

19.2 REDDITO D'IMPRESA NELLA LIQUIDAZIONE GIUDIZIALE

Per le imprese sottoposte a liquidazione giudiziale, ai sensi dell'art. 183 co. 1 del TUIR, l'apertura della procedura determina l'interruzione del periodo d'imposta ordinario e l'apertura di un c.d. maxi-periodo compreso tra la data di inizio e la data di chiusura della liquidazione.

In tal modo, il reddito d'impresa è determinato come differenza tra il residuo attivo risultante alla fine della procedura e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento; quest'ultimo è determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti alle attività e alle passività che ne facevano parte.

Inoltre, non assume rilievo la durata della procedura concorsuale, né l'eventuale esercizio provvisorio dell'attività di impresa (art. 183 co. 2 del TUIR).

19.3 REDDITO D'IMPRESA NELLA LIQUIDAZIONE CONTROLLATA

Secondo l'Agenzia delle Entrate, in assenza di una disciplina fiscale speciale dettata per le imprese sottoposte a procedura di liquidazione controllata ai sensi degli artt. 268 e ss. del DLgs. 14/2019, il reddito dovrà determinarsi periodo per periodo e secondo le regole ordinarie di tassazione previste dall'art. 56 co. 1 del TUIR, trovando applicazione gli artt. 85 e 86 del TUIR.

In tal senso, la plusvalenza generata dalla cessione di un elemento dell'attivo patrimoniale (es. un immobile di proprietà), al pari dei ricavi generati dall'eventuale esercizio provvisorio, non scontreranno una diversa (o speciale) disciplina fiscale.

20 COMPOSIZIONE NEGOZIATA - CESSIONE D'AZIENDA E MISURE PREMIALI FISCALI

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 7.7.2025 n. 178, ha escluso l'applicazione, nell'ambito della composizione negoziata, dell'art. 86 co. 5 del TUIR; pertanto, la plusvalenza (o minusvalenza) realizzata a seguito della cessione dell'azienda resta disciplinata dalle regole ordinarie dettate ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

20.1 MISURE PREMIALI FISCALI

Le misure premiali di natura fiscale collegate all'attivazione, da parte dell'imprenditore, della composizione negoziata sono previste al fine di incentivarne l'utilizzo, analogamente a quanto avviene nelle procedure alternative alla liquidazione giudiziale.

Ai sensi del co. 5 dell'art. 25-*bis* del DLgs. 14/2019, dalla pubblicazione nel Registro delle Imprese del contratto e dell'accordo di cui all'art. 23 co. 1 lett. a) e c), o degli accordi di cui all'art. 23 co. 2 lett. b), si applicano gli artt. 88 co. 4-*ter* e 101 co. 5 del TUIR.

Dalla stessa data, inoltre, si applica ai fini IVA l'art. 26 co. 3-*bis* del DPR 633/72.

20.2 DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

Secondo l'Agenzia delle Entrate, l'art. 86 co. 5 del TUIR costituisce una norma di carattere speciale rispetto alle ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa. La *ratio legis*, inoltre, è quella di applicare alla composizione negoziata esclusivamente le misure premiali indicate nell'art. 25-*bis* co. 5 del DLgs. 14/2019 (che non contempla l'art. 86 co. 5 del TUIR).

L'irrelevanza delle plusvalenze/minusvalenze derivanti dalla cessione dei beni ai creditori prevista dall'art. 86 co. 5 del TUIR non trova quindi applicazione nell'ambito del procedimento di composizione negoziata.

21 SISTEMA DI CONTROLLO DEL RISCHIO FISCALE - REGIME OPZIONALE - PROVVEDIMENTO ATTUATIVO

Con il DM 9.7.2025, pubblicato sulla G.U. 17.7.2025 n. 164, sono state emanate le disposizioni attuative del regime opzionale di adozione del sistema di controllo del

rischio fiscale (*Tax control framework*, TCF), di cui all'art. 7-bis del DLgs. 5.8.2015 n. 128 (inserito dal DLgs. 221/2023 e modificato dal DLgs. 108/2024).

21.1 SOGGETTI INTERESSATI

L'opzione per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, ai sensi dell'art. 7-bis del DLgs. 128/2015:

- può essere esercitata dai contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo di cui ai precedenti artt. 3 - 7;
- consente di ottenere ai fini sanzionatori benefici analoghi a quelli dell'adempimento collaborativo.

Limite di volume di affari o di ricavi

Nel 2025 possono quindi esercitare la suddetta opzione i contribuenti che hanno conseguito, in uno dei tre anni precedenti, un volume di affari o di ricavi di almeno 750 milioni di euro, limite che si ridurrà a 500 milioni di euro negli anni 2026-2027 e a 100 milioni di euro a decorrere dall'anno 2028.

Possesso della prevista documentazione

L'esercizio dell'opzione è inoltre subordinato al possesso della seguente documentazione:

- documento descrittivo dell'attività svolta dall'impresa;
- strategia fiscale regolarmente approvata dagli organi di gestione in data anteriore all'esercizio dell'opzione;
- documento descrittivo del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale adottato e delle sue modalità di funzionamento;
- mappa dei processi aziendali;
- mappa dei rischi fiscali, anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili, individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale dal momento della sua implementazione e dei controlli previsti;
- certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale da parte di un professionista indipendente in possesso dei requisiti di onorabilità e professionalità.

21.2 REQUISITI DEL SISTEMA DI CONTROLLO DEL RISCHIO FISCALE

L'esercizio dell'opzione comporta l'impegno a istituire e mantenere un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale:

- redatto in coerenza alle previste linee guida;
- certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di un professionista indipendente in possesso dei requisiti di onorabilità e professionalità.

Il sistema di controllo del rischio fiscale deve essere predisposto e certificato, con data certa, anteriormente alla comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle Entrate.

21.3 COMUNICAZIONE DELL'OPZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'esercizio dell'opzione va effettuato mediante una comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate:

- utilizzando lo specifico modello che sarà approvato con provvedimento della stessa Agenzia;
- allegando la suddetta documentazione.

21.4 DURATA E REVOCA DALL'OPZIONE

Il regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale ha una durata di due periodi d'imposta, a partire dall'inizio del periodo d'imposta in cui è effettuata la relativa comunicazione all'Agenzia delle Entrate, dopo i quali si proroga tacitamente

per altri due periodi d'imposta.

Per impedire il suddetto tacito rinnovo occorre effettuare una revoca espressa:

- da comunicare all'Agenzia delle Entrate mediante l'apposito modello dalla stessa approvato;
- prima della scadenza del termine di durata biennale.

21.5 EFFETTI DELL'ESERCIZIO DELL'OPZIONE

In caso di esercizio dell'opzione per l'adozione del sistema di controllo del rischio fiscale:

- fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, non si applicano le sanzioni amministrative per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello ai competenti uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali, sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'interpello;
- fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti, alle violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati all'Agenzia delle Entrate mediante la presentazione di un'istanza di interpello, sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'interpello, non si applicano le disposizioni penali in materia di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del DLgs. 74/2000.

21.6 AGGIORNAMENTO DEL SISTEMA DI CONTROLLO

Ove nel periodo di vigenza dell'opzione si verificano modifiche organizzative tali da richiedere il complessivo aggiornamento del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, deve essere prodotta una nuova certificazione.

21.7 VERIFICA DEL POSSESSO DEI REQUISITI

L'Agenzia delle Entrate, in sede di controllo della posizione fiscale del contribuente, verifica il possesso dei requisiti per l'esercizio dell'opzione.

Il riscontro della mancanza o del venir meno dei requisiti di esercizio dell'opzione, ovvero dell'inosservanza dei previsti doveri, comporta la decadenza dai suddetti benefici sanzionatori, sin dall'inizio del periodo d'imposta in cui sono venuti meno i requisiti.

22 ABITAZIONE PRINCIPALE AI FINI DELL'ICI - REQUISITO DELLA DIMORA ABITUALE PER I FAMILIARI DEL POSSESSORE - INCOSTITUZIONALITÀ

Con la sentenza 18.7.2025 n. 112, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del previgente art. 8 co. 2 del DLgs. 504/92 (nella versione *post* modifiche ex art. 1 co. 173 lett. b) della L. 296/2006), recante i requisiti per la qualifica di "abitazione principale" ai fini dell'ICI.

La Consulta ha affermato l'incostituzionalità di tale disposizione nella parte in cui richiedeva che l'immobile fosse utilizzato come dimora abituale non solo dal possessore, ma anche dai suoi familiari.

22.1 QUALIFICA DI "ABITAZIONE PRINCIPALE" AI FINI DELL'ICI

Il citato art. 8 co. 2 del DLgs. 504/92 (in vigore fino all'istituzione dell'IMU, con l'art. 8 del DLgs. 23/2011) individuava quale "abitazione principale" ai fini dell'ICI l'unità immobiliare utilizzata come dimora abituale al contempo:

- dal possessore (a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale);

- e dai suoi familiari.

La disposizione aggiungeva che l'abitazione principale si presumeva coincidere, salvo prova contraria, con quella di residenza anagrafica.

Agevolazioni ICI per l'abitazione principale

In caso di riscontro della qualifica di "abitazione principale" ai fini dell'ICI:

- il predetto art. 8 co. 2 del DLgs. 504/92 prevedeva una detrazione dall'imposta;
- a decorrere dall'anno 1997, ai sensi dell'art. 8 co. 3 del DLgs. 504/92, il Comune poteva deliberare la riduzione fino al 50% dell'ICI dovuta per l'abitazione principale, oppure riconoscere una detrazione di importo maggiorato rispetto a quella prevista *ex lege* ai sensi del precedente co. 2;
- a decorrere dall'anno 2008, l'art. 1 co. 1 del DL 93/2008 ha disposto l'esclusione dall'ICI per le abitazioni principali non censite nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (per le abitazioni censite nelle predette categorie si applicavano invece le agevolazioni di cui ai due punti precedenti).

22.2 ALLINEAMENTO ALLA PRECEDENTE SENTENZA N. 209/2022 SULL'ABITAZIONE PRINCIPALE AI FINI DELL'IMU

La Corte costituzionale, con la sentenza 18.7.2025 n. 112, ha dichiarato l'incostituzionalità del citato art. 8 co. 2 del DLgs. 504/92 nella parte in cui stabiliva, ai fini della qualifica di "abitazione principale" per l'ICI, il requisito della dimora abituale riferito anche ai familiari del possessore, anziché al solo possessore.

La Consulta richiama le motivazioni della propria precedente sentenza 13.10.2022 n. 209, con la quale è stata dichiarata l'incostituzionalità delle norme relative alla qualifica di "abitazione principale" ai fini dell'IMU ai sensi degli artt. 13 co. 2 del DL 201/2011 e 1 co. 741 lett. b) della L. 160/2019, laddove richiedevano i requisiti di "dimora abituale" e "residenza anagrafica" riferiti anche ai componenti del nucleo familiare del possessore (e non solo al possessore stesso).

22.3 REQUISITI PER L'“ABITAZIONE PRINCIPALE” AI FINI DELL'ICI DOPO L'INTERVENTO DELLA CONSULTA

A seguito della sentenza della Corte costituzionale 112/2025, per il riscontro della qualifica di "abitazione principale" ai fini dell'ICI (con le correlate agevolazioni) diviene sufficiente che l'immobile sia utilizzato come dimora abituale del possessore (non rilevando, invece, l'utilizzo come dimora abituale anche da parte dei familiari del possessore stesso).

Rilevanza per i giudizi pendenti

La sentenza della Corte costituzionale 112/2025 riguarda la previgente disciplina dell'ICI, oggi sostituita dall'IMU.

Tuttavia, tale pronuncia assume comunque rilevanza per i giudizi ancora pendenti, che al contempo:

- sono relativi alle annualità di vigenza della disciplina ICI ex art. 8 co. 2 del DLgs. 504/92;
- riguardano la qualifica di "abitazione principale" per l'immobile utilizzato come dimora abituale dal solo possessore (e non dai suoi familiari).

Nei predetti giudizi va infatti applicata la disciplina che risulta dalla pronuncia della Consulta (secondo cui, ai fini del riscontro della qualifica di "abitazione principale" per l'ICI, rileva la sola dimora abituale del possessore, e non anche quella dei suoi familiari).

Irrilevanza per i c.d. “rapporti esauriti”

Resta fermo che la disciplina derivante dall'intervento della Corte costituzionale non può essere fatta valere con riguardo ai cosiddetti “rapporti esauriti”, che si riscontrano se il contribuente:

- non ha validamente impugnato l'avviso di accertamento con cui il Comune contestava la qualifica di “abitazione principale” ai fini dell'ICI;
- ha impugnato detto avviso, ma il relativo processo si è già concluso con una sentenza passata in giudicato.

Istanza di rimborso

Secondo la giurisprudenza di legittimità e la dottrina maggioritaria, in caso di versamento tributario divenuto indebito in forza di una sentenza della Corte costituzionale, il termine di cinque anni per chiedere il rimborso del tributo locale ai sensi dell'art. 1 co. 164 della L. 296/2006 decorre dalla data di versamento.

Aderendo a tale orientamento, dunque, anche a seguito della sentenza della Corte costituzionale 112/2025 pare comunque precluso il rimborso dell'ICI già versata per le annualità in rilievo.

23 DECADENZA DAL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE PER DEBITI TRIBUTARI SUPERIORI A 5.000 EURO - RIAMMISSIONE ALLA “ROTTAMAZIONE-QUATER”

Per aderire al concordato preventivo biennale (CPB) è necessario non avere debiti tributari e contributivi definitivi per importi superiori a 5.000 euro. Tuttavia, l'adesione al concordato è possibile se il complesso dei debiti supera questo importo, ma vi sono rateazioni o sospensioni in essere.

Con la risposta a interpello 7.7.2025 n. 176, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la decadenza verificatasi nel 2024 dalla rateazione di un debito tributario di importo superiore a 5.000 euro, in attuazione della c.d. “rottamazione-quater” di cui alla L. 197/2022, non consente di beneficiare del concordato preventivo biennale 2024-2025.

L'ostacolo al concordato preventivo biennale creato dalla decadenza dal piano di rateazione non è sanato dalla successiva adesione del contribuente alla riammissione alla “rottamazione-quater” con istanza presentata nel 2025, in quanto la relativa legge istitutiva (art. 3-bis del DL 202/2024, conv. L. 15/2025) non estende gli effetti positivi dell'istituto anche al CPB.

24 CAUSE OSTATIVE AL REGIME FORFETARIO DI CUI ALLA L. 190/2014

Con la risposta a interpello 7.7.2025 n. 181, l'Agenzia delle Entrate conferma che, per il soggetto già in attività, l'avvio di un'ulteriore attività nel corso del 2025 per la quale sarebbe applicabile (ordinariamente) il regime IVA speciale del margine, non ostacola il ricorso al regime forfetario sia per la nuova attività, sia per quelle preesistenti.

Nel caso esaminato, il regime forfetario era già applicato rispetto al commercio in forma fissa e ambulante di piccoli elettrodomestici, a cui il contribuente intendeva aggiungere anche la nuova attività di vendita di beni usati. L'Agenzia delle Entrate conferma che, in questa ipotesi, il regime forfetario può essere applicato per entrambe le attività.

Il documento di prassi conferma la precedente risposta a interpello 11.2.2020 n. 48.

25 STABILE ORGANIZZAZIONE IN ITALIA - INTERVENTO - TRATTAMENTO AI FINI IVA

Con la risposta a interpello 24.7.2025 n. 193, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato le condizioni al ricorrere delle quali l'intervento su operazioni realizzate in Italia, da parte di una stabile organizzazione di una società non residente, possa essere considerato “qualificante” ai fini dell'applicazione dell'IVA.

25.1 QUADRO NORMATIVO E DI PRASSI

Ai sensi dell'art. 53 par. 2 del regolamento UE 15.3.2011 n. 282, se un soggetto passivo dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l'imposta, si ritiene che la stabile organizzazione non partecipi "*a meno che i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione siano utilizzati*" per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione o prestazione, "*prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione*".

Al fine di valutare l'effettiva portata dell'intervento della stabile organizzazione e se essa assuma, con riferimento a ciascuna operazione la qualifica di debitore d'imposta, è necessaria una valutazione specifica delle attività svolte.

In linea generale, la stabile organizzazione di una società non residente in Italia assume un ruolo rilevante nell'effettuazione degli acquisti in Italia soltanto se essa svolge attività funzionali alla negoziazione dei contratti.

25.2 CASO DI SPECIE

Sulla base degli elementi di fatto, esaminati nella risposta a interpello 193/2025, emerge che l'attività posta in essere dalla stabile organizzazione italiana è suddivisa in due segmenti. Il primo segmento è dedicato a dispositivi di piccole dimensioni e il processo di vendita è curato dalla stabile organizzazione che intrattiene rapporti diretti con la clientela e gestisce le azioni di *marketing* per aumentare le vendite. Il secondo segmento è relativo a dispositivi più grandi e le attività sono curate direttamente dalla casa madre.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la stabile organizzazione effettua un intervento "qualificante" soltanto per le attività del primo segmento, essendo determinante la piena autonomia del personale della stabile organizzazione italiana nella gestione e conclusione dei rapporti commerciali di vendita. Invece, per il secondo segmento, l'intervento della stabile organizzazione non è considerato "qualificante", poiché le operazioni funzionali alla conclusione dei contratti sono gestite integralmente dalla casa madre non residente.

25.3 ADEMPIMENTI

L'Agenzia delle Entrate precisa che le operazioni eseguite in Italia dalla casa madre dovranno essere tenute distinte rispetto a quelle relative alla posizione IVA della stabile organizzazione italiana. Dovranno, pertanto, essere effettuate separate annotazioni nei registri IVA e dovrà essere presentato un apposito modulo della dichiarazione IVA annuale.

Inoltre, sembra affermarsi che, quanto alla compilazione della comunicazione LIPE, debba essere riportata in modo unitario, nei rigli VP3 e VP5, l'imposta derivante dai registri sezionali, riferiti, rispettivamente, alle operazioni della casa madre e a quelle realizzate con l'intervento della stabile organizzazione italiana.

26 PERSONA FISICA ARMATORE DI UN'UNITÀ DA DIPORTO - QUALIFICAZIONE COME SOSTITUTO D'IMPOSTA "PER OPZIONE" - ESCLUSIONE

Con la consulenza giuridica 15.7.2025 n. 10, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che una persona fisica armatore di un'unità da diporto, la quale agisce al di fuori dell'attività d'impresa commerciale, non può optare per qualificarsi come sostituto d'imposta e di conseguenza non potrà effettuare la ritenuta a titolo d'acconto sugli emolumenti corrisposti al personale di equipaggio assunto.

L'individuazione dei soggetti che assumono la veste di sostituto d'imposta, effettuata dall'art. 23 del DPR 600/73, è infatti tassativa; in relazione alle persone fisiche, è quindi necessario esercitare un'impresa commerciale o agricola o un'arte o professione.

Pertanto, l'armatore persona fisica di un'unità da diporto, che agisce al di fuori dell'attività d'impresa commerciale, non può, su propria opzione, qualificarsi come sostituto

d'imposta al fine di effettuare la ritenuta a titolo d'acconto sugli emolumenti corrisposti ai propri dipendenti, anche se, come evidenziato dall'istante, *"svolgono attività di alta professionalità con una organizzazione paragonabile a quella di una piccola azienda"*.

27 RITARDI NEI PAGAMENTI - INDIVIDUAZIONE DEI TASSI "LEGALI" DI MORA APPLICABILI AL SECONDO SEMESTRE 2025

La Banca Centrale Europea (BCE) ha ridotto il tasso di interesse sulle operazioni di rifinanziamento principali dell'Eurosistema:

- con la decisione di politica monetaria del 30.1.2025, dal 3,15% al 2,90%, a decorrere dal 5.2.2025;
- con la decisione di politica monetaria del 6.3.2025, dal 2,90% al 2,65%, a decorrere dal 12.3.2025;
- con la decisione di politica monetaria del 17.4.2025, dal 2,65% al 2,40%, a decorrere dal 23.4.2025;
- con la decisione di politica monetaria del 5.6.2025, dal 2,40% al 2,15%, a decorrere dall'11.6.2025.

Ai fini dell'individuazione dei tassi "legali" di mora di cui al DLgs. 9.10.2002 n. 231, la suddetta misura del 2,15% rileva per il secondo semestre 2025, come indicato nel comunicato del Ministero dell'Economia e delle Finanze pubblicato sulla *G.U.* 14.7.2025 n. 161.

In relazione al periodo dall'1.7.2025 al 31.12.2025, i tassi "legali" degli interessi di mora per il ritardato pagamento delle transazioni commerciali e dei servizi dei lavoratori autonomi, anche nei confronti di Pubbliche Amministrazioni, nonché tra lavoratori autonomi e imprese, risultano quindi stabiliti nella misura del:

- 14,15% (2,15% + 8% + 4%), per le transazioni aventi ad oggetto prodotti agricoli e/o alimentari (artt. 2 e 4 del DLgs. 8.11.2021 n. 198);
- 10,15% (2,15% + 8%), per le altre transazioni commerciali.

Estensione a tutti i lavoratori autonomi

Per effetto dell'art. 2 della L. 22.5.2017 n. 81 (c.d. *"Jobs Act dei lavoratori autonomi"*), in vigore dal 14.6.2017, la disciplina degli interessi "legali" di mora per ritardato pagamento è stata estesa a tutti i lavoratori autonomi, in relazione alle transazioni commerciali tra:

- lavoratori autonomi e imprese;
- lavoratori autonomi e Amministrazioni Pubbliche;
- lavoratori autonomi.

In precedenza, infatti, si faceva riferimento solo ai soggetti esercenti *"una libera professione"*.

Deroghe contrattuali

Le parti possono concordare un tasso di interesse di mora diverso da quello "legale":

- nelle transazioni commerciali tra imprese e/o tra lavoratori autonomi;
- purché ciò non sia gravemente iniquo per il creditore.

Tuttavia, occorre considerare che:

- nelle transazioni commerciali che riguardano prodotti agricoli e/o alimentari, il tasso è inderogabile;
- nei rapporti di "subfornitura", il tasso può essere stabilito solo in misura superiore.