



0

GENNAIO 2025

Informative e news

LE NEWS DI GENNAIO		Pag. 2
Imprese professionisti privati	LA LEGGE DI BILANCIO PER IL 2025	Pag. 3
Imprese professionisti privati	REGOLE PER IL CORRETTO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE "ORIZZONTALE" DEI CREDITI FISCALI	Pag. 7
Imprese professionisti	VERIFICHE CONTABILI DI INIZIO PERIODO D'IMPOSTA	Pag. 11
Imprese	RAPPORTI DI AGENZIA: DISCIPLINA ENASARCO CONFERMATA PER L'ANNO 2025	Pag. 14
Imprese professionisti	STAMPA DEI REGISTRI CONTABILI	Pag. 16
Imprese	SCADENZE E PERIODICITÀ DI INVIO DEI MODELLI INTRASTAT	Pag. 19
Imprese professionisti	CESSIONI INTRACOMUNITARIE A CURA DEL CESSIONARIO NON RESIDENTE	Pag. 21
Imprese professionisti privati	SPESE DI TRASFERTA TRACCIABILI Rimborsi a dipendenti e a lavoratori autonomi	Pag. 22
Imprese professionisti	RIMBORSI SPESE AMMINISTRATORI E LUL	Pag. 27
Imprese professionisti	SPESE DI RAPPRESENTANZA TRACCIABILI	Pag. 29

TASSO DI INTERESSE LEGALE

Il Ministero dell'economia e delle finanze (Mef) ha stabilito che la misura del saggio degli interessi legali di cui all'articolo 1284, cod. civ. è fissata al 2,0% in ragione d'anno, con decorrenza dal 1° gennaio 2025. La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione alle disposizioni fiscali e contributive, quale, ad esempio, il calcolo del ravvedimento operoso.

(D.M. 16 dicembre 2024)

NUOVI CODICI ISTAT 2025 _PEC CCIAA

A seguito dell'emanazione del Regolamento delegato UE 2023/137 che ha rinnovato la classificazione NACE Rev 2, dal 1° gennaio saranno in vigore i nuovi codici Ateco 2025 in sostituzione di quelli attuali, l'operatività degli stessi è fissata ad aprile 2025.

La Camera di Commercio aggiornerà d'ufficio i codici ATECO della Visura camerale

Ai fini fiscali non vi è obbligo di presentare dichiarazione di variazione dati, ma il contribuente potrà comunicare una nuova codifica che ritenesse più adatta alla propria attività.

I codici Ateco 2025 dovranno essere utilizzati per tutti gli adempimenti non solo di natura statistica, ma anche di natura amministrativa e fiscale.

(Comunicato Istat, Gazzetta Ufficiale n. 302 del 27 dicembre 2024)

INAIL: NOVITA'

Pubblicata la circolare Inail di istruzioni per procedere all'autoliquidazione 2024/2025. Sono online anche le basi di calcolo. In scadenza il 17 febbraio i versamenti.

Con la circolare n. 45 del 17 dicembre 2024 a seguito del taglio del tasso ufficiale di sconto fissato dalla Banca centrale europea Inail adegua i propri tassi di interesse per la rateazione dei premi e la misura delle sanzioni, con applicazione a partire dal 18 dicembre 2024.

In particolare, viene stabilito che a decorrere dal 18 dicembre scendono al:

- 9,15%, il tasso di interesse dovuto per le rateazioni dei debiti per premi assicurativi e accessori;
- 8,65%, la misura delle sanzioni civili

(INAIL_ Circolare 45 e 46/2024)

ARCHIVIO ANTIRICICLAGGIO

In ragione delle mutate modalità di gestione dell'archivio antiriciclaggio da parte di Apogeo alcune fasi inerenti la gestione documentale dei fascicoli sono state automatizzate. Detto passaggio comporterà, in futuro, l'attivazione di sottoscrizione digitale da parte dei Clienti dei documenti componenti il fascicolo. Seguiranno istruzioni più dettagliate in prossimità dell'attivazione della nuova piattaforma.

(Comunicazione Apogeo Srl)

LA LEGGE DI BILANCIO PER IL 2025

La L. 207/2024, c.d. Legge di Bilancio per il 2025, è stata pubblicata sul S.O. n. 43/L della Gazzetta Ufficiale n. 305 del 31 dicembre 2024. La Legge si compone di 21 articoli e, salvo espressa previsione, esplica i propri effetti a decorrere dal 1° gennaio 2025 come previsto dall'articolo 21.

Al fine di focalizzare l'interesse sui provvedimenti di maggiore rilevanza, di seguito si offre una breve e sintetica elencazione delle questioni di interesse diffuso, rinviando alla tabella sottostante l'approfondimento con maggiori dettagli.

Ires premiale (commi 436-444)

Per le società di capitali e gli enti commerciali (sono quindi escluse le imprese individuali e società di persone quali Snc ed Sas) che investono in beni strumentali è prevista un'agevolazione consistente nella riduzione della aliquota Ires di 4 punti percentuali, che quindi si passa dal 24% al 20%.

Per ottenere il beneficio occorre **contemporaneamente** realizzare i seguenti presupposti:

- prima di tutto è necessario procedere all'accantonamento in apposita riserva dell'80% dell'utile relativo al periodo d'imposta 2024;
- è inoltre richiesto che vengano effettuati investimenti (entro 31 ottobre 2026) in beni strumentali ad elevato impatto tecnologico (sono i beni che rientrano nei cosiddetti piani di Industria 4.0 e 5.0) per un importo pari almeno al 30% di quanto accantonato nel 2024 e non inferiore al 24% dell'utile prodotto nel 2023. L'investimento realizzato in tali beni comunque non deve essere inferiore a 20.000 euro;
- occorre che non vi siano riduzioni di personale, verificando le ULA (unità lavorative per anno) impiegate, e serve che sia incrementata la forza lavoro di almeno 1 unità con assunzioni a tempo indeterminato.

I beni acquisiti devono essere mantenuti per almeno 5 anni e gli utili 2024 accantonati non possono essere distribuiti fino al 31 dicembre 2026.

Come si può notare l'agevolazione si dimostra interessante, ma le condizioni per poterla applicare sono molto complesse da realizzare.

Si evidenzia che l'agevolazione ha attualmente carattere transitorio in quanto il beneficio è applicabile solo per periodo d'imposta 2025.

Investimenti in beni ad elevata tecnologia (commi 445-448)

Per gli investimenti in beni strumentali ad elevata tecnologia eseguiti nel 2025, il credito d'imposta del 20%, in origine riconosciuto senza condizioni, ora viene invece limitato a un *plafond* massimo di spesa nazionale (pari a 2,2 miliardi di euro) superato il quale non vi è più il diritto al credito stesso.

Quindi, mentre in passato effettuando l'investimento si aveva la certezza dell'ammontare del credito spettante, dal 2025 questo importo è subordinato alla verifica dell'intero ammontare degli investimenti a livello nazionale.

Gli investimenti sono soggetti a comunicazione preventiva affinché il Ministero possa controllare il raggiungimento del limite di spesa.

Dal 2025, inoltre, l'agevolazione 4.0 riguarda i soli beni strumentali materiali, mentre il bonus non è più previsto per i beni immateriali (in particolare i *software*).

Assegnazione agevolata beni ai soci (commi 31-36)

Viene riproposta la possibilità di far fuoriuscire in maniera agevolata gli immobili dalla sfera dell'impresa.

Tale disposizione si sostanzia nell'assegnazione agevolata dei beni della società ai soci; con analoghe regole, è possibile fruire della cessione agevolata a favore dei soci, ovvero quando la società abbia prevalente attività immobiliare, è possibile procedere alla trasformazione agevolata.

Non possono essere assegnati gli immobili strumentali per destinazione (ossia quelli materialmente impiegati nell'attività); l'agevolazione, quindi, spetta per i fabbricati strumentali per natura (ossia quelli che hanno una categoria catastale strumentale, ma non vengono utilizzati o comunque sono locati a terzi), gli immobili patrimonio (abitativi non utilizzati o locati a terzi) ovvero i fabbricati merce (costruiti o acquistati per la successiva rivendita).

Il vantaggio consiste nel calcolo agevolato della plusvalenza che si viene a generare, potendo far riferimento al valore catastale in luogo del valore normale; detta plusvalenza, inoltre, può essere assoggettata ad una imposta sostitutiva che nella più parte dei casi è pari al 8%. Inoltre, qualora il trasferimento comporti la debenza di imposta di registro ed ipocatastali, queste vendono determinate in misura agevolata. L'imposta sostitutiva deve essere versata in due rate (rispettivamente del 60% e del 40% di quanto dovuto) entro il 30 settembre 2025 e 30 novembre 2025.

Gli atti sono agevolati se avvengono entro il prossimo 30 settembre 2025, limitatamente ai soci esistenti alla data del 30 settembre 2024.

Estromissione agevolata (comma 37)

Analoga previsione riguarda anche le ditte individuali che, in relazione agli immobili posseduti alla data del 31 ottobre 2024, possono farli fuoriuscire dalla sfera dell'impresa, per confluire nella sfera personale dell'imprenditore.

A differenza dell'assegnazione, l'estromissione è agevolata se riguarda i fabbricati strumentali (tanto per natura quanto per destinazione), mentre sono esclusi i fabbricati patrimonio e quelli merce.

Pur se gli effetti dell'estromissione si hanno con riferimento al 1° gennaio 2025, l'opzione si esercita entro il 31 maggio con eliminazione del bene dal libro giornale o da quello dei beni ammortizzabili; tale opzione va poi formalizzata nel modello dichiarativo.

L'imposta sostitutiva deve essere versata in 2 rate (rispettivamente del 60% e del 40% di quanto dovuto) entro il 30 novembre 2025 e 30 giugno 2026.

Rimborsi spese a professionisti e dipendenti (commi 81-83)

A partire dal 1° gennaio 2025 i rimborsi spesa per trasferte (alberghi, ristoranti, nonché viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea, in particolare taxi) eseguite da dipendenti e amministratori sono deducibili in capo all'impresa o al professionista a condizione che i relativi pagamenti avvengano con strumenti tracciati (carta di credito, bancomat, bonifici, etc.). I medesimi obblighi di pagamento tracciato sono previsti per rimborsare al professionista terzo (incaricato ad eseguire una trasferta per conto del committente) i costi sostenuti ed analiticamente riaddebitati.

Da notare che dette spese rimborsate analiticamente al dipendente, se non pagate con modalità tracciate, sono tassabili in capo a quest'ultimo.

Gli obblighi di tracciabilità sono previsti anche per le spese di rappresentanza sostenute dalle imprese.

Auto in uso promiscuo al dipendente (comma 48)

Viene modificata la disciplina fiscale dell'auto concessa in uso promiscuo al dipendente. Si tratta di vettura concessa al dipendente affinché quest'ultimo la possa utilizzare tanto per finalità aziendali quanto per finalità personali; a fronte di tale utilizzo privato è previsto un benefit tassabile in capo al dipendente stesso (determinato forfettariamente tramite le tabelle ACI approvate annualmente), importo che sarà ridotto di quanto corrisposto al datore di lavoro a titolo di contributo per la copertura dei costi afferenti l'utilizzo privato. Tale impiego dell'auto consente la deduzione dei relativi costi al 70% senza limite massimo al costo della vettura; inoltre, se viene effettuato un addebito al dipendente quale utilizzo per l'uso privato, anche l'IVA assolta sui costi relativi alla vettura diviene interamente detraibile.

La legge di bilancio modifica le regole di determinazione del benefit: mentre nel passato era variabile in base all'impatto ambientale del veicolo (più l'auto inquina, più l'importo da tassare è elevato), dal 2025 il *benefit* dipende dal tipo di alimentazione del veicolo. Le auto elettriche e quelle ibride plug-in prevedono un trattamento molto agevolato, mentre per tutte le altre vetture il benefit diventa più gravoso.

In definitiva, si può affermare che l'uso promiscuo al dipendente continua ad essere la modalità che risulta complessivamente più conveniente sotto il profilo fiscale, ma tale vantaggio si è assottigliato.

Necessariamente le valutazioni di convenienza vanno fatte caso per caso.

Bonus edilizi (commi 54-56)

I *bonus* edilizi sono stati fortemente limitati a opera della Legge di Bilancio; le spese per il recupero del patrimonio edilizio e la riqualificazione degli immobili avranno una misura di detrazione, per il 2025, pari al 50% per i fabbricati adibiti ad abitazione principale, mentre la detrazione sarà pari al 36% per gli altri immobili (misure che saranno ulteriormente ridotte per il 2026-2027, 36% per l'abitazione principale e 30% per altri immobili). Viene confermato il tetto di spesa per immobile e per intervento pari a 96.000 euro.

Dal 2025 è stato soppresso il *bonus* verde (per la sistemazione dei giardini) e non è più possibile fruire della detrazione 50% per la sostituzione delle caldaie a condensazione (le caldaie saranno agevolate solo se rientrano in più ampi interventi sull'abitazione, oppure se si tratta di sistemi ibridi o pompe di calore, con determinate caratteristiche). Viene invece confermato per il 2025 il *bonus* per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici destinati a immobili ristrutturati (detrazione 50% con tetto di spesa di 5.000 euro).

Tetto alle detrazioni (comma 10)

Dal 2025 le spese detraibili dalle persone fisiche sono fiscalmente rilevanti entro un tetto massimo che dipende dal reddito del contribuente e dal suo nucleo familiare:

- viene stabilito un tetto alle spese rilevanti pari a 14.000 euro per i soggetti con reddito complessivo compreso tra 75.000 e 100.000 euro, mentre oltre tale reddito il tetto risulta pari a 8.000 euro;
- questo tetto viene modulato sulla base del numero dei figli a carico. Si applica un coefficiente di 0,5 se il contribuente non ha figli a carico, 0,7 con 1 figlio a carico, 0,85 con 2 figli a carico, mentre il coefficiente è pari ad 1 con più di due figli a carico ovvero un figlio disabile.

Quindi, per fare un esempio, un contribuente con reddito pari ad 110.000 euro senza figli a carico, presenterà un tetto alle spese detraibili pari a 4.000 euro (ossia 8.000 euro con coefficiente dello 0,5).

Si ricorda che continua ad applicarsi, in quanto ancora in vigore, quindi si somma alla nuova disciplina, l'ulteriore limitazione delle spese detraibili per coloro che conseguono redditi superiori a 120.000 euro (la detrazione viene progressivamente compressa quando il reddito complessivo varia da 120.000 a 240.000 euro, mentre si azzerava quando viene superata quest'ultima soglia).

Sono escluse dalla nuova limitazione le spese sanitarie, gli interessi passivi su mutui stipulati entro il 31 dicembre 2024, gli investimenti in *start up* innovative; sono peraltro escluse dal limite anche le rate di agevolazioni per spese riferibili ad anni precedenti (in particolare, le rate che scadono dal 2025 dei *bonus* edilizi per spese sostenute fino al 2024).

Rideterminazione valore quote e terreni (comma 30)

Anche per il 2025 viene riproposta la previsione che consente alle persone fisiche di adeguare il valore fiscale dei terreni e delle partecipazioni (in modo tale da ridurre o azzerare la plusvalenza conseguita in sede di successiva cessione), con riferimento al valore che questi beni hanno al 1° gennaio, provvedendo a redigere una perizia giurata entro il 30 novembre; entro la medesima data va versata l'imposta sostitutiva ovvero la prima delle 3 rate annuali.

Vi sono 2 importanti novità rispetto al passato:

- la misura dell'imposta sostitutiva da calcolare sul valore periziato è stata innalzata al 18%;
- tale istituto viene posto a regime, ossia tale possibilità sarà applicabile ogni anno senza necessità di una proroga in tal senso.

REGOLE PER IL CORRETTO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE “ORIZZONTALE” DEI CREDITI FISCALI

Le compensazioni “orizzontali” dei crediti fiscali (sono tali le compensazioni di un credito con un debito di natura diversa) sono da diversi anni soggette a numerose limitazioni: i vincoli maggiori riguardano da sempre i crediti Iva, ma nel tempo sono state introdotte limitazioni anche con riferimento agli altri tributi, non dimenticando poi il blocco alla compensazione che interessa i soggetti che presentano debiti erariali iscritti a ruolo.

Vediamo, pertanto, di riepilogare brevemente le principali regole di compensazione dei predetti crediti, considerando il fatto che a inizio anno normalmente si rendono disponibili i crediti fiscali relativi all’anno precedente.

Le regole per i crediti Iva

In vista dei prossimi utilizzi in compensazione del credito Iva annuale emergente dalla dichiarazione, per importi superiori a 5.000 euro (entro tale importo la compensazione è libera), occorre ricordare che:

- può essere effettuato a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge;
- la compensazione deve avvenire tramite i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate (Entratel o Fisconline);
- è necessario che sulla dichiarazione venga apposto il visto di conformità a opera di soggetti a ciò abilitati (a meno di regime premiale ISA o adesione al concordato preventivo biennale);

Per le c.d. *start up* innovative iscritte nella sezione speciale del Registro Imprese è previsto in relazione alla compensazione dei crediti Iva, in luogo dell’ordinario limite di 5.000 euro, uno speciale e più favorevole limite di 50.000 euro.

Va, infine, ricordato che tali vincoli temporali interessano solo le compensazioni “orizzontali” (ovvero quelle effettuate con altri tributi diversi dall’Iva ovvero con contributi) mentre non interessano mai le compensazioni verticali, cioè quelle “Iva da Iva”, anche se superano le soglie sopra indicate.

Compensazione “libera” per i crediti Iva annuali non superiori a 5.000 euro

Chi intende utilizzare in compensazione il credito Iva annuale del 2024 per importi non superiori a 5.000 euro può presentare il modello F24:

- a partire dal 1° gennaio 2025;
- senza alcuna preventiva presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Tali compensazioni per importi non superiori a 5.000 euro sono possibili indipendentemente dall’ammontare del credito complessivo risultante dalla dichiarazione annuale: in pratica i “primi” 5.000 euro del credito Iva annuale possono essere compensati anche orizzontalmente senza alcun tipo di vincolo.

In materia di compensazioni tra debiti e crediti Iva, come chiarito dalla circolare n. 29/E/2010:

- non ricadono nel monitoraggio (quindi solo liberi) gli utilizzi del credito Iva per pagare debiti d’imposta che sorgono successivamente (ad esempio: credito Iva dell’anno 2024 risultante dalla dichiarazione Iva 2025 utilizzato per pagare il debito Iva di gennaio 2025);
- al contrario, devono essere conteggiate nel limite, le compensazioni che riguardano il pagamento di un debito Iva sorto precedentemente (ad esempio: debito Iva ottobre 2024 ravveduto utilizzando in compensazione il credito Iva dell’anno 2024 risultante dalla dichiarazione Iva 2025).

Compensazione dei crediti Iva annuali superiori a 5.000 euro

Chi intende compensare il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro, invece, per la parte che eccede tale limite, dovrà prima presentare la dichiarazione annuale Iva; **la compensazione del credito annuale per importi superiori a 5.000 euro annui sarà possibile solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale Iva.**

ESEMPIO

Stante l'attuale termine iniziale per la presentazione della dichiarazione annuale Iva in forma autonoma (fissato al 1° febbraio 2025), nel caso di presentazione del modello di dichiarazione annuale Iva, ad esempio, in data 2 marzo 2025, sarà possibile effettuare la compensazione del credito Iva da essa derivante, per importi superiori a 5.000 euro dal successivo 12 marzo 2025. Il termine a partire dal quale è possibile eseguire la compensazione si presenta come un termine "*mobile*" che dipende dal momento in cui si trasmette telematicamente la dichiarazione Iva annuale.

Residuo credito Iva annuale relativo all'anno 2023

Infine, per una corretta applicazione di tali regole si ricorda che:

- il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2023, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e utilizzato nel 2025 fino al termine di presentazione della dichiarazione Iva 2025 relativa all'anno 2024 (esempio: compensazione il 16 gennaio 2025 del credito Iva relativo al 2023), non deve sottostare alle regole descritte; nel modello F24 occorre indicare l'anno "2023" come anno di riferimento. Infatti, per questo credito relativo al 2023 la dichiarazione annuale è già stata presentata nel 2024 e, quindi, le tempistiche sono già state rispettate (con eventuale apposizione del visto di conformità, ove necessario);
- al contrario, il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2023 emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva viene a tutti gli effetti "*rigenerato*" nella dichiarazione Iva 2025 come credito Iva relativo all'anno 2024 e, come tale, soggetto alle regole di monitoraggio in precedenza descritte.

Le regole per gli altri crediti

I contribuenti che utilizzano in compensazione orizzontale con modello F24 i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'Irap per importi superiori a 5.000 euro annui devono richiedere l'apposizione del visto di conformità.

Il D.L. 124/2019 ha inoltre esteso a tali crediti le regole restrittive riguardo la previa presentazione della dichiarazione, già applicabili ai fini Iva.

Pertanto, per i crediti erariali di importo superiore a 5.000 euro, l'utilizzo in compensazione "*orizzontale*" è possibile solo 10 giorni dopo aver trasmesso telematicamente la relativa dichiarazione dalla quale gli stessi traggono origine. La compensazione orizzontale dei presenti crediti, pertanto, richiede la necessità di eseguire preventivamente i controlli finalizzati all'apposizione del visto di conformità e, quindi, la preventiva trasmissione telematica del modello dichiarativo dal quale emerge il credito.

Sono pertanto utilizzabili dal 1° gennaio 2025, in compensazione orizzontale, solo i crediti 2024 di importo non superiore alla soglia dei 5.000 euro.

Versamenti con compensazione

Per tutti i soggetti (titolari o meno di partita Iva) la presentazione di un F24 con un credito in compensazione deve essere effettuato esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, anche per il tramite di un intermediario abilitato che può trasmettere telematicamente le deleghe F24 in nome e per conto degli assistiti.

Solo nel caso di presentazione di modello F24 senza compensazione sarà possibile utilizzare i sistemi di *home banking*, ovvero, per i privati non titolari di partita Iva, è possibile anche l'utilizzo del canale cartaceo.

Versamento con F24	Titolare di partita Iva	Privato
Senza compensazione	Servizi telematici Agenzia delle entrate o <i>home banking</i>	Servizi telematici Agenzia delle entrate, <i>home banking</i> o cartaceo
Con compensazione	Servizi telematici Agenzia delle entrate	Servizi telematici Agenzia delle entrate

Per meglio definire l'ambito applicativo della disposizione è intervenuta l'Agenzia delle entrate attraverso la risoluzione n. 110/E/2019 indicando i codici tributo relativi ai crediti interessati dalle modalità di invio telematico tramite i servizi dell'Agenzia delle entrate: si precisa infatti che tale obbligo non sussiste qualora l'utilizzo del credito nel modello F24 rappresenti una compensazione "*verticale*" (ad esempio: utilizzo del credito per saldo Ires per effettuare il versamento dell'acconto Ires).

Limite massimo alla compensazione

In tema di compensazione di crediti (unitamente ai rimborsi a soggetti intestatari di conto fiscale), ai sensi dell'articolo 34, comma 1, L. 388/2000 è previsto un limite, attualmente pari a 2 milioni di euro.

Al riguardo, si deve ricordare che il limite in commento si applica:

- cumulativamente, a tutti i crediti d'imposta (e contributivi) utilizzabili in compensazione "*orizzontale*" nel modello F24;
- a tutte le compensazioni che vengono effettuate in un anno solare, indipendentemente dalla natura del credito e dall'anno della sua formazione.

Detto limite riguarda quindi anche i crediti Iva, sia annuali sia trimestrali.

Debiti iscritti a ruolo

Un importante vincolo alla compensazione dei crediti è legato a eventuali pendenze tributarie che il contribuente non ha correttamente versato in passato.

Ai sensi dell'articolo 31, D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro. La compensazione dei crediti fiscali torna a essere possibile, quindi, solo dopo aver provveduto al pagamento dei ruoli scaduti, oppure alla loro compensazione da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo "*RUOL*" istituito dalla risoluzione n. 18/E/2011.

Nel caso di compensazione in violazione alla disciplina in commento, è prevista una sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

Al riguardo, va ricordato che nella verifica del limite di 1.500 euro non si deve tener conto di:

- debiti iscritti a ruolo relativi a carichi diversi dai tributi erariali (ad esempio contributi previdenziali e multe stradali);
- debiti iscritti a ruolo che siano stati rateizzati (la cui rateazione sia ancora in corso e non decaduta).

Dallo scorso 1° luglio 2024, inoltre, l'articolo 37, comma 49-*quinquies*, D.L. 223/2006 sancisce il divieto di utilizzo di crediti di imposta in presenza di ruoli scaduti per imposte erariali o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione di importo complessivamente superiore a 100.000 euro. Ove l'ammontare dei carichi affidati all'agente della riscossione sia superiore a 1.500 euro ma non superiore a 100.000 euro, trova applicazione l'articolo 31, D.L. 78/2010. L'inibizione alle compensazioni introdotta si differenzia dal divieto di compensazione di cui all'articolo 31, comma 1, D.L. 78/2010 perché vieta l'utilizzo in compensazione non solo dei crediti relativi alle imposte erariali ma anche di quelli aventi natura agevolativa.

VERIFICHE CONTABILI DI INIZIO PERIODO D'IMPOSTA

Con l'apertura del periodo d'imposta 2025 occorre verificare:

1. la sussistenza dei requisiti necessari per continuare ad adottare:
 - la tenuta della contabilità semplificata, da parte di imprese individuali, società di persone ed enti non commerciali;
 - le liquidazioni trimestrali Iva, da parte di imprese e lavoratori autonomi;
2. la percentuale del *pro rata* generale "*definitivo*" ai fini Iva per l'anno 2024 (si ricorda, infatti, che la prima liquidazione del 2025 assume quale percentuale "*provvisoria*" proprio quella definitiva del periodo di imposta precedente).

Il rispetto dei limiti per la tenuta della contabilità semplificata

L'articolo 18, D.P.R. 600/1973, prevede la possibilità per le imprese individuali, le società di persone e gli enti non commerciali di adottare il regime di contabilità semplificata qualora siano rispettati determinati limiti di ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente, differenziati a seconda del tipo di attività esercitata.

Per i soggetti che producono reddito di lavoro autonomo (artisti e professionisti) il regime di contabilità semplificata è applicabile a prescindere dall'ammontare dei compensi conseguiti nell'anno precedente. Il regime di contabilità ordinaria è, pertanto, sempre opzionale.

Già dal 2023 i nuovi limiti di ricavi per la tenuta della contabilità semplificata sono i seguenti:

- 500.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi;
- 800.000 euro per chi svolge altre attività.

Intervenendo sull'articolo 18, comma 1, secondo periodo, D.P.R. 600/1973, la Legge di Bilancio per il 2023 ha, infatti, innalzato le soglie di ricavi da non superare nell'anno per usufruire della contabilità semplificata da 400.000 a 500.000 euro per le imprese che esercitano la prestazione di servizi e da 700.000 a 800.000 euro per le imprese aventi a oggetto altre attività.

Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi e altre attività, è possibile fare riferimento al limite dell'attività prevalente, qualora venga comunque rispettato il limite complessivo di ricavi conseguiti nel periodo di imposta di 800.000 euro. Il superamento della soglia nel singolo periodo di imposta obbliga all'adozione del regime di contabilità ordinaria a decorrere dal 1° gennaio del periodo di imposta successivo. Essendo normativamente previste le medesime soglie di riferimento per l'adozione sia della contabilità semplificata sia delle liquidazioni trimestrali Iva (ordinariamente 500.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi e 800.000 euro per chi svolge altre attività), va prestata particolare attenzione al diverso parametro da rispettare nei 2 casi:

Tenuta della contabilità semplificata	va verificato l'ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente
Effettuazione delle liquidazioni trimestrali Iva	va verificato il volume d'affari conseguito nel periodo di imposta precedente

Va rammentato che ai sensi dell'articolo 66, Tuir e dell'articolo 18, D.P.R. 600/1973 i contribuenti che già adottano il regime di contabilità semplificata, al fine della verifica delle soglie di ricavi per il mantenimento del regime, devono fare riferimento ai ricavi incassati nel periodo di imposta 2024 se adottano il criterio di cassa ovvero ai ricavi risultanti dalle fatture registrate nel 2024 se adottano il criterio della registrazione.

Si ricorda che le società di persone in regime di contabilità ordinaria che hanno optato per la determinazione della base imponibile Irap con il metodo “*da bilancio*” sono vincolate alla tenuta del regime di contabilità ordinaria per tutti i periodi di imposta di validità dell'opzione esercitata, non potendo aderire al regime di contabilità semplificata nel caso di rispetto delle soglie dei ricavi fino al termine di validità dell'opzione.

Il rispetto dei limiti per l'effettuazione delle liquidazioni Iva trimestrali

Si ricorda che secondo l'articolo 14, comma 11, L. 183/2011 “*i limiti per la liquidazione trimestrale dell'Iva sono i medesimi di quelli fissati per il regime di contabilità semplificata*”.

Tenuto conto di quanto sopra, le imprese (e i lavoratori autonomi) che nell'anno precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 500.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi ovvero a 800.000 euro per chi svolge altre attività, possono optare per l'effettuazione delle liquidazioni Iva con cadenza trimestrale anziché mensile. Opzione che dovrà essere esercitata nel quadro VO del modello di dichiarazione annuale Iva relativo all'anno nel quale la scelta è stata esercitata (per chi sceglie quindi di liquidare l'Iva a cadenza trimestrale nell'anno 2025, la compilazione del quadro VO andrà effettuata nel modello di dichiarazione Iva 2026 relativo all'anno 2025).

Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi e altre attività senza distinta annotazione dei corrispettivi, il limite di riferimento per l'effettuazione delle liquidazioni Iva trimestrali è pari a 800.000 euro relativamente a tutte le attività esercitate.

L'importo di ciascuna liquidazione Iva trimestrale a debito va maggiorato di una percentuale forfettaria dell'1% a titolo di interessi, mentre per quando riguarda l'effettuazione di liquidazioni mensili non è prevista alcuna maggiorazione sui versamenti da effettuare.

La determinazione del *pro rata* definitivo per l'anno 2024

Le imprese e i professionisti che effettuano operazioni esenti ai fini Iva non di tipo occasionale nell'esercizio della propria attività (a titolo esemplificativo e non esaustivo banche, assicurazioni, promotori finanziari, agenzie di assicurazione, medici, fisioterapisti, imprese che operano in campo immobiliare) devono, ad anno appena concluso, affrettarsi a eseguire in via *extra* contabile i conteggi per determinare la percentuale del *pro rata* definitivo di detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti.

Ciò in quanto il comma 5 dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972 prevede che la quantificazione dell'Iva indetraibile da *pro rata* venga effettuata alla fine di ciascun anno solare in funzione diretta delle operazioni effettuate, mentre, nel corso dell'esercizio, l'indetraibilità dell'Iva è determinata in funzione della percentuale provvisoria di *pro rata* individuata in relazione alle operazioni effettuate nell'anno precedente.

Soprattutto per coloro che liquidano l'Iva con periodicità mensile, quindi, la determinazione del *pro rata* definitivo dell'anno 2024 costituisce il *pro rata* provvisorio che dovrà essere adottato già dalla liquidazione del mese di gennaio 2025. Si evidenzia, inoltre, che la percentuale definitiva del *pro rata* assume rilevanza anche ai fini della corretta determinazione del reddito, in quanto la corrispondente Iva indetraibile da *pro rata* costituisce un costo generale deducibile.

RAPPORTI DI AGENZIA: DISCIPLINA ENASARCO CONFERMATA PER L'ANNO 2025

Dopo un percorso di progressivo incremento delle aliquote di contribuzione per gli agenti operanti in forma di impresa individuale o società di persone avvenuto nel periodo 2014-2020, per il 2025, come avvenuto già per il triennio 2022- 2024, viene confermata l'aliquota applicata nell'anno precedente.

Nessuna modifica, invece, per i contributi relativi agli agenti operanti in forma di società di capitali.

Si ricorda in proposito che i contributi all'Enasarco vanno calcolati su tutte le somme dovute, a qualsiasi titolo, all'agente o al rappresentante di commercio in dipendenza del rapporto di agenzia, anche se non ancora pagate, e devono essere versati trimestralmente.

Le aliquote della contribuzione per agenti operanti in forma di impresa individuale o società di persone

Le aliquote della contribuzione previste per l'anno 2025 confermano quelle applicate per l'anno precedente (si evidenzia di seguito la progressione delle aliquote intervenuta negli ultimi anni):

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Aliquota contributiva	15,10%	15,55%	16,00%	16,50%	17,00%	17,00%	17,00%	17,00%	17,00%	17,00%

Si rammenta che tale aliquota viene a gravare in pari misura del 50% sull'agente e sulla casa mandante, con la conseguenza che, in sede di addebito delle provvigioni sulla fattura dell'agente dovrà essere detratta la percentuale dell'8,50% (corrispondente al 50% della nuova misura del 17,00%).

Alla luce di quanto sopra, si presentano i conteggi di una ipotetica fattura di un agente di commercio che non ha diritto alla riduzione della ritenuta Irpef (in quanto non si avvale di collaboratori), per l'addebito di provvigioni dal 1° gennaio 2025:

Provvigioni relative al mese di gennaio 2024, in qualità di agente monomandatario, come da contratto del 4 gennaio 2024	
Imponibile	1.000,00
Iva 22%	220,00
Totale fattura	1.220,00
Ritenuta Enasarco 8,50% su imponibile	- 85,00
Ritenuta Irpef 23% su 50% imponibile	- 115,00
Netto a pagare	1.020,00

Il contributo va calcolato fino al raggiungimento della provvigione massima annuale; la quota che supera il limite massimo va comunque comunicata, anche se su di essa non va calcolato né versato alcun contributo.

Il massimale provvigionale non è frazionabile. In caso di attività svolta in forma societaria il massimale è riferito alla società, non ai singoli soci; pertanto, il contributo va ripartito tra i soci illimitatamente responsabili in misura pari alle quote di partecipazione.

Le aliquote della contribuzione per agenti operanti in forma di società di capitali

Con riferimento agli agenti operanti in forma di società di capitali, la casa mandante determina il contributo dovuto applicando una aliquota differenziata per scaglioni provvigionali. Non è previsto né minimale contributivo né massimale provvigionale. Di seguito si riepilogano le aliquote applicabili:

Scaglioni provvigionali	Aliquota contributiva 2024	Quota preponente	Quota agente
Fino a 13.000.000 euro	4%	3%	1%
Da 13.000.001 euro a 20.000.000 euro	2%	1,50%	0,50%
Da 20.000.001 euro a 26.000.000 euro	1%	0,75%	0,25%
Da 26.000.001 euro	0,50%	0,30%	0,20%

Termini di versamento

Il versamento dei contributi va effettuato entro il giorno 20 del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre. In particolare, con riferimento alla contribuzione relativa al 2024, le scadenze sono le seguenti:

Trimestre	Scadenza di versamento
I trimestre (gennaio-febbraio-marzo 2025)	20 maggio 2025
II trimestre (aprile-maggio-giugno 2025)	20 agosto 2025
III trimestre (luglio-agosto-settembre 2025)	20 novembre 2025
IV trimestre (ottobre-novembre-dicembre 2025)	20 febbraio 2026

Agevolazioni per i giovani agenti

Per i nuovi iscritti a partire dal 2025 non sono più operative le agevolazioni previste dall'articolo 5-*bis* del Regolamento; tuttavia, restano efficaci per coloro che si sono iscritti nel triennio 2021-2023.

STAMPA DEI REGISTRI CONTABILI

Il libro giornale, il libro inventari, il registro dei beni ammortizzabili, i registri previsti ai fini Iva e, in generale, tutte le scritture contabili possono essere tenuti, alternativamente:

- in modalità analogica (cartacea);
- in modalità digitale (sostitutiva di quella cartacea).

I registri contabili (detti anche libri contabili) previsti dal codice civile e dalla normativa fiscale ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva sono costituiti principalmente dal libro giornale, dal libro inventari, dal registro dei beni ammortizzabili e dai registri previsti dalla normativa Iva.

Come vedremo nel prosieguo, l'articolo 1, comma 2-bis, D.L. 73/2022 (convertito, con modificazioni, dalla L. 122/2022) ha modificato le regole di tenuta e di conservazione dei registri contabili gestiti mediante sistemi elettronici, riconoscendo, in deroga a quanto disposto dall'articolo 7, comma 4-ter, D.L. 357/1994, la regolarità di tali registri, anche se non stampati o conservati elettronicamente nei termini di legge, al ricorrere di alcune particolari condizioni.

Nulla cambia, invece, per i registri tenuti con sistemi meccanografici (o elettronici) per i quali il contribuente abbia deciso per la conservazione analogica (cartacea): al ricorrere di tale fattispecie, la stampa del registro o documento deve avvenire entro il termine di cui all'articolo 7, comma 4-ter, D.L. 357/1994, ossia entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. Conseguentemente, tenendo conto dei nuovi termini di presentazione delle dichiarazioni, la scadenza per la stampa fiscale dei registri contabili obbligatori dell'esercizio 2023 è stabilito entro 3 mesi successivi al termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e, quindi, per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, entro il 31 gennaio 2025.

La stampa "cartacea" dei registri contabili

Come accennato in premessa, per i soggetti che hanno scelto la modalità cartacea, affinché i registri contabili dell'esercizio 2023 tenuti con sistemi meccanografici siano considerati regolari, non è più necessario che essi siano fisicamente stampati su carta ma è sufficiente che essi siano disponibili e pronti alla stampa: il contenuto dei libri contabili deve essere disponibile su sistemi digitali che consentano l'immediata stampa cartacea qualora ciò dovesse essere necessario (ad esempio, nel caso di richiesta da parte degli organi verificatori).

Questa opportunità, si applica anche al registro dei beni ammortizzabili, tuttavia, con particolare riferimento a esso si rammenta che lo stesso deve risultare aggiornato, secondo quanto disposto dall'articolo 16, D.P.R. 600/1973, già dal termine di presentazione della dichiarazione, ossia, relativamente al 2023, entro il 31 ottobre 2024.

In ogni caso nella stampa dei libri cartacei si deve tener conto che se dal precedente esercizio residuano pagine (fino alla centesima) è possibile utilizzarle senza alcun pagamento di imposta di bollo.

Modalità di numerazione		
Libro/registro meccanografico	Tipo di numerazione	Esempio Registrazioni periodo 1° gennaio 2023 – 31 dicembre 2023
Libro giornale	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento della contabilità	2023/1, 2023/2, 2023/3, etc.
Libro inventari	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento. Sull'ultima pagina di ciascun anno stampato è consigliabile annotare il numero di pagine di cui si compone ogni annualità ed è obbligatoria la sottoscrizione da parte del legale rappresentante	2023/1, 2023/2, 2023/3, etc.
Registri fiscali (registri Iva acquisti, Iva vendite, corrispettivi, beni ammortizzabili, etc.)	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento della contabilità	2023/1, 2023/2, 2023/3, etc.

Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri "cartacei"			
Libro/registro	Bollatura	Società di capitali	Altri soggetti
Libro giornale	Sì	16 euro ogni 100 pagine o frazione	32 euro ogni 100 pagine o frazione
Libro inventari	Sì	16 euro ogni 100 pagine o frazione	32 euro ogni 100 pagine o frazione
Registri fiscali	No	Non dovuta	

Le disposizioni recate dal D.L. 34/2019 non sono state accompagnate da un medesimo intervento in tema di imposta di bollo. Secondo le indicazioni fornite dall'istituto di ricerca del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti (documento di ricerca del 17 gennaio 2020), si può sostenere che possano verificarsi, in merito agli obblighi di imposta di bollo, due ipotesi di seguito espresse in forma schematica.

Tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione tradizionale non sostitutiva e stampa periodica su carta	L'imposta di bollo dovrà essere in questo caso assolta in funzione del numero di pagine mediante pagamento: 1. a intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno; 2. ai soggetti autorizzati tramite modello F23 utilizzando il codice tributo "458T" " <i>Imposta di bollo su libri e registri - All. A, Parte I, art. 16, DPR 642/72</i> " (risoluzione n. 174/E/2001).
Tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione tradizionale non sostitutiva con stampa su carta al momento di eventuali verifiche	In questo appare corretto liquidare l'imposta in base alle registrazioni e versarla in un'unica soluzione mediante F24, ovvero liquidare l'imposta sulla base del numero di pagine generate dal formato pdf utilizzando il modello F23

L'archiviazione sostitutiva dei registri contabili

In base all'articolo 7, comma 4-*quater*, D.L. 357/1994, come modificato dal D.L. 73/2022, la tenuta e la conservazione di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto sono considerate, in ogni caso, regolari, in difetto di trascrizione su supporti cartacei o di conservazione sostitutiva nei termini di legge, se, in sede di accesso, ispezione o verifica, tali registri:

- risultino aggiornati sui supporti elettronici;
- siano stampati su richiesta degli organi procedenti e in loro presenza.

Tale previsione è posta *"in deroga"* rispetto alla regola generale fissata dal precedente comma 4-*ter* dell'articolo 7, D.L. 357/1994, il quale si limita a riconoscere la regolarità della tenuta dei registri tenuti con sistemi meccanografici soltanto fino al termine prescritto, entro il quale dovrà comunque procedersi alla definitiva materializzazione su supporto cartaceo. In alternativa, entro il medesimo termine deve essere concluso il procedimento di conservazione elettronica (articolo 3, comma 3, D.M. 17 giugno 2014).

Per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 73/2022, la regolarità dei registri contabili elettronici viene estesa non solo al profilo della tenuta, ma anche a quello della conservazione dei medesimi, e risulta condizionata al fatto che il registro sia aggiornato e stampato su richiesta degli organi procedenti in sede di controllo e verifica. Per quanto attiene, invece, le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri digitali, il pagamento del tributo deve avvenire:

- con modalità esclusivamente telematica, mediante modello F24 *on line* (articolo 17, D.Lgs. 241/1997), utilizzando il codice tributo "2501";
- in unica soluzione;
- entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (ossia entro il 30 aprile, oppure il 29 aprile, per gli anni bisestili).

Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri "digitali"			
Libro/registro	Bollatura	Società di capitali	Altri soggetti
Libro giornale	Sì	16 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse	32 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse
Libro inventari	Sì	16 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse	32 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse
Registri fiscali	No	Non dovuta	

Le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici sono diverse rispetto a quelle previste per i libri cartacei:

va versata in una unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio mediante il modello F24 utilizzando il codice tributo 2501.

L'ammontare annuo dell'imposta dovuta è determinato in funzione della quantità di fatture, atti, documenti e registri emessi o utilizzati nel corso dell'anno. La risoluzione n. 161/E/2007 ha chiarito che per registrazione deve intendersi ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio.

SCADENZE E PERIODICITÀ DI INVIO DEI MODELLI INTRASTAT

Ai fini della verifica della periodicità di invio da osservare, occorre avere riguardo separatamente agli elenchi Intra-1, da una parte, e agli elenchi Intra-2, dall'altra.

I modelli Intra-1 bis (cessione di beni) e Intra-1 quater (servizi resi) devono essere trasmessi, ai fini fiscali:

- **con cadenza trimestrale** dai soggetti passivi che hanno realizzato nei 4 trimestri precedenti a quello di riferimento, un ammontare totale trimestrale di cessioni intracomunitarie di beni o di prestazioni di servizi verso soggetti comunitari **non superiore a 50.000 euro**;
- **con cadenza mensile** dai soggetti passivi che non ricadono nella fattispecie di cui al punto precedente.

Ai fini statistici, la compilazione e l'invio dei dati è obbligatorio in caso di realizzo, nei 4 trimestri precedenti a quello di riferimento, di **un ammontare totale trimestrale di cessioni intracomunitarie di beni o di prestazioni di servizi verso soggetti comunitari superiore a 100.000 euro**.

In merito agli elenchi Intra-2, si deve, in primo luogo, ricordare che, con decorrenza dall'1.1.2022 non è più possibile presentare con periodicità trimestrale l'Intra-2 bis (acquisto beni) e l'Intra-2 quater (servizi ricevuti). Più in particolare, poi, si rappresenta che:

- **i modelli Intra-2 bis** devono essere trasmessi **con periodicità mensile** solo dai soggetti passivi che abbiano effettuato, nei 4 trimestri precedenti a quello di riferimento, un ammontare totale trimestrale di **acquisti intracomunitari di beni pari o superiore a 350.000 euro**;
- **i modelli Intra-2 quater** devono, invece, essere trasmessi **con periodicità mensile** dai soggetti passivi che abbiano ricevuto, nei 4 trimestri precedenti a quello di riferimento, prestazioni di servizi per un ammontare totale trimestrale **pari o superiore a 100.000 euro**.

Pertanto, nei casi di mancato superamento delle "soglie mensili" (< 350.000 euro o < 100.000 euro), gli elenchi Intra-2 non devono essere presentati.

Inoltre, in linea generale, nessun modello Intrastat deve essere presentato in assenza di operazioni attive e passive nel mese o trimestre di riferimento.

I soggetti passivi che iniziano l'attività nel corso dell'anno sono tenuti:

- con riferimento agli **elenchi Intra-1**, alla presentazione trimestrale fino al superamento della **soglia di 50.000 euro**. Resta ferma la possibilità di optare fin da subito per la presentazione mensile, laddove ciò meglio si concili, ad esempio, con i processi amministrativi interni aziendali e comunque sia ragionevolmente prevedibile un superamento della soglia in corso d'anno;
- con riferimento agli **elenchi Intra-2**, alla presentazione con periodicità mensile solo al superamento delle soglie di 350.000 euro o 100.000 euro **avendo riguardo alla singola categoria di operazioni**. Fintantoché i limiti per l'invio mensile non sono superati non è dovuta la presentazione dei modelli.

I soggetti passivi con periodicità trimestrale che superano la soglia prevista nel corso di un trimestre devono presentare l'Intrastat con periodicità mensile a partire dal mese successivo in cui tale soglia è superata.

In tal caso, devono essere presentati gli elenchi riepilogativi, appositamente contrassegnati, per i periodi mensili già trascorsi. Tuttavia, al riguardo, alla luce dell'avvenuta abolizione della trasmissione trimestrale per gli Intra-2, va evidenziato che, al superamento della soglia, per tali elenchi l'invio dei dati dei periodi mensili già trascorsi dovrebbe ritenersi non più necessario.

Il superamento della soglia, anche in uno solo dei 4 trimestri precedenti a quello di riferimento, determina l'obbligo di mantenere la periodicità mensile per almeno 4 trimestri consecutivi (circolare n. 36/E/2010).

È, infine, il caso di ricordare come la verifica del superamento delle diverse soglie vada effettuata in modo separato per ciascuna delle 4 categoria di operazioni.

Le soglie, infatti, operano, in ogni caso, in maniera indipendente e il superamento della soglia per una singola categoria non incide sulla periodicità delle altre 3 categorie di operazioni (Provvedimento n. 194409/2017).

Si ricorda che gli elenchi devono essere presentati entro il 25 del mese successivo al periodo di riferimento.

CESSIONI INTRACOMUNITARIE A CURA DEL CESSIONARIO NON RESIDENTE

La Riforma del sistema sanzionatorio introdotta con il D.Lgs. 87/2024 ha previsto una nuova disciplina nell'ambito delle cessioni intracomunitarie di beni con trasporto o spedizione a cura del cessionario. In particolare, l'articolo 2, D.Lgs. 87/2024, ha modificato l'articolo 7, comma 1, D.Lgs. 471/1997, prevedendo una sanzione pari al 50% dell'Iva non applicata, in capo a chi effettua cessioni intracomunitarie in regime di non imponibilità, se i beni trasportati o spediti non risultano pervenuti nello Stato membro UE di destinazione entro 90 giorni dalla consegna.

La sanzione in questione può venir meno se nei 30 giorni successivi la fattura viene regolarizzata ed è eseguito il versamento dell'Iva.

Come illustrato nella Relazione al D.Lgs. 87/2024, la nuova fattispecie sanzionatoria e la procedura di regolarizzazione disposta per le cessioni intracomunitarie sono state *“introdotte per coerenza con quanto già previsto con riguardo alle esportazioni”* dal medesimo articolo 7 comma 1, D.Lgs. 471/1997. La decorrenza di tale nuova fattispecie sanzionatoria, come stabilito dall'articolo 5, D.Lgs. 87/2024, è prevista a partire dalle violazioni commesse dal 1° settembre 2024.

Risposta a interpello n. 236/E/2024

Nella risposta a interpello n. 236/E/2024 si è chiesto all'Agenzia delle entrate quali cessioni intracomunitarie siano effettivamente soggette alla nuova disciplina sanzionatoria.

Secondo la società istante, sulla base dell'interpretazione letterale delle norme richiamate, il soggetto passivo che ha effettuato cessioni intracomunitarie di beni consegnati entro il 2 giugno 2024, applicando il regime di non imponibilità Iva previsto per le cessioni intracomunitarie, è già soggetto alla nuova disciplina sanzionatoria se non ha ottenuto conferma dell'arrivo di tali beni nello Stato UE di destinazione. Tale conclusione sarebbe supportata dal fatto che il termine di 90 giorni sarebbe decorso dopo il 1° settembre 2024. Al contrario, secondo l'Agenzia delle entrate, per applicare la nuova disciplina si deve aver riguardo al momento in cui tutti i requisiti della cessione intracomunitaria si sono perfezionati, ivi compreso l'effettivo trasferimento dei beni nell'altro Stato membro. Pertanto, se la cessione è stata effettuata in una data anteriore al 1° settembre 2024, non è applicabile la nuova disciplina sanzionatoria, *“stante la mancanza di un termine oltre il quale si configura la violazione”*.

In buona sostanza, ciò che rileva è il momento di inizio del trasporto o spedizione dei beni, consegnati in Italia, ovvero la data di emissione anticipata della fattura (limitatamente all'importo fatturato), secondo il criterio previsto dall'articolo 39, D.L. 331/1993. Tutte le cessioni effettuate prima della suddetta data, per le quali non vi è prova del fatto che i beni siano stati spediti o trasportati in un altro Stato membro, restano soggette alla precedente sanzione (tra il 90% e il 180% dell'imposta).

L'Agenzia delle entrate conclude quindi che per tutte le cessioni eseguite *“entro il 31 agosto 2024”* (incluse, evidentemente, quelle effettuate entro il 2 giugno 2024) la violazione si configura solo nel caso in cui i beni non siano pervenuti nell'altro Stato membro e non anche quando gli stessi non risultino recapitati a destinazione entro 90 giorni.

SPESE DI TRASFERTA TRACCIABILI

RIMBORSI A DIPENDENTI

Spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea hanno l'obbligo di pagamento tracciato se relative a trasferte di dipendenti dal 1° gennaio 2025.

Diversamente scatta l'indeducibilità del costo in capo all'impresa datore di lavoro (anche ai fini Irap) e la tassazione per il dipendente in quanto considerata "retribuzione".

I movimenti in contanti riferiti ai rimborsi in questione saranno, perciò, penalizzati due volte.

È quanto prevedono le nuove regole contenute nel comma 5 dell'articolo 51, in tema di tassazione del lavoro dipendente, e nel comma 3-bis dell'articolo 95 del Tuir, per le imprese, come modificati dalla manovra (comma 81, articolo 1, della legge 207/2024).

Trasferte e spese

Per i rimborsi di spese di trasporto l'obbligo di tracciabilità dovrebbe riguardare sia le trasferte al di fuori che quelle all'interno del Comune dove si trova la sede di lavoro (articolo 51, comma 5, Tuir).

Per le spese di vitto e alloggio, invece, il nuovo obbligo di tracciabilità vale solo in caso di rimborso per trasferte del dipendente fuori dal territorio comunale sede di lavoro.

Per le trasferte all'interno del Comune, non rientrando nel perimetro applicativo di cui all'articolo 95, comma 3, nulla dovrebbe cambiare: tassazione per il dipendente; deducibilità del costo al 75% per l'impresa (ex articolo 190 comma 5 del Tuir) anche se il pagamento è in contanti.

Sul piano oggettivo le spese che devono essere pagate dalle imprese con strumenti tracciabili sono quelle definite genericamente di vitto e alloggio, senza ulteriori precisazioni. Sembra dunque che l'obbligo interessi le citate prestazioni a prescindere dalla natura del soggetto che le eroga (struttura alberghiera e non). Rientrano nell'obbligo di tracciabilità, inoltre, quelle di trasporto riferibili ad autoservizi pubblici non di linea: tipicamente taxi e Ncc.

Per converso, ad esempio, l'obbligo non riguarda l'acquisto di biglietti ferroviari, aerei e di autobus di linea.

Modalità di pagamento

La norma prevede l'obbligo di pagare tali spese con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del Dlgs 241/1997. Si tratta, quindi, delle carte di credito, di debito, bancomat, assegni bancari e circolari e strumenti elettronici di pagamento che consentano la tracciabilità del flusso (risoluzione 108/E/2014 e risposta 230/2020). La norma richiede solo che il versamento sia tracciato, il che non presuppone che questo debba avvenire con uno strumento di pagamento riferibile al "datore di lavoro". Quindi, ad esempio, la spesa del taxi potrebbe essere stata sostenuta dal dipendente in trasferta con la propria carta di credito. Il datore di lavoro, semplicemente, dovrà poi acquisire l'evidenza dell'avvenuto pagamento tracciato per trattare correttamente il rimborso.

I soggetti coinvolti

Il perimetro soggettivo della norma presenta alcune criticità. Il riferimento del nuovo comma 3-bis dell'articolo 95 del Tuir è alle trasferte di "dipendenti". Il dubbio è se le nuove regole si applichino anche ai "collaboratori coordinati e continuativi" e più in generale alle fattispecie disciplinate dalla lettera c-bis) dell'articolo 50 del Tuir (tra cui gli amministratori di società). Il nuovo comma 3-bis non cita espressamente tali figure, contrariamente a quanto si rileva dal precedente comma 3. Dall'altro lato, va però considerato che i co.co.co, per quanto non lavoratori subordinati nel senso giuridico del termine, scontano lo stesso regime fiscale previsto per i lavoratori dipendenti. Il dubbio, quindi, è del tutto legittimo.

Per i soci di società di persone, invece, nella circolare 6/E/2009 l'Agenzia aveva chiarito che tali figure non rientrano tra i co.co.co. e che «le spese sostenute dalla società per le trasferte effettuate dai soci possono, invece, essere portate in deduzione secondo il generale principio di ineranza che sottende alla determinazione del reddito di impresa».

Ne dovrebbe quindi conseguire che in tali casi le spese in questione sono da ritenersi escluse dal nuovo obbligo di tracciabilità e restare deducibili nei limiti previsti dal comma 5 dell'articolo 109 del Tuir (75% delle spese per prestazioni alberghiere/somministrazione di alimenti).

Lo stesso si ritiene debba valere anche per le spese sostenute dal titolare dell'impresa individuale.

GLI ESEMPI

Dipendente di Srl

Per una trasferta fuori Comune una Srl deve rimborsare le seguenti spese anticipate dal dipendente:

- fattura di pernottamento/prima colazione 110 € pagata con carta di credito del dipendente;
- fattura per pranzo 32 € pagata con carta di credito del dipendente;
- biglietto treno di andata e ritorno 70 € pagato in contanti.

Tutte le spese rimborsate sono deducibili in capo all'impresa e non tassate in busta paga del dipendente: il biglietto del treno (trasporto pubblico di linea) non rientra infatti nel nuovo obbligo di tracciabilità.

Dipendente di Snc

Il dipendente di una Snc artigiana va in trasferta fuori Comune e sostiene queste spese:

- fattura di pernottamento/prima colazione 98 € pagata con carta di credito della società;
- indennità km per utilizzo della propria autovettura 90 € (come da tabella Aci) pagata dall'impresa con bonifico;
- altre spese non documentate (parcheggio, telefono) rimborsate dal datore per 15,49 €.

Le spese sono deducibili dall'impresa e non tassate in busta paga: infatti quelle non documentate rispettano il limite ex articolo 51 comma 5, e non hanno obbligo di tracciabilità.

Dipendente di Spa

Per una trasferta fuori Comune il dipendente di una Spa sostiene queste spese:

- fattura di pernottamento/prima colazione 120 € pagata con carta di credito personale;
- fattura per pranzo 45 € pagata in contanti;
- biglietto aereo, di andata e ritorno, 300 € pagato in contanti.

La società rimborsa le spese e potrà dedurre (e non tassare al dipendente) quelle riferite al pernottamento (tracciato) e al biglietto aereo (non tracciato in quanto trasporto di linea).

Indeducibile (e tassabile per il dipendente) il rimborso del pranzo, in quanto sostenuto in contanti.

RIMBORSI A LAVORATORI AUTONOMI

Il D.Lgs. 192/2024, recante “Revisione del regime impositivo dei redditi (Irpef-Ires)” e pubblicato nella Gazzetta ufficiale 16.12.2024, n. 294, dà attuazione ad alcuni dei principi contemplati all’articolo 5, L. 111/2023, in tema di revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche.

La deducibilità dei costi e delle spese sostenute nell’esercizio di lavoro autonomo è soggetta sostanzialmente a **tre condizioni**:

- **effettività della spesa;**
- **inerenza rispetto all’attività professionale;**
- **imputabilità al corrispondente periodo di imposta.**

In questo contesto, la **L. 111/2023 (Legge di delega per la riforma fiscale)** – che reca i principi e i criteri direttivi per la revisione dell’Irpef – ha previsto, per i redditi da lavoro autonomo, l’introduzione del **principio di onnicomprensività**, così da far concorrere alla formazione del reddito di lavoro autonomo **tutte le somme e i valori in genere**, a qualunque titolo conseguiti nel periodo d’imposta in relazione all’attività artistica o professionale, **ad esclusione delle somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute e riaddebitate al cliente**, quali, ad esempio, i rimborsi spese dei biglietti ferroviari, dei biglietti aerei, per il noleggio dell’autovettura, il parcheggio dell’autovettura, le spese alberghiere, le spese relative alla somministrazione di alimenti e bevande, i pedaggi autostradali e le spese relative al servizio taxi, non deducibili dal **reddito dell’esercente arte o professione**.

Il criterio di imputazione temporale dei compensi viene, quindi, allineato a **quello di effettuazione delle ritenute** da parte del committente e permette di **superare le criticità presenti**.

Infatti, **finora i rimborsi spese sono stati assimilati ai compensi**, con necessità di fatturazione e ritenuta, mentre **soltanto i rimborsi documentati**, sostenuti in nome e per conto del cliente, **sono stati esclusi** (circolare n. 1/E/1977, parte 8; risoluzione n. 20/E/1998; **circolare n. 58/E/2001**; **risoluzione n. 69/E/2003**; **circolare n. 28/E/2006**; **circolare n. 11/E/2007**, paragrafo 7.3; **risoluzione n. 49/E/2013**).

L’articolo 54, comma 2, Tuir, come modificato dal citato D.Lgs. 192/2014, interviene sui rimborsi analitici, prevedendo che non concorrono a formare il reddito le somme percepite a titolo di:

“b) rimborso delle spese sostenute dall’esercente arte o professione per l’esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente;

c) riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l’uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l’esercizio dell’attività e per i servizi a essi connessi”.

Di seguito, il comma 3, del medesimo articolo 54, Tuir, afferma: **“Le spese relative all’esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista”.**

Innanzitutto si evidenzia che deve trattarsi di spese relative all’esecuzione dell’incarico. In più, **il riaddebito verso il cliente deve essere effettuato analiticamente**, al fine di consentire al cliente il controllo delle spese sostenute.

Inoltre, la richiesta di analiticità degli oneri riaddebitati consente di individuare le spese per le quali sia possibile fruire della novità in esame; da qui la necessità di individuare in dettaglio quali siano le spese relative all’esecuzione dell’incarico per fruire della nuova disposizione.

Analiticità delle spese significa che la richiesta di rimborso va effettuata tenendo conto di tutti i documenti, fatture e scontrini, che esplicitano le spese sostenute dal professionista e addebitate con l'emissione della fattura.

Dal punto di vista documentale si può procedere seguendo diverse modalità.

a) Il professionista può indicare separatamente dai compensi all'interno della fattura un'unica voce aggregata (con un unico importo) delle diverse spese sostenute. Per esempio, può essere indicata la seguente voce: "spese alberghiere, di somministrazione di alimenti e bevande, biglietto aereo e taxi" con l'importo complessivamente sostenuto. Il cliente deve però essere in grado di verificare che l'importo richiesto a rimborso non sia stato determinato forfettariamente. Diversamente, si perderebbe il requisito dell'analiticità richiesto dal legislatore al fine di applicare la norma. Di conseguenza, il professionista deve consegnare al cliente copia dei documenti delle spese sostenute (per l'esecuzione dell'incarico) in modo da consentire la verifica circa l'esatta corrispondenza tra quanto richiesto a rimborso e le spese anticipate relative all'esecuzione dell'incarico. A tal fine, per consentire e rendere più agevole la verifica della coincidenza degli importi, ma anche della riconducibilità degli oneri all'oggetto dell'incarico, potrebbe essere opportuno predisporre e consegnare al cliente un apposito prospetto con le singole tipologie di spese sostenute e allegare i documenti idonei (copia delle fatture, degli scontrini, etc) a dimostrazione della correttezza degli importi determinati e richiesti a rimborso.

b) In alternativa, il professionista potrà indicare direttamente all'interno della fattura (separatamente rispetto ai compensi) le singole voci di spesa con l'importo anticipato riferibile a ciascuna di esse. In questo caso la maggiore analiticità sarebbe in grado di sostituire il prospetto.

La conseguenza è che tali somme diventano estranee alla determinazione del reddito da lavoro autonomo.

La nuova previsione deve essere collegata con quella indicata all'interno del nuovo articolo 54-ter, Tuir, introdotto dall'articolo 5, D.Lgs. 192/2024, il quale statuisce la non deducibilità dei costi riaddebitati analiticamente al committente.

Nel dettaglio, il comma 1, dell'articolo 54-ter, Tuir, afferma: "Le spese di cui all'articolo 54, comma 2, lettere b) e c), non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo del soggetto che le sostiene, salvo quanto previsto nel presente articolo".

In questo modo "il cerchio si chiude", in quanto, a fronte dell'irrilevanza del compenso, con il conseguente venir meno dell'obbligo di eseguire la ritenuta d'acconto, vi è anche l'irrilevanza del costo.

Tuttavia, nell'ipotesi in cui il committente non rimborsi le spese al professionista, tali spese risultano deducibili.

Tale disciplina, analoga a quella prevista nell'ambito del reddito d'impresa per la deducibilità delle perdite su crediti, è stata introdotta proprio al fine di evitare che il costo resti, di fatto, indeducibile in capo all'esercente arti e professioni.

In particolare, all'interno dell'articolo 54-ter, comma 2, Tuir, è stabilito che le eventuali spese non rimborsate dal committente sono deducibili dalla data in cui:

- il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato a uno degli istituti di regolazione della crisi e dell'insolvenza, disciplinati dal D.Lgs. 14/2019, o a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni (per ciascuno dei citati istituti, viene poi individuato il momento in cui il committente si considera assoggettato agli stessi);
- la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente è rimasta infruttuosa;
- il diritto alla riscossione del corrispondente credito è prescritto.

In ogni caso, per le spese di modesta entità, ossia quelle di ammontare non superiore a 2.500 euro, come previsto dall'articolo 54-ter, comma 5, Tuir, tenendo conto anche del compenso a esse relativo, la deducibilità è riconosciuta se, entro un anno dalla relativa fatturazione, il committente non ha provveduto al rimborso, a partire dal periodo di imposta nel corso del quale scade tale periodo annuale.

Viceversa, le spese dedotte e successivamente rimborsate concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo nel periodo d'imposta della relativa percezione.

L'applicazione di tale novità è regolamentata dal comma 2, dell'articolo 6, in tema di decorrenza.

Le nuove regole si applicano per le spese sostenute dal 1° gennaio 2025 in poi e per i relativi rimborsi; si prevede esplicitamente che, fino allo scorso 31.12.2024, i rimborsi addebitati analiticamente al committente ricadono nella vecchia disciplina e, quindi, i costi risultano interamente deducibili ed i compensi tassabili, con obbligo di operare la ritenuta d'acconto ex articolo 25, D.P.R. 600/1973.

Attenzione: la disposizione si applica ai soli fini delle imposte sui redditi. Pertanto, queste spese, pur addebitate analiticamente, restano soggette all'Iva.

Lo stesso trattamento risulta applicabile ai costi sostenuti dal professionista e riaddebitati a professionisti con cui condivide lo Studio professionale.

La novità non riguarda invece le spese anticipate in nome e per conto del cliente (escluse dal computo della base imponibile ai fini Iva ex articolo 15); infatti, questi oneri rappresentano "una partita di giro" (finanziaria) in ogni caso irrilevante sotto il profilo reddituale e pertanto, non sono interessati dall'applicazione della nuova norma.

ESEMPIO

Un professionista ha effettuato una trasferta per conto di un cliente, sostenendo i seguenti costi: biglietti del treno: 60 euro; spese di vitto e alloggio: 350 euro (imponibile). Il professionista emette fattura nei confronti della società cliente e riaddebita analiticamente in fattura le spese sostenute per la trasferta.

Regole attuali

Con le regole attuali, l'importo complessivo delle spese di trasferta (410 euro) viene indicato in fattura e assoggettato a Cassa di previdenza, Iva e ritenuta d'acconto del 20 per cento. Tale rimborso spese costituisce per il professionista reddito di lavoro autonomo e dovrà essere indicato nel modello Redditi/Pf 2025 nel rigo RE2, colonna 2 - in base all'articolo 54, comma 1 del Tuir - assieme agli altri onorari incassati nel corso dell'esercizio 2024. Contestualmente, le spese sostenute per le trasferte risultano integralmente deducibili: l'importo pagato per i biglietti del treno (60 euro) va indicato nel rigo RE19, colonna 4. Mentre l'importo pagato per il vitto e alloggio (350 euro) va indicato nel rigo RE15, colonne 2 e 3, senza alcuna riduzione del costo sostenuto (articolo 54, comma 5, Tuir).

Novità della Riforma

Supponendo che la trasferta sia effettuata in vigenza delle novità della riforma del reddito di lavoro autonomo, le spese sostenute, analiticamente riaddebitate in fattura, non saranno più assoggettate a Cassa di previdenza e a ritenuta d'acconto del 20%, ma solo a Iva.

Tali rimborsi spese, infatti, non costituiranno più reddito di lavoro autonomo per il professionista e, pertanto, non dovranno essere indicati nel modello Redditi; allo stesso tempo, i costi sostenuti per le spese di trasferta non saranno deducibili.

Attenzione: le spese devono essere sostenute dal professionista e rimborsate dal committente tramite mezzi tracciabili.

RIMBORSI SPESE AMMINISTRATORI E LUL

Al fine di valutare se le spese rimborsate ad un amministratore debbano transitare dal Libro unico del lavoro (Busta paga) si prende in esame la risposta fornita dal Ministero del lavoro ad un interpello proposto nel 2010 dal collegio nazionale degli agrotecnici e degli agrotecnici laureati relativo alla sussistenza o meno di un obbligo di registrazione nel Libro unico del lavoro dei rimborsi spesa, comunque documentati, riconosciuti a soggetti che rivestono la qualifica di amministratori e che, per la predetta qualifica, non percepiscono alcun compenso. La risposta del Ministero del lavoro prende il via dalla valutazione dei due elementi fondanti la disciplina dei rimborsi spesa da annotare nel Libro unico e cioè:

1. l'individuazione dei soggetti che devono essere iscritti nel Libro unico;
2. l'individuazione dei rimborsi spesa che devono transitare nel medesimo Libro unico.

I soggetti da iscrivere a Libro unico

Libro unico del lavoro

Soggetti da iscrivere	Soggetti da <i>non</i> iscrivere
Lavoratori subordinati Co.co.co. Associati in partecipazione	Coadiuvanti imprese commerciali Collaboratori e coadiuvanti di imprese familiari Soci lavoratori Tirocinanti e stagisti Professionisti

I rimborsi spese nel Libro unico del lavoro

Dall'analisi della normativa il Ministero conclude che nel Libro unico del lavoro (Lul) devono essere indicate le somme da rimborsare, sia forfetariamente che su base di indicazione analitica (note spese o rimborsi chilometrici), con esclusione, al solo fine semplificativo, di tutti i rimborsi che si riferiscono a documenti intestati direttamente all'azienda (quali, ad esempio, fatture per spese sostenute dal lavoratore in nome e per conto dell'azienda o carte carburanti).

In questo ultimo caso, infatti, le spese risultano già in scritture obbligatorie e quindi la presenza delle stesse sul Lul costituirebbe una duplicazione di registrazione.

Rientrano infine tra le somme da registrare nel Libro unico del lavoro anche i rimborsi cumulativi di spese effettuate dal dipendente in occasione di missioni collettive purché fiscalmente documentati a mezzo di fatture non intestate all'azienda, né nominativamente riferibili al singolo lavoratore.

Le conclusioni del Ministero

Il Ministero del lavoro giunge alla conclusione che, per valutare se le somme restituite al soggetto devono o meno transitare da Libro unico del lavoro, va innanzitutto valutata la posizione del singolo lavoratore.

Nel caso di soggetti da non iscrivere a Libro unico del lavoro, non sussiste il problema di valutare la tipologia dei rimborsi in quanto, per tali lavoratori, nessun Libro unico dovrà essere predisposto.

Al contrario, in caso di soggetti che devono essere iscritti nel Libro unico, è necessario valutare la tipologia dei rimborsi in questione per stabilire se sussiste o meno l'obbligo di registrazione nel Libro unico del lavoro.

Nel caso proposto nell'interpello in commento, va innanzitutto valutato se l'amministratore svolge o meno una prestazione di natura autonoma.

Nel caso di amministratori i cui compensi (eventuali) non sono attratti nei redditi di natura professionale e che percepiscono rimborsi spese, questi ultimi dovranno essere registrati nel Libro unico con riferimento al momento del rimborso e cioè della contabilizzazione effettiva di dette spese (cosiddetto criterio di cassa).

Amministratori: rimborsi spesa e Lul

	Compenso come reddito di natura professionale?			
				
NO rimborsi in Lul		SI	NO	
				
			Rimborsi che soddisfano i requisiti richiesti dalla normativa Lul?	
				
			SI	NO
				
			SI rimborsi in Lul	NO rimborsi in Lul

SPESE DI RAPPRESENTANZA TRACCIABILI

La legge di Bilancio per il 2025 e una recente sentenza della Cassazione richiedono di fare il punto sulla deducibilità delle spese di rappresentanza per le imprese.

Partendo dalla legge di Bilancio per il 2025, il comma 81, lettera d) della legge 207/2024, modifica con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (anno 2025 per i «solari»), le condizioni formali per la deducibilità delle spese di rappresentanza ai fini del reddito d'impresa e dell'Irap.

In particolare, intervenendo sull'articolo 108 comma 2 del Tuir stabilisce che **le spese di rappresentanza sono deducibili se i pagamenti sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del Dlgs 241/1997 quali carte di debito, di credito, prepagate, assegni bancari o circolari e i pagamenti mediante app via smartphone che, tramite l'inserimento di codice Iban e numero di cellulare, permette di effettuare transazioni di denaro.**

L'esplicito riferimento della legge di Bilancio alle spese di rappresentanza porta ad escludere dagli obblighi di tracciabilità altre tipologie di spese quali quelle di pubblicità e di propaganda o quelle per l'ospitalità dei clienti così come le spese di rappresentanza sostenute nel reddito di lavoro autonomo.

Non variano invece le regole stabilite dallo stesso articolo 108, comma 2, del Tuir come regolamentate dal Dm 19 novembre 2018 che considerano spese di rappresentanza deducibili quelle inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, relative a spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa oltre ad essere coerenti con le pratiche commerciali di settore.

Costituiscono, in particolare, spese di rappresentanza:

- a) le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
 - b) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;
 - c) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
 - d) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
 - e) ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda a criteri di inerenza.
- L'articolo 108 Tuir pone poi un limite quantitativo alla deducibilità delle spese di rappresentanza commisurato all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari:
- a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
 - b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni;
 - c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.

Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.

Nel caso di omaggi composto di più beni, il valore di 50 euro deve essere riferito al valore complessivo dell'omaggio e non al valore dei singoli beni che lo compongono.

Ad esempio, un cesto natalizio composto di tre diversi beni che hanno un valore di 20 euro ciascuno, dovrà essere considerato come un unico omaggio dal valore complessivo di 60 euro e, come tale, sarà soggetto ai limiti di deducibilità.

Spese ospitalità dei clienti

Lo stesso Dm 19 novembre 2018 chiarisce che non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti quantitativi di deducibilità, le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.

La deducibilità delle erogazioni e delle spese di ospitalità è subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti

La piena deducibilità viene riconosciuta solo per le spese sostenute per i clienti, anche potenziali, e non per soggetti diversi dai clienti quali i fornitori o giornalisti, che partecipano agli eventi.

Limitazione delle spese di vitto e alloggio

In ogni caso le spese sostenute per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95 del Tuir ossia quelle che costituiscono spese per prestazioni di lavoro, sono deducibili entro il limite teorico del 75% in base all'articolo 109, comma 5, del Tuir.

In altri termini, le spese per vitto e alloggio qualificabili come spese di rappresentanza dovranno essere assoggettate:

- 1) in via preliminare, alla specifica disciplina prevista dall'articolo 109, comma 5, del Tuir per le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (deducibilità nei limiti del 75 per cento);
- 2) successivamente a quella dell'articolo 108, comma 2, in base al quale l'importo delle spese, ridotto al 75 per cento per effetto dell'applicazione dell'articolo 109, dovrà essere sommato all'importo delle "altre" spese di rappresentanza.

L'ammontare così ottenuto è deducibile entro il limite di congruità previsto con riferimento ai ricavi e proventi della gestione caratteristica.

In tema di inerenza e coerenza di alcune spese qualificate dal contribuente come spese di rappresentanza si segnala la sentenza 28724/2024 della Cassazione che ha considerato non deducibili le spese sostenute per l'organizzazione di un viaggio turistico all'estero, con la partecipazione di coniugi e figli sia dei rappresentanti della società medesima, sia di alcuni clienti.

La Cassazione evidenzia che nel caso esaminato è risultata incontroversa l'assenza di scritture contabili a sostegno dell'organizzazione di attività promozionali del brand aziendale in occasione del viaggio all'estero, donde non può operare la presunzione che include i viaggi fra le spese di rappresentanza deducibili.