

A tutti i Sig.ri Clienti  
Loro Sedi

Milano, 10 luglio 2025

**OGGETTO: Informative e novità del mese di Luglio 2025**

|                                                                                                                                        |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Le <i>news</i> di luglio                                                                                                               | 2  |
| Le scadenze delle comunicazioni alle casse previdenziali private                                                                       | 4  |
| Rese note le deduzioni degli autotrasportatori per il 2025 e in scadenza la richiesta di rimborso accise                               | 6  |
| Rinviato al 31 dicembre 2025 l'obbligo di comunicare la PEC degli amministratori in CCIAA                                              | 8  |
| Esaurite le risorse per il credito di imposta 4.0 relativo a investimenti effettuati nel 2025                                          | 10 |
| Circolare n 9/E del 24 giugno: principali novità del concordato preventivo biennale 2025/2026                                          | 11 |
| Il decreto fiscale scioglie ogni dubbio riguardo alla partenza della riforma Ets dal prossimo 1° gennaio 2026                          | 13 |
| Modifiche Iva del D.L. n. 84/2025                                                                                                      | 16 |
| Al fini dell'applicazione del regime Iva di esenzione, l'Agenzia distingue tra prestazioni sanitarie e prestazioni socio-assistenziali | 18 |
| Nuovi chiarimenti per la determinazione del reddito di lavoro autonomo                                                                 | 20 |
| Individuate le disposizioni di coordinamento fiscale IRES e IRAP con riferimento alle regole contabili del nuovo OIC 34                | 21 |

**Le procedure amministrative e contabili in azienda**

|                                               |    |
|-----------------------------------------------|----|
| L'acquisto e la vendita dei veicoli aziendali | 23 |
|-----------------------------------------------|----|

Invitiamo gli interessati a contattare lo studio per eventuali maggiori chiarimenti e/o precisazioni.

Cordiali saluti.

Viganò & Partners

## Informative e news per la clientela di studio

### REGIME TRANSITORIO CRIPTOVALUTE

L'OAM, organismo degli agenti e mediatori ha pubblicato un comunicato stampa del 1° luglio a commento delle novità introdotte dal c.d. Decreto Omnibus (D.L. n. 95/2025) pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 149 del 30 giugno, in tema di criptovalute; in particolare, viene evidenziata la proroga al 30 giugno 2026 del regime transitorio per gli operatori in criptovalute.

(OAM - comunicato stampa del 1° luglio 2025)

### ENEA – AL VIA LA COMUNICAZIONE DEI BONUS

L'ENEA con avviso pubblicato sul proprio sito internet informa che a partire dal 30 giugno 2025 è operativo il portale aggiornato bonusfiscali.enea.it per la trasmissione dei dati all'ENEA relativi agli interventi che fruiscono delle detrazioni fiscali c.d. Ecobonus (Legge n. 296/2006 e art. 14, D.L. n. 63/2013) e c.d. Bonus Casa (art. 16 bis, D.P.R. n. 917/1986 e art. 16, D.L. n. 63/2013).

Sarà possibile accedere al servizio online solo autenticandosi tramite SPID di persona fisica o CIE.

(ENEA – nota del 30/06/2025)

### NO ALLA COMPENSAZIONE ORIZZONTALE IN CASO DI SEQUESTRO PENALE

Con risposta a interpello n. 172/E/2025 l'Agenzia delle Entrate chiarisce che il sequestro penale non consente la compensazione orizzontale in caso di somme iscritte a ruolo per importi superiori a 100.000 euro.

(Agenzia delle Entrate – interpello n. 172 del 30/6/2025)

### MODIFICHE AL REGIME DEL MARGINE PER LA CESSIONE DI BENI USATI

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 149 del 30 giugno il D.L. n. 95/2025, in vigore dal 1° luglio, con diverse novità in ambito fiscale. Tra le misure attese le modifiche al regime del margine per la cessione di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione e applicazione dell'aliquota IVA ridotta.

(GU – D.L. n. 95/2025)

### BANDO ISI INAIL

Come di consueto, INAIL ha pubblicato il Bando ISI 2024 con il quale finanzia progetti in materia di salute e sicurezza sul lavoro, come previsto dal Testo Unico sulla sicurezza (D.Lgs. n. 81/2008) e dalla Legge n.208/2015.

(INAIL – bando 2025)

### IL MEF EMANA 3 DECRETI

Il MEF ha pubblicato sul proprio sito internet alcuni Decreti, tutti in data 27 giugno 2025, concernenti le modalità di attuazione dell'affrancamento delle riserve, la gestione delle perdite infragruppo e modifiche alla disciplina relativa alla maggiorazione del costo del lavoro per le assunzioni.

(D.M. 27 giugno 2025)

#### **MODIFICATA LA DISCIPLINA DEGLI INCENTIVI PER LE CER**

È entrato in vigore il 26 giugno 2025 il nuovo Decreto MASE 16 maggio 2025, che modifica la disciplina degli incentivi per le Comunità Energetiche Rinnovabili (CER) e l'autoconsumo collettivo.

**(Mase – decreto 16 maggio 2025)**

#### **ESCLUSO L'APPLICAZIONE DELLA REGOLA DI REVERSE CHARGE PER LA REALIZZAZIONE DI UN IMPIANTO FOTOVOLTAICO**

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 156/E/2025, ha escluso l'applicazione della regola di reverse charge per la realizzazione di un impianto fotovoltaico nel settore dell'agricoltura.

**(AdE – risposta a interpello 16 giugno 2025)**

## **LE SCADENZE DELLE COMUNICAZIONI ALLE CASSE PREVIDENZIALI PRIVATE**

Come ogni anno si avvicina il termine entro il quale i professionisti iscritti a Casse di previdenza private devono provvedere a inviare la comunicazione reddituale relativa al 2024, utile a conteggiare il saldo dei contributi dovuti.

Nella tabella che segue si pubblicano le informazioni basilari delle principali Casse di previdenza, derivanti da quanto previsto dai regolamenti dei singoli Enti.

| <b>Categoria</b>                                                             | <b>Sito di riferimento</b>                                         | <b>Termine invio comunicazione reddituale</b>     | <b>Termine di versamento saldo 2024</b>                                                                                                                  |
|------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Attuari, chimici, geologi, dottori agronomi e dottori forestali</b>       | <a href="http://www.epap.it">www.epap.it</a>                       | Comunicazione reddituale entro il 31/07/2025      | 1° acconto entro il 05/04/2025, 2° acconto entro il 05/08/2025 e saldo entro il 15/11/2025 con facoltà di suddividere ciascuno dei 3 pagamenti in 2 rate |
| <b>Agrotecnici e Periti agrari</b>                                           | <a href="http://www.enpaia.it">www.enpaia.it</a>                   | Comunicazione reddituale entro il 31/10/2025      | Saldo entro 30 giorni dalla data di scadenza per il pagamento delle imposte sul reddito                                                                  |
| <b>Avvocati</b>                                                              | <a href="http://www.cassaforense.it">www.cassaforense.it</a>       | Mod. 5/2025 entro il 30/09/2025                   | 1° rata entro il 30/09/2025 e 2° rata entro il 31/12/2025                                                                                                |
| <b>Biologi</b>                                                               | <a href="http://www.enpab.it">www.enpab.it</a>                     | Mod. 1.2025 entro il 30/10/2025                   | 1° rata entro il 30/10/2025 e 2° rata entro il 30/12/2025                                                                                                |
| <b>Consulenti del lavoro</b>                                                 | <a href="http://www.enpacl.it">www.enpacl.it</a>                   | Modello 23/red entro il 30/09/2025                | Saldo entro il 30/09/2025 (rateizzabile)                                                                                                                 |
| <b>Dottori commercialisti ed esperti contabili</b>                           | <a href="http://www.cnpadc.it">www.cnpadc.it</a>                   | Comunicazione reddituale entro il 01/12/2025      | Saldo entro il 20/12/2025 (rateizzabile)                                                                                                                 |
| <b>Dottori commercialisti ed esperti contabili (Cassa ragionieri)</b>        | <a href="http://www.cassaragionieri.it">www.cassaragionieri.it</a> | Modello A/19 entro il 31/07/2025                  | Acconto entro il 16/09/2025 e saldo entro il 16/12/2025                                                                                                  |
| <b>Farmacisti</b>                                                            | <a href="http://www.enpaf.it">www.enpaf.it</a>                     | Non prevista                                      | Già versati nel corso del 2024                                                                                                                           |
| <b>Geometri</b>                                                              | <a href="http://www.cassageometri.it">www.cassageometri.it</a>     | Comunicazione entro il 30/09/2025                 | Saldo entro il 07/10/2025 (rateizzabile)                                                                                                                 |
| <b>Giornalisti</b>                                                           | <a href="http://www.inpgi.it">www.inpgi.it</a>                     | Comunicazione entro il 30/09/2025                 | Saldo entro il 31/10/2025 oppure in 3 rate                                                                                                               |
| <b>Infermieri professionali, assistenti sanitari, vigilatrici d'infanzia</b> | <a href="http://www.enpapi.it">www.enpapi.it</a>                   | Modello UNI/2025 entro il 10/09/2025              | Saldo in 3 rate l'ultima entro il 10/12/2025                                                                                                             |
| <b>Ingegneri, architetti</b>                                                 | <a href="http://www.inarcassa.it">www.inarcassa.it</a>             | Modello DICH/2025 entro il 31/10/2025             | Saldo entro il 31/12/2025 (rateizzabile)                                                                                                                 |
| <b>Medici, odontoiatrici</b>                                                 | <a href="http://www.enpam.it">www.enpam.it</a>                     | Modello D/2025 per la quota B entro il 31/07/2025 | Saldo quota B entro il 31/10/2025 (rateizzabile)                                                                                                         |
| <b>Notai</b>                                                                 | <a href="http://www.cassanotariato.it">www.cassanotariato.it</a>   | Non prevista                                      | Il contributo mensile va pagato entro la fine del mese successivo a quello di competenza                                                                 |

|                           |                                                |                                              |                           |
|---------------------------|------------------------------------------------|----------------------------------------------|---------------------------|
| <b>Periti industriali</b> | <a href="http://www.eppi.it">www.eppi.it</a>   | Mod. EPPI 03 entro il 30/09/2025             | Saldo entro il 30/09/2025 |
| <b>Psicologi</b>          | <a href="http://www.enpap.it">www.enpap.it</a> | Comunicazione reddituale entro il 01/10/2025 | Saldo entro il 01/10/2025 |
| <b>Veterinari</b>         | <a href="http://www.enpav.it">www.enpav.it</a> | Mod. 1/2025 entro il 30/11/2025              | Saldo entro il 28/02/2026 |



*Si consiglia, in ogni caso, alla gentile clientela di fare sempre riferimento al sito web dei vari Enti, al fine di poter raccogliere eventuali aggiornamenti o proroghe, anche a seguito della recente pubblicazione del D.L. 84/2025 che ha prorogato dal 30 giugno 2025 al 21 luglio 2025 il termine per il versamento del saldo 2024 (derivante dalla dichiarazione dei redditi) per i soggetti ISA.*

## **RESE NOTE LE DEDUZIONI DEGLI AUTOTRASPORTATORI PER IL 2025 E IN SCADENZA LA RICHIESTA DI RIMBORSO ACCISE**

Il MEF in data 13 giugno ha comunicato l'importo delle agevolazioni fiscali per il 2025 a favore degli autotrasportatori e relative alle deduzioni forfetarie per spese non documentate come previsto dall'art. 66, comma 5, primo periodo, TUIR.

In particolare, per i trasporti effettuati personalmente dall'imprenditore oltre il Comune in cui ha sede l'impresa (autotrasporto merci per conto di terzi) è prevista una deduzione forfetaria di spese non documentate per il periodo d'imposta 2024 nella misura di 48,00 euro. La deduzione spetta una sola volta per ogni giorno di effettuazione di trasporti, indipendentemente dal numero dei viaggi.



*L'agevolazione fiscale spetta anche per i trasporti effettuati personalmente dall'imprenditore all'interno del Comune in cui ha sede l'impresa, per un importo pari al 35% di quello riconosciuto per i medesimi trasporti oltre il territorio comunale.*

Sul medesimo tema si ricorda che alle scadenze del 30 aprile, 30 giugno, 30 settembre e 31 dicembre 2025 è possibile presentare all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli territorialmente competente l'apposita istanza per richiedere il rimborso delle accise per i consumi di gasolio per autotrazione effettuati rispettivamente tra il 1° gennaio e 31 marzo, 1° aprile e 30 giugno, 1° luglio e 30 settembre, 1° dicembre e 31 dicembre.

Possono beneficiare di questa agevolazione, solo le imprese aventi in disponibilità autocarri o complessi veicolari (motrici con rimorchio o con semirimorchio) con massa complessiva a pieno carico pari o superiore a 7,5 tonnellate e di classe Euro 5 e seguenti, che effettuano il trasporto merci in regime di conto proprio o in regime di conto terzi.

Ne consegue che dal 1° al 31 luglio 2025 sarà possibile presentare le dichiarazioni relative ai consumi di carburante effettuati nel II trimestre 2025 (nota dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli del 26.06.2025 n. 382555).

Con la Determinazione direttoriale n. 233570 del 17.04.2025 è stata, inoltre, disposta l'attivazione, a far data dal 1° maggio 2025, dei seguenti uffici locali Agenzia delle Dogane e dei Monopoli dipendenti dalla Direzione territoriale Emilia-Romagna e Marche:

- ufficio ADM Emilia 1;
- ufficio ADM Emilia 2;
- ufficio ADM Emilia 3;
- ufficio ADM Emilia 4;
- ufficio ADM Romagna 1;
- ufficio ADM Romagna 2;
- ufficio ADM Marche 1;
- ufficio ADM Marche 2.

Pertanto, esclusivamente per gli esercenti attività di trasporto merci e persone ricadenti nel territorio di competenza dei suddetti uffici, a partire dal 1° maggio 2025 non potranno più essere trasmesse dichiarazioni con le vecchie descrizioni/codici ufficio.

Tanto premesso, per le dichiarazioni predisposte e inviate a partire dal 1° maggio 2025, riferite a trimestri per i quali non sono trascorsi i termini di presentazione, l'esercente avrà cura di utilizzare i "software Autotrasportatori" aggiornati o in alternativa predisporre le predette dichiarazioni in conformità ai tracciati aggiornati, entrambi reperibili a partire dalla medesima data.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Periodo di consumo: 1° aprile – 14 maggio 2025</i>                                                                                                                                                                                                                                                                        | <p>Il rimborso spettante è pari a euro 214,18 per mille litri di gasolio commerciale.</p> <p><b>(Dichiarazione - Quadro A-1)</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                |
| <i>Periodo di consumo: 15 maggio – 30 giugno 2025</i>                                                                                                                                                                                                                                                                        | <p><i>Per il gasolio e/o gasoli paraffinici da sintesi o idrotrattamento (HVO) che non rispettano le condizioni previste dall'art. 3, comma 4, secondo periodo, D.Lgs. n. 43/2025, il rimborso è pari a 229,18 euro per mille litri, in ragione dell'aliquota d'accisa ordinaria applicabile pari a 632,40 euro per mille litri.</i></p> <p><b>(Dichiarazione - Quadro A-2)</b></p> |
| <p><i>Per i soli gasoli paraffinici da sintesi o idrotrattamento (HVO) che soddisfano le condizioni stabilite dalla norma sopra citata, il rimborso resta pari a euro 214,18 per mille litri, tenuto conto dell'aliquota ridotta d'accisa di 617,40 euro per mille litri.</i></p> <p><b>(Dichiarazione - Quadro A-3)</b></p> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |

Per la fruizione del rimborso dell'importo sopra indicato, i soggetti interessati dovranno indicare nella dichiarazione presentata all'Ufficio delle dogane se intendono utilizzarlo:

- mediante compensazione utilizzando il codice tributo 6740,
- restituzione in denaro.

Relativamente ai crediti sorti con riferimento ai consumi relativi al primo trimestre dell'anno 2025, potranno essere utilizzati in compensazione entro il 31 dicembre 2026.

## **RINVIATO AL 31 DICEMBRE 2025 L'OBBLIGO DI COMUNICARE LE PEC DEGLI AMMINISTRATORI IN CCIAA**

Come noto, la Legge di bilancio 2025 ha previsto una novità per gli amministratori delle società, l'obbligo di possedere e comunicare in CCIAA una PEC personale. Ratio della norma è quella di garantire una comunicazione ufficiale, tracciabile e sicura tra le imprese e la pubblica amministrazione.

Con nota 43836 del 12 marzo, il MIMIT ha fornito i chiarimenti necessari a porre in essere il nuovo adempimento la cui scadenza era fissata nello scorso 30 giugno 2025. Circa la data di ultimazione dell'adempimento il MIMIT aveva disposto quanto segue:

*"In ragione dell'assenza di un espresso termine di adempimento, che non viene determinato in alcun modo dal recente intervento del legislatore né risulta altrimenti rintracciabile per via interpretativa, pare comunque opportuno individuare un termine che consenta una legittima applicazione dell'obbligo, come esteso, alla luce della necessità di adottare una ragionevole interpretazione della norma, nella parte in cui prevede la immediata imposizione di una siffatta estensione, anche a fronte della numerosità dei soggetti di essa destinatari. Anche alla luce della incertezza interpretativa della disposizione e della conseguente diffusa inconsapevolezza delle imprese destinatarie dell'obbligo, si ritiene pertanto opportuno – salvo quanto indicato, qui di seguito, al paragrafo «Prima comunicazione e aggiornamento dell'informazione», con riferimento all'ipotesi di sostituzione o di rinnovo dell'amministratore – assegnare alle imprese costituite prima del 1° gennaio 2025 termine per la comunicazione degli indirizzi PEC dei propri amministratori fino alla data del 30 giugno 2025.".*



*Pertanto, il 30 giugno era indicato come termine nella nota del Mimit.*

A seguito di svariati dubbi e proteste, con nota 654 del 25 giugno 2025 il Mimit è intervenuto evidenziando che:

*"In considerazione dei limiti e vincoli posti dall'ordinamento ad un intervento per via interpretativa, questa Direzione Generale si riservava, anche alla luce delle criticità e delle segnalazioni che fossero medio termine emerse dal territorio, dal Sistema camerale e dagli attori professionali e imprenditoriali coinvolti nell'attuazione della norma, di procedere a successivi interventi volti ad ampliare e, ove*

*necessario, correggere le indicazioni applicative fornite alle Camere, comunque garantendo un'attuazione della disciplina conforme alla ratio delle disposizioni vigenti e uniforme sul territorio nazionale. Sono state recentemente sottoposte all'attenzione di questo Ministero talune criticità che starebbero emergendo sul territorio, anche in conseguenza di prassi camerali difformi, con particolare riferimento, tra l'altro, al termine entro il quale i soggetti obbligati sono chiamati ad effettuare la prevista iscrizione del domicilio digitale degli amministratori nel registro delle imprese....Al riguardo è stato recentemente rappresentato a questo Ministero che la data individuata (30 giugno 2025) genererebbe criticità operative anche in ragione della concomitanza con gli adempimenti societari connessi all'approvazione dei bilanci di esercizio chiusi al 31 dicembre 2024, esprimendosi da più parti l'auspicio per un differimento del termine di comunicazione in parola alla data del 31 dicembre 2025. In merito ... si intende modificare le indicazioni già fornite alle Camere di commercio prevedendo la traslazione del termine di adempimento qui all'esame sino alla data del 31 dicembre 2025".*



*Tenuto conto delle indicazioni fornite il nuovo termine dell'adempimento è fissato nel prossimo 31 dicembre 2025.*

Ne deriva quindi che:

|                                                     |                                                                                                                                                    |
|-----------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Società costituite prima del 1° gennaio 2025</b> | Hanno tempo fino al 31 dicembre 2025 per comunicare la PEC del proprio amministratore                                                              |
| <b>Società costituite dopo il 1° gennaio 2025</b>   | La comunicazione della PEC dell'amministratore deve essere effettuata contestualmente al deposito della domanda di iscrizione nel Registro Imprese |

## **ESAURITE LE RISORSE PER IL CREDITO DI IMPOSTA 4.0 RELATIVO A INVESTIMENTI EFFETTUATI NEL 2025**

Lo scorso 17 giugno 2025 è stata aperta la piattaforma informatica 4.0 attraverso la quale le imprese possono presentare il modello di comunicazione “preventiva” per avere l’accesso al credito di imposta per investimenti in beni strumentali materiali effettuati dal 1° gennaio 2025 al 31 dicembre 2025 (o fino al termine ultimo del 30 giugno 2026 a condizione che entro il 31 dicembre 2025 sia stato versato un acconto pari ad almeno il 20% dell’investimento).

### **In 24 ore esaurite le risorse disponibili**

Dal giorno successivo, 18 giugno 2025, le imprese che hanno inviato la comunicazione preventiva utile per la prenotazione del credito di imposta hanno ricevuto il seguente esito: “le risorse sono esaurite, in caso di nuova disponibilità saranno messe a disposizione secondo l’ordinamento delle richieste preventive pervenute”.

Pertanto, pur trattandosi di un esito “negativo”, l’invio della comunicazione preventiva è ritenuto valido e viene assegnato un numero di protocollo secondo l’ordine cronologico di invio telematico. Dal 17 luglio 2025 il Gestore dei Servizi Energetici (GSE) comunicherà alle singole imprese che hanno ricevuto l’esito “negativo” l’eventuale nuova disponibilità di risorse.



*Per le imprese che, invece, avevano già comunicato sia in via preventiva sia in via di completamento gli investimenti agevolabili utilizzando i vecchi modelli approvati dal Decreto direttoriale 24 aprile 2024, è obbligatorio trasmettere i nuovi modelli di comunicazione preventiva o di completamento approvati con il Decreto 15 maggio 2025: tali soggetti, però, potranno ordinariamente utilizzare il credito di imposta dopo la trasmissione della comunicazione di completamento.*

### **La fruizione del credito di imposta**

Si ricorda che il credito di imposta 4.0, per gli investimenti che rientrano nei nuovi obblighi comunicativi previsti dal Decreto 15 maggio 2025, è utilizzabile in 3 quote annuali di pari importo:

- la prima rata del credito di imposta è fruibile solo dopo la comunicazione di completamento, solo dal decimo giorno del mese successivo alla trasmissione dei dati dal Mimit all’Agenzia delle Entrate;
- la seconda rata dal 1° gennaio dell’anno successivo;
- la terza rata dal 1° gennaio del secondo anno successivo.

## **CIRCOLARE N. 9/E DEL 24 GIUGNO 2025: PRINCIPALI NOVITÀ DEL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE 2025/2026**

La circolare n. 9/E/2025 dell'Agenzia delle Entrate rappresenta il principale documento interpretativo e operativo relativo al concordato preventivo biennale (CPB) per il biennio 2025-2026. Il CPB, introdotto dal D.Lgs. n. 13/2024 e profondamente modificato dal D.Lgs. n. 81/2025 (cd. "Decreto Correttivo-bis"), è uno strumento di compliance fiscale che consente a imprese e professionisti soggetti agli ISA di definire in via preventiva la base imponibile ai fini IRPEF/IRES e IRAP per 2 anni consecutivi.

Possono aderire al CPB le persone fisiche esercenti attività d'impresa o professionale e le società di persone e di capitali soggette agli ISA. Dal 2025, i contribuenti in regime forfetario sono definitivamente esclusi dal CPB. Sono altresì esclusi i contribuenti che non applicano gli ISA o che svolgono attività per cui non sono stati approvati gli indici. Si ricorda che l'adesione è riservata a chi, nel 2024, ha esercitato in via prevalente attività economiche per cui risultano approvati gli ISA e che non abbiano già aderito per il biennio 2024-2025.

La circolare dettaglia le seguenti modalità operative:

- l'adesione al CPB per il biennio 2025-2026 può essere trasmessa congiuntamente alla dichiarazione dei redditi e ai modelli ISA, oppure in via autonoma;
- il termine per l'adesione, originariamente fissato al 31 luglio, è stato prorogato al 30 settembre 2025 dal c.d. Decreto Correttivo-bis (D.Lgs. n. 81/2025);
- è necessario utilizzare il modello CPB 2025/2026, trasmettendolo tramite i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.

La determinazione del reddito concordato avviene tramite il software ISA-CPB, che elabora la proposta sulla base dei dati dichiarati e di specifici algoritmi di stima. Il contribuente può accettare la proposta o, in alternativa, non aderire e rimanere nel regime ordinario.

Il c.d. Decreto Correttivo-bis ha introdotto limiti massimi di incremento del reddito concordato:

- +10% per chi ha punteggio ISA pari a 10;
- +15% per punteggi tra 9 e <10;
- +25% per punteggi tra 8 e <9.

Questi limiti intendono evitare proposte eccessivamente onerose e garantire la sostenibilità dell'istituto.

I principali benefici fiscali previsti per l'adesione sono i seguenti:

- esonero dagli accertamenti induttivi: chi aderisce al CPB è escluso dai controlli basati su presunzioni semplici, con termini di decadenza anticipati di un anno;

- semplificazioni IVA: possibilità di compensare crediti senza visto di conformità entro determinate soglie e rimborsi semplificati;
- benefici ISA: esclusione dal redditometro, dalla disciplina delle società di comodo e accesso al regime premiale ISA in caso di punteggi adeguati.

Per incentivare l'occupazione, è prevista una deduzione potenziata (120-130%) dei costi del lavoro per nuove assunzioni effettuate nel biennio di concordato, che non deve essere oggetto di rettifica del reddito concordato.

La circolare chiarisce le cause di esclusione (ad esempio, perdita dei requisiti ISA, avvio di procedure concorsuali, ecc.) e introduce una decadenza graduata: in caso di irregolarità sanabili (ad esempio errori nei versamenti), il contribuente può regolarizzare la posizione entro 60 giorni dall'avviso bonario, evitando la decadenza automatica dal CPB.

Nei diversi chiarimenti forniti nelle risposte ai quesiti, un aspetto di rilievo riguarda la rateizzazione delle plusvalenze:

- nel modello CPB, le quote di plusvalenze rateizzate (ex art. 86, TUIR) sono escluse dai righi CP4 e CP5: va indicata solo la quota che ha concorso al reddito d'impresa o alla base imponibile IRAP nell'anno di riferimento;
- il reddito concordato e il saldo finale vanno rettificati per la medesima quota, e l'opzione di rateizzazione deve essere regolarmente dichiarata;
- la circolare affronta anche altri quesiti pratici, come la gestione delle differenze da recesso nelle società di persone e la disciplina dei versamenti per le imprese familiari.

## **IL DECRETO FISCALE SCIoglie OGNI DUBBIO RIGUARDO ALLA PARTENZA DELLA RIFORMA ETS DAL PROSSIMO 1° GENNAIO 2026**

Con una scelta legislativa che fa (e farà) parecchio discutere, il Legislatore ha in ogni caso messo la parola fine ai residui dubbi riguardanti l'effettiva e piena partenza della riforma degli Enti di Terzo Settore a partire dal prossimo 1° gennaio 2026. Va infatti ricordato che, nonostante il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) fosse già entrato in funzione nel novembre 2021, e quindi molti enti hanno già da allora potuto fregiarsi della qualifica di Ente del Terzo Settore (ETS), l'effettiva applicazione delle disposizioni riguardanti la parte "fiscale" della Riforma (ovvero gli 11 articoli – da 79 a 89 -che compongono il Titolo X del D.Lgs. n. 117/2017, ovvero il c.d. Codice del Terzo Settore) era vincolata all'ottenimento dell'autorizzazione comunitaria prevista dall'art. 104 del Codice. Alla stessa stregua, anche con riferimento alla disciplina delle imprese sociali regolata dal D.Lgs. n. 112/2017, la decorrenza delle misure fiscali contenute nell'art. 18 e quelle relative al Fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali contenute nell'art. 16, erano parimenti subordinate all'ottenimento della medesima autorizzazione da parte della Commissione Europea.

Come è accaduto, quindi?

Facendo seguito alla emanazione di una cosiddetta "Comfort Letter", con la quale la Direzione Generale per la Concorrenza (DG COMP) insediata presso la Commissione Europea ha precisato che le misure prenotificate relative alla tassazione sul reddito (art. 79, comma 2-bis, art. 80 e art. 86 del Codice del Terzo Settore, nonché art. 18 del Codice dell'Impresa Sociale) non sembrano configurare un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107, TFUE in quanto non appaiono selettive, il Legislatore nazionale in occasione della recente emanazione del D.L. n. 84/2025 ha provveduto a modificare talune disposizioni del Decreti Legislativi sopra citati nel modo che segue:

- all'art. 8 ha provveduto alla modifica dell'art. 110, comma 10 e art. 104, comma 2 del Codice del Terzo Settore (D.Lgs. n. 117/2017);
- al successivo art. 14 ha provveduto a modificare il comma 9 dell'art. 18, D.Lgs. n. 112/2017 in materia di imprese sociali.

Vediamo pertanto in forma schematica la portata delle citate modifiche.

### **Enti del Terzo Settore**

| VECCHIA FORMULAZIONE                                                                                                                                                                                                                                                       | NUOVA FORMULAZIONE                                                                                                                                                                                                         |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>COMMA 10 ART. 101 CTS</b><br>L'efficacia delle disposizioni di cui agli articoli 77, 79, comma 2-bis, 80 e 86 è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, | <b>COMMA 10 ART. 101 CTS</b><br>L'efficacia delle disposizioni di cui all'articolo 77 è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.                                                                                                                                                                           |
| <b>COMMA 2 ART. 104 CTS</b><br>Le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto dal comma 1, si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività' del predetto Registro. | <b>COMMA 2 ART. 104 CTS</b><br>Le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto dal comma 1, si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025. |

Ai fini della decorrenza delle disposizioni contenute nel Titolo X del Codice, quindi, viene normativamente eliminata la previsione che ne subordina l'efficacia all'ottenimento di un'autorizzazione europea che a questo punto non è più necessaria, a eccezione della disciplina dei cosiddetti Titoli di solidarietà recata dall'art. 77 del Codice per i quali sarà necessario attendere il via libera da Bruxelles.

Per come la nuova disposizione è formulata, inoltre, la decorrenza delle disposizioni fiscali non sarà la medesima per tutti gli Enti del Terzo Settore in quando solo per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare (cioè 1/1 – 31/12) la partenza avverrà dal 1° gennaio 2026 mentre, per i soggetti con esercizio a cavallo l'efficacia delle nuove disposizioni fiscali potrebbe avvenire anche molti mesi dopo (si pensi a un ente con esercizio sociale 1/9 – 31/8, per il quale le disposizioni contenute nel Titolo X del Codice, a eccezione del richiamato art. 77, entreranno in vigore solo a partire dal 1° settembre 2026. Se si considera che talune disposizioni oggi applicabili – sulla base di quanto previsto negli art. 89 e 102 del Codice - cesseranno di produrre i loro effetti contestualmente alla entrata in vigore delle disposizioni contenute nel Titolo X (si pensi all'applicazione del regime forfettario di cui alla Legge n. 398/1991 nonché alla decommercializzazione dei corrispettivi specifici prevista dall'art. 148, comma 3, TUIR), l'ipotesi sopra richiamata di un cambio di regime fiscale in corso d'anno non potrà che generare enormi problemi applicativi che l'Agenzia delle Entrate dovrà necessariamente commentare.

## Imprese Sociali

| VECCHIA FORMULAZIONE                                                                                                                                                                                                                                               | NUOVA FORMULAZIONE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>COMMA 9 ART. 18 D.LGS. 112/2017</b><br>L'efficacia delle disposizioni del presente articolo e dell'articolo 16 è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione | <b>COMMA 9 ART. 18 D.LGS. 112/2017</b><br>L'efficacia delle disposizioni dei commi 3, 4 e 5 del presente articolo e dell'articolo 16 è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali. |

|                                                                               |                                                                                                                                                                                                      |
|-------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali. | Salvo quanto previsto dal primo periodo, le disposizioni del presente articolo si applicano alle imprese sociali a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025. |
|-------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Più articolate appaiono le modifiche apportate al D.Lgs. n. 112/2017 che riguardano la disciplina dell'impresa sociale. Infatti, pur nella conferma di una generale efficacia dell'impianto fiscale non più subordinata all'ottenimento dell'autorizzazione europea ma vincolata temporalmente al "periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025" (valgono pertanto in questa sede le precedenti considerazioni svolte in merito ai soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare), diverse sono le eccezioni ovvero le situazioni nelle quali sarà comunque necessario attendere comunque l'autorizzazione da parte della Commissione Europea.

Si tratta:

- della detrazione IRPEF del 30% riconosciuta a chi investe nell'impresa sociale;
- della deduzione IRES del 30% riconosciuta a chi investe nell'impresa sociale;
- delle detrazioni e deduzioni riconosciute a chi effettua atti di dotazione ed eroga contributi di qualsiasi natura in favore di Fondazioni che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale.

Con riferimento, quindi, alla disciplina delle imprese sociali, in assenza dell'autorizzazione UE resteranno ancora inapplicabili quelle misure, mutate dall'esperienza delle start up e delle PMI innovative, che potrebbero rappresentare un sicuro incentivo alla proliferazione di questa particolare forma di ETS a vocazione prettamente commerciale.

## **MODIFICHE IVA DEL D.L. N. 84/2025**

Il D.L. n. 84/2025, introduce 2 importanti modifiche alla disciplina IVA dello split payment (art. 17-bis, D.P.R. n. 633/1972) e dell'inversione contabile (art. 17, D.P.R. n. 633/1972).

### **Split payment**

Dal 1° luglio 2025 le società quotate sono uscite dal perimetro soggettivo di applicazione dello split payment, e a tal fine assume particolare rilevanza il momento di emissione della fattura elettronica. L'istituto dello split payment (art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972), introdotto in Italia per contrastare l'evasione dell'IVA, prevede che per le operazioni effettuate nei confronti di determinati soggetti (tra cui, fino al 30 giugno 2025, le società quotate nell'indice FTSE MIB) l'IVA venga versata direttamente dall'acquirente all'Erario, anziché dal fornitore. L'art. 10, D. L. 84/2025, recependo la decisione UE 2023/1552, ha abrogato la lettera d) del comma 1-bis dell'art. 17-ter, D.P.R. 633/1972, escludendo così le società quotate dal perimetro dello split payment a partire dallo scorso 1° luglio 2025.

L'aspetto più importante riguarda l'individuazione della data di emissione della fattura elettronica come elemento discriminante per stabilire se un'operazione debba essere assoggettata o meno allo split payment. In particolare, la data riportata nel campo "data" della fattura elettronica rappresenta lo spartiacque tra il vecchio e il nuovo regime. Tuttavia, la sola data formale non è sufficiente: occorre, infatti, considerare anche il momento di effettuazione dell'operazione e l'esigibilità dell'imposta, elementi che possono incidere sulla corretta individuazione del regime applicabile.

Operativamente, per i fornitori delle società quotate è necessario distinguere tra fatture immediate e fatture differite:

- nel primo caso (fattura immediata) il documento deve essere emessa entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione (consegna del bene o incasso del corrispettivo). Se la consegna è avvenuta il 30 giugno 2025, la fattura può essere emessa fino al 12 luglio, ma l'operazione rientra nel regime dello split payment in quanto la data di emissione deve risultare non oltre il 30 giugno;
- nel secondo caso (fattura differita) il documento può essere emesso entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ma la data da indicare deve corrispondere all'ultima operazione del mese di riferimento o, convenzionalmente, alla fine del mese stesso. In tal modo, la fattura differita relativa a operazioni di giugno 2025, anche se emessa a luglio, rientrerà nello split payment in quanto si tratta di operazioni effettuate in un periodo (giugno 2025) in cui il regime è ancora applicabile per le operazioni effettuate nei confronti delle predette società quotate.

La modifica introdotta dal D.L. n. 84/2025 non intacca gli altri soggetti destinatari del regime di scissione dei pagamenti, per i quali è quindi necessario anche dopo il 30 giugno 2025, applicare le stesse regole già in essere alla predetta data.

### **Reverse charge**

Il D.L. n. 84/2025 elimina i vincoli oggettivi previsti dalla precedente normativa (Legge n. 207/2024), che limitavano il reverse charge ai soli casi con prevalente impiego di manodopera presso il committente e utilizzo di beni strumentali riconducibili a quest'ultimo. Queste condizioni, di fatto inapplicabili alla maggioranza dei contratti di trasporto, vengono sostituite da un criterio universale:

- il meccanismo si applica ora a tutte le prestazioni di autotrasporto merci e logistica, indipendentemente dalle modalità operative o dalla struttura contrattuale;
- l'estensione include appalti, subappalti e affidamenti a consorziati, uniformando il trattamento fiscale lungo l'intera filiera.

In attesa del via libera europeo (previsto dall'art. 395, Direttiva n. 2006/112/CE), il Decreto istituisce un regime opzionale triennale:

- committente e prestatore possono concordare che il versamento IVA sia effettuato direttamente dal committente entro il giorno 16 del mese successivo alla fattura;
- il prestatore rimane solidalmente responsabile dell'imposta, senza possibilità di compensazione;
- i subappaltatori possono aderire autonomamente all'opzione, indipendentemente dalle scelte degli altri soggetti della filiera.

Il D.L. n. 84/2025 segna un passo decisivo verso un sistema IVA più robusto nel trasporto merci, sebbene la sua efficacia piena dipenda dalla ratifica comunitaria. Le imprese devono prepararsi a gestire il regime transitorio, valutando l'opzione in un'ottica di efficienza e riduzione del rischio.

## **AI FINI DELL'APPLICAZIONE DEL REGIME IVA DI ESENZIONE, L'AGENZIA DISTINGUE TRA PRESTAZIONI SANITARIE E PRESTAZIONI SOCIO-ASSISTENZIALI**

Con riferimento alle entità (associazioni, fondazioni, cooperative sociali, imprese sociali, ecc.) che operano in ambito sanitario, socio-sanitario e socio-assistenziale, non sempre risulta agevole definire il corretto ambito di applicazione delle specifiche ipotesi di esenzione previste dai punti 18) e 27-ter) dell'art. 10, D.P.R. n. 633/1972, considerato che le stesse "combinano" aspetti sia di carattere oggettivo che soggettivo ai fini della loro applicazione.

In particolare, sono ritenute meritevoli dell'applicazione della disciplina di esenzione ai sensi delle richiamate disposizioni:

- le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona rese nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'art. 99, Testo unico delle leggi sanitarie, approvato con R.D. n. 1265/1934, ovvero individuate con decreto del Ministro della salute, di concerto con il MEF (punto 18);
- le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani e inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'art. 41, Legge n. 833/1978, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da enti del Terzo settore di natura non commerciale (punto 27-ter).

Recentemente, con la risposta alla istanza di interpello n.163/E/2025 l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di affrontare il caso di una Fondazione il cui scopo e finalità prevalente è promuovere interventi e prestazioni sanitarie unitamente a iniziative nel settore dell'assistenza sanitaria e socio-sanitaria e che ha ottenuto l'accreditamento dalla Regione per lo svolgimento delle attività di cure domiciliari, stipulando un contratto di scopo per prestazioni a carico del Servizio Sanitario Nazionale (in breve SSN) per gli ultrasessantacinquenni.

Nell'ambito della citata attività di cure domiciliari (considerata socio sanitaria), sono previsti:

- interventi in solvenza (cioè a pagamento);
- interventi a carico del SSN per gli ultrasessantacinquenni
- e vi rientrano:
- prestazioni mediche, infermieristiche, fisioterapiche, di assistenza psicologica erogate da soggetti iscritti ai relativi Albi;
- prestazioni della cura alla persona erogate da Operatori Socio Sanitari (in breve OSS), soggetti non iscritti in alcun Albo (prestazioni che rappresentano una parte minoritaria delle

cure domiciliari, tali da potersi considerare accessorie alle prestazioni principali, che sono invece sanitarie).

Nel valutare il trattamento (di esenzione piuttosto che di imponibilità) applicabile alle 2 descritte tipologie di operazioni, l'Agenzia delle Entrate, fornisce valutazioni in merito ai criteri da seguire al fine di trattare la prestazione come "unica" (e quindi con il medesimo trattamento fiscale), piuttosto che 2 o più prestazioni autonome che devono essere pertanto valutate separatamente (ciascuna con il proprio trattamento fiscale).

Richiamando la precedente risposta a interpello n. 118/E/2020 l'Agenzia delle Entrate afferma che:

*"Per decidere, ai fini dell'IVA, se una prestazione di servizi che è composta da più elementi debba essere considerata come una prestazione unica o come due o più prestazioni autonome che devono essere valutate separatamente, si deve tener conto della duplice circostanza che, da un lato, dall'art. 2, n. 1, della sesta direttiva 77/388 discende che ciascuna prestazione di servizi dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. (...)".*

Non ravvisando, nel caso della Fondazione in precedenza descritto, la sussistenza di una prestazione prevalente rispetto ad altre a essa accessorie, apparendo tutte egualmente rilevanti, l'Agenzia delle Entrate conclude che le richiamate prestazioni di carattere sanitario e socio-assistenziali debbano essere valutate separatamente. Indi per cui ritiene che:

- alle prestazioni erogate dalla Fondazione per il tramite degli operatori abilitati all'esercizio delle professioni sanitarie, sia nell'ambito di interventi in solvenza che a carico del SSN per gli ultrasessantacinquenni, sia applicabile l'esenzione IVA di cui all'art. 10, comma 1, n.18), D.P.R. n. 633/1972;
- alle prestazioni rese dalla Fondazione per il tramite degli operatori socio-sanitari (OSS), sia nell'ambito di interventi in solvenza che a carico del SSN per gli ultrasessantacinquenni, non possa essere applicata l'esenzione IVA di cui all'art. 10, comma 1, n. 18), D.P.R. n. 633/1972, non essendo gli OSS riconducibili a soggetti abilitati all'esercizio delle professioni sanitarie;
- a tali ultime prestazioni non può neppure trovare applicazione l'ipotesi di esenzione prevista dal successivo n.27-ter) del citato art. 10, D.P.R. n 633/1972, atteso che la Fondazione in questione non può essere qualificata come "ente avente finalità di assistenza sociale", in quanto, come dalla stessa dichiarato, le prestazioni dalla stessa svolte "vengano considerate prestazioni socio sanitarie da parte della sanità pubblica non con riferimento alla tipologia e alla prevalenza dei servizi svolti, ma solo al fatto che sono prestazioni da svolgersi presso l'abitazione del richiedente [...]; questo nulla toglie al fatto che la prestazione è e rimane quella della professione sanitaria.[...]"

## **NUOVI CHIARIMENTI PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO**

La risposta a interpello n. 171/E/2025 dell'Agenzia delle Entrate contiene importanti chiarimenti in relazione alle nuove regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo, con particolare riguardo al "nuovo" principio di onnicomprensività nell'art. 54, TUIR. Tre quesiti sono stati avanzati da un'associazione professionale tra commercialisti in merito al trattamento fiscale di interessi attivi da conto corrente, premio di assicurazione professionale riaddebitato e differenziale da cessione di bonus edilizi.

1. **In relazione al primo aspetto**, l'Agenzia delle Entrate richiama il nuovo comma 3-bis dell'art. 54, TUIR (introdotto dal D.L. n. 84/2025), secondo cui "gli interessi e gli altri proventi finanziari di cui al capo III, percepiti nell'esercizio di arti e professioni, costituiscono redditi di capitale" e non concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo. Pertanto, tali interessi sono tassati con ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ai sensi dell'art. 26, D.P.R. 600/1973, e non vanno inclusi tra i ricavi professionali.
2. **Passando al secondo aspetto**, l'associazione, stipulando una polizza professionale per sé e altri soggetti, sostiene il premio e poi riaddebita pro-quota la spesa ai coassicurati. L'Agenzia delle Entrate conferma, in linea con quanto già previsto per il riaddebito degli spazi comuni, che solo la quota di premio rimasta effettivamente a carico dell'associazione è deducibile dal reddito di lavoro autonomo, mentre le somme incassate a titolo di riaddebito non costituiscono provento rilevante ai fini del reddito di lavoro autonomo, in quanto non percepite in relazione all'attività artistica o professionale.
3. **Per quanto riguarda l'ultimo quesito**, l'associazione ha acquistato un credito d'imposta da bonus edilizi a un prezzo inferiore al valore nominale. Chiede se il differenziale (utile) sia tassabile come reddito di lavoro autonomo e in quale periodo d'imposta vada imputato. L'istante ritiene che il differenziale non sia imponibile, non essendo corrispettivo di prestazione professionale, e che, se tassabile, debba essere imputato per cassa al momento dell'utilizzo in compensazione. L'Agenzia delle Entrate, richiamando anche la precedente risposta a interpello n. 472/E/2023 (che all'epoca aveva escluso dal reddito tale differenziale in presenza del vecchio testo dell'art. 54, TUIR), precisa che con il nuovo principio di onnicomprensività, assumono rilevanza tutte le somme e valori percepiti "in relazione all'attività artistica o professionale", con la conseguenza che il valore nominale del credito utilizzato in compensazione e il relativo costo di acquisto concorrono alla determinazione del reddito di lavoro autonomo. In merito al momento di imputazione (in base al principio di cassa), il costo è deducibile nell'anno di acquisto, mentre il valore nominale rileva per cassa negli anni di utilizzo in compensazione.

## **INDIVIDUATE LE DISPOSIZIONI DI COORDINAMENTO FISCALE IRES E IRAP CON RIFERIMENTO ALLE REGOLE CONTABILI DEL NUOVO OIC 34**

Il MEF, con Decreto del 27 giugno 2025, pubblicato sul proprio sito internet, in attuazione dell'art. 4, comma 7-quinquies, D.Lgs. n. 38/2005, ha individuato le disposizioni di coordinamento fiscale delle basi imponibili IRES e IRAP con riferimento alle regole contabili derivanti dall'adozione del nuovo OIC 34 "Ricavi", e alle modifiche ai principi contabili nazionali OIC 16 e OIC 31. Per effetto di quanto previsto dall'art. 7, comma 1, le disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta relativo al primo esercizio di adozione, rispettivamente, dell'OIC 34 e delle modifiche agli OIC 16 e OIC 31.

### **Costi per l'ottenimento del contratto**

L'art. 2, stabilisce la deducibilità ai sensi dell'art. 108, TUIR, dei costi per l'ottenimento del contratto di vendita, iscritti nelle immobilizzazioni immateriali, ai sensi del par. A.13 dell'Appendice A dell'OIC 34. Si ricorda che tali costi sono iscritti nelle immobilizzazioni immateriali solo se:

- sono sostenuti specificatamente per un contratto di vendita;
- l'ottenimento del contratto è ragionevolmente certo; e
- tali costi sono recuperabili tramite il contratto di vendita.

Tuttavia, se si tratta di costi ricorrenti o di importo irrilevante gli stessi possono essere rilevati come costo direttamente a conto economico quando sostenuti.

### **Corrispettivi variabili**

L'art. 3, coordina la nuova rappresentazione contabile delle operazioni commerciali, regolate con "*corrispettivo variabile*" prevista dall'OIC 34, con il mantenimento, in deroga al principio di derivazione rafforzata, della classificazione fiscale di "accantonamento" per le penali legali e contrattuali, in linea con le disposizioni di cui all'art. 2, comma 2, D.M. n. 48/2009 e dell'art. 9, D.M. 8 giugno 2011, applicabili in virtù dell'art. 2, D.M. 3 agosto 2017.

In particolare, si stabilisce la concorrenza delle variazioni del corrispettivo di cui al par. 15 dell'OIC 34, derivanti da penali legali e contrattuali, alla formazione del reddito nell'esercizio in cui diventa certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare delle penali stesse. Si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di previa imputazione a Conto economico richiesti dall'art. 109, comma 4, TUIR.

Per effetto di quanto stabilito dall'art. 5, tali disposizioni si applicano anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta IRAP.

### **Vendita con reso**

L'art. 4, prevede che l'importo rilevato in base alla corretta applicazione del par. 28 dell'OIC 34 corrispondente al costo dei beni restituiti dal cliente è ammesso in deduzione all'atto dell'estinzione

della passività per rimborsi futuri. Si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di previa imputazione a Conto economico richiesti dall'art. 109, comma 4, TUIR.

Per effetto di quanto stabilito dall'art. 5, tali disposizioni si applicano anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta IRAP.

### **Costi di smantellamento e di rimozione dei cespiti**

L'art. 6, prevede che i costi di smantellamento e rimozione del cespite o ripristino del sito di cui al par. 40A dell'OIC 16, se capitalizzati, si comprendono nel costo fiscale dei beni, determinato ai sensi dell'art. 110, TUIR; inoltre, gli stessi si considerano ammortamenti deducibili ai sensi degli art. 102 e 103, comma 2, TUIR. Tali criteri si rendono applicabili anche agli aggiornamenti di stima dei costi ivi indicati, capitalizzati ai sensi del secondo periodo del par. 19A dell'OIC 31.

Ai fini IRAP, i costi di smantellamento e rimozione del cespite o ripristino di cui sopra si considerano inclusi tra le voci relative agli ammortamenti.

Gli aggiornamenti di stima dei costi, di cui sopra, imputati a Conto economico ai sensi del terzo periodo del par. 19A dell'OIC 31, si considerano costi iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti non deducibili ai sensi dell'art. 9, comma 3, D.M. 8 giugno 2011, ai fini delle imposte sui redditi e IRAP, e rilevano ai fini fiscali nell'esercizio in cui diventa certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo il relativo ammontare.

Nel caso in cui gli aggiornamenti di stima non sono stati imputati al Conto economico in una voce separata rispetto agli ammortamenti, ai fini fiscali, deve essere determinato, in ogni caso, il valore attuale dell'obbligazione relativa allo smantellamento e rimozione del cespite o ripristino del sito; a tal fine, il costo relativo al trascorrere del tempo è determinato in misura pari al 5% dell'ammontare dei costi di cui sopra e ripartito per quote costanti, in ciascun periodo d'imposta, nel corso del periodo di ammortamento.

Le presenti regole si applicano anche ai soggetti che redigono il bilancio in base agli IAS. In tal caso, l'art. 7, stabilisce che si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023; inoltre, per tali soggetti sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione della base imponibile, generati dall'applicazione delle norme fiscali, ai fini IRES e IRAP, coerenti con le disposizioni di cui al presente Decreto. Per i periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione, sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione del reddito complessivo ai fini delle imposte sui redditi e IRAP, relativi ai medesimi periodi d'imposta, derivanti dall'applicazione delle disposizioni vigenti in tali periodi, anche se non coerenti con quanto disposto all'art. 6.

## Le procedure amministrative e contabili in azienda

### L'ACQUISTO E LA VENDITA DI VEICOLI AZIENDALI

La ricorrenza dell'acquisto e della rivendita delle auto aziendali determina la necessità di avere chiare le conseguenze contabili e tributarie che si vengono a creare.

La normativa, infatti, propone differenti casistiche che si possono sovrapporre e, solo inquadrando correttamente la tipologia di mezzo e il tipo di utilizzo, si riescono a impostare le registrazioni contabili per avere a disposizione gli elementi utili per la compilazione delle dichiarazioni annuali.

#### **L'acquisto del veicolo aziendale**

L'acquisto di un veicolo aziendale può essere finalizzato a soddisfare differenti esigenze che, peraltro, possono determinare conseguenze diverse in merito alla detrazione dell'Iva e deduzione dei costi connessi.

In linea di principio, si potrebbero identificare le 3 seguenti situazioni:

1. acquisto di un autocarro;
2. acquisto di un veicolo aziendale;
3. acquisto di un veicolo da concedere in uso promiscuo a dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta.

#### **Acquisto di un autocarro**

L'ipotesi più semplice è certamente la prima, stante il fatto che l'autocarro non subisce limitazioni alla detrazione dell'IVA (se l'acquisto risulta comunque inerente con l'attività aziendale) né limitazioni alla deduzione del costo (a condizione che l'immatricolazione del veicolo sia "*genuina*" e non si tratti di un cosiddetto "*falso autocarro*"). In particolare, si avrà:

|                            |   |              |        |        |
|----------------------------|---|--------------|--------|--------|
| Diversi                    | a | Fornitore XY |        | 24.400 |
| Autocarri                  |   |              | 20.000 |        |
| IVA su acquisti detraibile |   |              | 4.400  |        |

Il valore del bene verrà poi inserito nel libro dei cespiti ammortizzabili e assoggettato a un piano di ammortamento secondo criteri civilistici, tenendo conto che la massima quota di ammortamento viene calcolata con coefficiente pari al 20%, con riduzione alla metà nell'anno di entrata in funzione del bene.

#### **Acquisto di un veicolo aziendale**

Ove l'acquisto abbia a oggetto un'autovettura aziendale, invece:

- l'IVA si rende detraibile nella sola misura del 40%;

- il costo è fiscalmente deducibile nei limiti del valore massimo riconosciuto dal Fisco, pari a 18.076 euro, nella misura forfetaria del 20%.

La scrittura contabile sarebbe la seguente:

|                              |   |              |        |        |
|------------------------------|---|--------------|--------|--------|
| Diversi                      | A | Fornitore XY |        | 24.400 |
| Autovetture aziendali        |   |              | 20.000 |        |
| IVA su acquisti detraibile   |   |              | 1.760  |        |
| IVA su acquisti indetraibile |   |              | 2.640  |        |

Il valore dell'IVA indetraibile si cumula con il costo del veicolo, con la seguente scrittura (che potrebbe essere assorbita anche nell'articolo in partita doppia che precede):

|                       |   |                              |  |       |
|-----------------------|---|------------------------------|--|-------|
| Autovetture aziendali | A | IVA su acquisti indetraibile |  | 2.640 |
|-----------------------|---|------------------------------|--|-------|

Così, si avrebbe che il valore complessivo del bene, da iscrivere nell'attivo di bilancio e sul libro dei beni ammortizzabili, risulta pari a 22.640 euro, tenendo conto che la massima quota di ammortamento viene calcolata con coefficiente pari al 25%, con riduzione alla metà nell'anno di entrata in funzione del bene.

Ipotizzando che gli ammortamenti vengano sotto un profilo civilistico stanziati secondo il medesimo criterio fiscale, al 31 dicembre del primo anno di entrata in funzione del bene si avrebbe:

- ammortamento annuo:  $22.640 \times 25\% = 5.660$ ;
- di cui ammortamento su valore massimo rilevante:  $18.076 \times 25\% = 4.519,00$ ;
- di cui quota di ammortamento deducibile:  $4.519,00 \times 20\% = 903,80$ ;
- di cui ammortamento non deducibile:  $5.660 - 903,80 = 4.756,20$ .

La scrittura contabile (ove si intendesse evidenziare separatamente la quota di costo non deducibile) sarebbe la seguente:

|                                         |   |                                |          |          |
|-----------------------------------------|---|--------------------------------|----------|----------|
| Diversi                                 | a | Fondo ammortamento autovetture |          | 2.830,00 |
| Ammortamento autovetture non deducibile |   |                                | 2.378,10 |          |
| Ammortamento autovetture deducibile     |   |                                | 451,90   |          |

### Acquisto di un veicolo concesso in uso promiscuo al dipendente

Ove l'acquisto abbia a oggetto un'auto da concedere in uso promiscuo a un dipendente (provvedendo all'emissione di fattura a carico del dipendente per il valore convenzionale determinato in misura pari alle tariffe ACI), invece:

- l'IVA si rende detraibile integralmente (solo perché si riaddebita un corrispettivo con IVA). Ove non fosse chiesto alcun corrispettivo al dipendente per l'utilizzo privato e quindi si preferisse, evidenziare un fringe benefit in busta paga, l'IVA tornerebbe a essere detraibile nella misura del 40%;
- il costo è fiscalmente deducibile senza limiti di valore massimo, sia pure nella misura del 70%.

La scrittura contabile sarebbe la seguente:

|                            |   |              |        |        |
|----------------------------|---|--------------|--------|--------|
| Diversi                    | A | Fornitore XY |        | 24.400 |
| Autovetture aziendali      |   |              | 20.000 |        |
| IVA su acquisti detraibile |   |              | 4.400  |        |

Ipotizzando che gli ammortamenti vengano civilisticamente stanziati secondo il medesimo criterio fiscale, al 31 dicembre del primo anno di entrata in funzione del bene si avrebbe:

- ammortamento annuo:  $20.000 \times 25\% = 5.000$ ;
- di cui ammortamento deducibile:  $5.000 \times 70\% = 3.500$ ;
- di cui ammortamento non deducibile:  $5.000 - 3.500 = 1.500$ .

La scrittura contabile (ove si intendesse evidenziare separatamente la quota di costo non deducibile) sarebbe la seguente:

|                                         |   |                                |       |       |
|-----------------------------------------|---|--------------------------------|-------|-------|
| Diversi                                 | A | Fondo ammortamento autovetture |       | 2.500 |
| Ammortamento autovetture non deducibile |   |                                | 750   |       |
| Ammortamento autovetture deducibile     |   |                                | 1.750 |       |

### La cessione del veicolo aziendale

All'atto della cessione, in relazione alle 3 ipotesi sopra differenziate, si possono produrre le seguenti situazioni.

Ipotizziamo che:

- il valore di cessione del bene, come da quotazione dei listini di mercato (da intendersi IVA inclusa) pari a 12.200 euro;
- il valore residuo contabile del bene è pari a 6.000 euro (storico di 24.000 e fondo di 18.000).

### Cessione dell'autocarro

Se oggetto della cessione è un autocarro non vi sono particolari problemi, in quanto l'IVA è stata integralmente detratta e il costo integralmente dedotto.

Pertanto, si avrà un imponibile di 10.000 oltre a un'IVA di 2.200.

Il valore di realizzo è 10.000, mentre il valore residuo è 6.000, quindi si evidenzierà una plusvalenza di 4.000 euro.

Contabilmente si avrà:

|                              |   |                         |        |        |
|------------------------------|---|-------------------------|--------|--------|
| Diversi                      | a | Diversi                 |        |        |
| Fondo ammortamento autocarri |   |                         | 18.000 |        |
| Credito verso Cliente XY     |   |                         | 12.200 |        |
|                              |   | Autocarri               |        | 24.000 |
|                              |   | Plusvalenza da cessione |        | 4.000  |

### Cessione del veicolo aziendale

Se oggetto della cessione è una vettura aziendale, l'IVA grava solo sul 40% del valore mentre il restante 60% dell'importo risulta escluso da IVA, e la plusvalenza dovrà essere tassata in proporzione alla percentuale di ammortamenti dedotti rispetto a quelli totali effettuati.

Per determinare l'imponibile da assoggettare a IVA si può moltiplicare il valore complessivo di cessione per il parametro 0,367647059.

Così, si otterrà un imponibile di 4.485,29 e un'IVA di 986,76; la restante parte del corrispettivo è fuori campo IVA.

In merito alla tassazione della plusvalenza, si ipotizzi che, a fronte di un totale di 18.000 di ammortamenti stanziati, siano stati dedotti solo 10.000; pertanto, la percentuale di plusvalenza da tassare è pari al 55,56% del totale.

Anche in tal caso, per comodità espositiva, ipotizziamo che il valore di costo fosse di 24.000 e il valore del fondo di 18.000.

Pertanto, si avrebbe:

|                                               |           |
|-----------------------------------------------|-----------|
| Corrispettivo da cessione (Iva compresa)      | 12.200,00 |
| - di cui IVA IVA                              | -986,76   |
| Valore di cessione (imponibile e fuori campo) | 11.213,24 |
| Valore residuo contabile                      | -6.000,00 |
| Plusvalore                                    | 5.213,24  |
| - di cui quota imponibile (55,56%)            | 2.896,48  |
| - di cui quota non imponibile (44,44%)        | 2.316,76  |

Contabilmente si avrà:

|                                |   |                              |        |           |
|--------------------------------|---|------------------------------|--------|-----------|
| Diversi                        | a | Diversi                      |        |           |
| Fondo ammortamento autovetture |   |                              | 18.000 |           |
| Credito verso Cliente XY       |   |                              | 12.200 |           |
|                                |   | Autovetture                  |        | 24.000,00 |
|                                |   | Plusvalenza da cessione Imp. |        | 2.896,48  |
|                                |   | Plusvalenza da cessione NI   |        | 2.316,76  |
|                                |   | IVA a debito                 |        | 986,76    |

### Cessione del veicolo concesso in uso promiscuo al dipendente

Se oggetto della cessione è una vettura data in uso promiscuo al dipendente cui è stato addebitato il relativo corrispettivo per utilizzo privato con relativa emissione di fatture, l'IIVA è analoga a quella del caso dell'autocarro e la plusvalenza dovrà essere tassata in proporzione alla percentuale di ammortamenti dedotti rispetto a quelli totali effettuati.

In merito alla tassazione della plusvalenza, si ipotizzi che, a fronte di un totale di 18.000 di ammortamenti stanziati, siano stati dedotti solo 12.600; pertanto, la percentuale di plusvalenza da tassare è pari al 70% del totale.

La plusvalenza, in questo caso, è pari a 10.000 (corrispettivo) – 6.000 (valore residuo) = 4.000.

Contabilmente si avrà:

|                                |   |                              |        |        |
|--------------------------------|---|------------------------------|--------|--------|
| Diversi                        | a | Diversi                      |        |        |
| Fondo Ammortamento autovetture |   |                              | 18.000 |        |
| Credito verso Cliente XY       |   |                              | 12.200 |        |
|                                |   | Autovetture                  |        | 24.000 |
|                                |   | Plusvalenza da cessione imp. |        | 2.800  |
|                                |   | Plusvalenza da cessione NI   |        | 1.200  |
|                                |   | IVA a debito                 |        | 2.200  |