



Milano, 13 Marzo 2025

ADESIONE AL PVC CON GLI INTERESSI AL 3,5%

Stesso saggio applicato in caso di adesione all'accertamento

L'adesione ai PVC sconta gli interessi previsti per l'adesione all'accertamento, attualmente pari al 3,5%. È questo uno dei primi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in risposta ad una specifica domanda posta in occasione di Telefisco 2025.

Con la recente Riforma fiscale è stata (re)introdotta l'adesione al PVC (articolo 5-quater del D. Lgs. 218/97), grazie al quale è possibile definire integralmente la contestazione con il pagamento delle sanzioni ridotte ad un sesto, oltre agli interessi.

La norma, però, non individuava esplicitamente l'entità degli interessi che talvolta comportano esborsi particolarmente significativi.

L'Agenzia delle Entrate, interpellata al riguardo, ha preliminarmente ricordato che il nuovo articolo 5-quater del D. Lgs. 218/1997 stabilisce, al comma 6, che, in presenza dell'adesione, le somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale devono essere versate nei termini e con le modalità di cui all'articolo 8 del medesimo decreto.

L'articolo 6 del decreto Mef del 21 maggio 2009, alla lettera d) stabilisce che gli interessi per ritardato pagamento relativi alle somme dovute a seguito di accertamento con adesione sono stabiliti nella misura del 3,5% dal giorno successivo a quello della scadenza del pagamento originario e fino al giorno del versamento effettivo.

Secondo l'Agenzia, poiché tale norma richiama le somme dovute per «l'adesione», essa è applicabile anche per la determinazione degli interessi dovuti in caso di definizione in caso di adesione al PVC.

In tale contesto, occorre ricordare che per aderire alla definizione dei PVC, il contribuente è tenuto a presentare un'istanza entro 30 giorni dalla consegna del verbale.

Successivamente l'Ufficio, entro i 60 giorni dalla comunicazione del contribuente, notifica l'atto di definizione dell'accertamento parziale contenente imposte, interessi e sanzioni. In concreto, quindi, il chiarimento dell'Agenzia non servirà per calcolare le somme da versare, ma per valutare con più cognizione l'opportunità per il contribuente di aderire a tale istituto.

Va, infatti, ricordato che l'immediata alternativa potrebbe essere il ravvedimento che, diversamente dall'adesione ai PVC, consente anche una «definizione parziale» delle contestazioni.

In caso di ravvedimento, le sanzioni dopo la notifica di un PVC sono ridotte ad 1/5 (in luogo del sesto previsto per l'adesione al PVC) e gli interessi calcolati al tasso legale annuo. Considerando, quindi, la diversità dei valori, potrebbe essere utile un calcolo di convenienza prima di aderire all'istituto.

OMESSA OD IRREGOLARE FATTURA: IL NUOVO TD29

Dal 1° aprile 2025 entrano in vigore le specifiche tecniche 1.9 per la fatturazione elettronica: vediamo la novità per l'omessa od irregolare fattura

Il 31 gennaio 2025 l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato le nuove specifiche tecniche 1.9 per la fatturazione elettronica.

Vediamo la **novità per l'omessa od errata fattura ed il nuovo codice T29.**

1) Omessa od irregolare fattura: il nuovo TD29



Per rendere il processo di fatturazione elettronica più semplice, l'Agenzia delle Entrate ha predisposto una serie di servizi, totalmente gratuiti per gli utenti, per **predisporre, trasmettere, consultare e conservare le fatture elettroniche**.

Per predisporre le fatture elettroniche sono disponibili:

- una procedura web che, oltre a predisporre, consente anche di trasmettere le fatture elettroniche;
- un software per PC fisso disponibile, con la sua guida;
- un'App denominata "Fatturae" disponibile negli store IOS o Android.

In particolare, è variato lo schema XSD della fattura ordinaria per l'introduzione di un nuovo **tipo documento TD29** per la comunicazione all'Agenzia delle Entrate della **omessa od irregolare fatturazione**, modificando la descrizione del tipo documento TD20.

Secondo l'ultima versione delle specifiche tecniche, dal 1° aprile 2025 sarà richiesto l'utilizzo, da parte del cessionario o committente, di un file XML mediante SdI, con codice "TD29", mentre, prima di questa data, dovrebbe essere ancora utilizzabile il vecchio codice "TD20".

2) Omessa od irregolare fatturazione: gli ultimi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

Durante l'ultima edizione di Telefisco 2025 l'Agenzia delle Entrate ha replicato a dubbi sulla omessa od irregolare fatturazione per il periodo a cavallo con l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 87/2024.

In particolare, l'articolo 6, comma 8, del D. Lgs. n. 471 del 1997 punisce il cessionario/committente che, nell'ipotesi di omessa od irregolare fatturazione, non adempie agli obblighi di regolarizzazione/comunicazione prescritti.

In caso di omessa fatturazione, in base alla disciplina vigente:

- prima delle modifiche operate dal D. Lgs. n. 87 del 2024, decorsi quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, entro i successivi 30 giorni, previo pagamento dell'imposta, il cessionario/committente era obbligato ad emettere autofattura;
- dopo le modifiche operate dal D. Lgs. n. 87 del 2024, **entro 90 giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura, il cessionario/committente è obbligato a comunicare l'omissione all'Agenzia delle Entrate**.

Al riguardo, si rileva che la violazione commessa dal cessionario/committente è direttamente correlata alla prodromica violazione di omessa fatturazione compiuta dal cedente/prestatore.

La violazione punita dall'articolo 6, comma 8, non può configurarsi qualora non si sia verificata la predetta omissione.

In ragione di quanto disposto dall'articolo 5 del D. Lgs. n. 87 del 2024, la nuova formulazione trova applicazione con riferimento alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

Ciò detto, al fine di individuare la disciplina applicabile, occorre fare riferimento alla data di commissione della violazione realizzata dal cedente/prestatore.

Conseguentemente, in caso di fatture omesse nel mese di maggio 2024, come nel quesito proposto all'Agenzia delle Entrate, opera la disciplina previgente.

APPROVAZIONE BILANCIO 2024: MODALITA' A DISTANZA NEL MILLEPROROGHE

Novità per convocazione delle assemblee per l'approvazione del bilancio 2024 nel Ddl di conversione del Milleproroghe

Il **Ddl di conversione del DL Milleproroghe** contiene anche la norma che ripropone la **modalità "semplificata" di approvazione dei bilanci 2024**.

L'emendamento inserito in Commissione Affari Costituzionale riapre fino al 31 dicembre 2025 i termini della disciplina dell'art 106 del DL n 18/2020.

Si tratta in sintesi di quanto previsto durante la Pandemia e più volte prorogato relativamente all'approvazione dei bilanci societari.

Dunque, con il comma 14-sexies dell'art. 3 del DL n 202/2024 si riaprono fino al 31 dicembre 2025 i termini di applicazione della disciplina emergenziale dettata dall'art. 106 del DL 18/2020 convertito in legge.

In sintesi, fino al 31 dicembre 2025 sarà possibile:

- il voto a distanza (elettronico o per corrispondenza e l'intervento in assemblea con mezzi di telecomunicazioni) per le società, le cooperative e le mutue assicuratrici anche derogando alle disposizioni statutarie,
- svolgere le assemblee da remoto garantendo l'identificazione dei partecipanti e la loro partecipazione,
- l'esercizio del diritto di voto, senza che (dove previsti) Presidente, Segretario o Notaio siano nello stesso luogo. Si tratta in pratica di assemblee virtuali.

La riapertura dei termini non modifica il primo comma dell'art. 106, che continua a stabilire che, *“in deroga a quanto previsto dagli articoli 2364, secondo comma, e 2478-bis, del codice civile o alle diverse disposizioni statutarie, l'assemblea ordinaria è convocata per l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2020 entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio”*.

Per l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2024 si potrà procedere all'approvazione nel maggior termine di 180 giorni solo in presenza delle condizioni di cui agli artt. 2364 comma 2 e 2478-bis c.c.

Attenzione al fatto che, al fine di utilizzare le semplificazioni della disciplina emergenziale, l'assemblea dovrà essere tenuta entro il 31 dicembre 2025 e non semplicemente convocata.

La proroga è identica praticamente alla precedente, prevista sempre dal Milleproroghe lo scorso anno.

SSD: IL NOLEGGIO DELL'IMPIANTO E' FUORI CAMPO IVA

La risposta all'interpello 36. Attività verso ASD/SSD affiliata alla stessa FSN/EPS

Fuori campo Iva le prestazioni di noleggio di un impianto rese da una SSD verso le associazioni iscritte alla medesima Federazione. È quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con la risposta all'interpello 36/2025, in tema di trattamento Iva applicabile alle operazioni rese da enti sportivi senza scopo di lucro.

Il punto centrale dell'analisi riguarda la possibilità di beneficiare del regime di esclusione Iva in base all'articolo 4, comma 4, del DPR 633/1972 (decreto Iva) in ragione, da un lato, del vincolo federativo che lega gli enti coinvolti, e, dall'altro, della destinazione dell'impianto sportivo alle attività istituzionali di tali enti. Sul punto l'Agenzia conferma che, fino al 31 dicembre 2025, tali operazioni possono considerarsi fuori campo Iva, al rispetto delle condizioni previste dall'articolo 4 del decreto Iva. Ossia, la natura di ente sportivo dilettantistico del soggetto che effettua le prestazioni di servizi, la stretta connessione con l'attività istituzionale e la destinazione verso le persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica o, comunque, verso associazioni facenti parte di un'unica organizzazione, nonché dei rispettivi associati, partecipanti e tesserati. Nel caso esaminato, tenuto conto della natura «strumentale» dell'attività di noleggio dell'impianto, l'Agenzia ritiene rispettata la destinazione istituzionale a condizione che l'attività rappresenti «il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l'ente», seguendo un orientamento formatosi in tema di de-commercializzazione Ires ex articolo 148 del Tuir.

D'altronde, la conferma della specularità dei criteri di non commercialità, valevoli sia ai fini delle imposte dirette che in ambito Iva, si pone in continuità rispetto al recente intervento normativo operato con il decreto Omnibus (DL 113/2024). Quest'ultimo (come abbiamo già riportato in un apposito capitoletto nella nostra Newsletter di Gennaio 2025) ha, infatti, cristallizzato l'uniformità



del trattamento fiscale da riservare ad ASD e SSD anche sotto il profilo dell'Iva, confermando l'irrelevanza dei corrispettivi specifici infra-associativi incassati da tali realtà per tutto il 2025. Un processo di allineamento che potrebbe segnare, per gli enti sportivi, un ulteriore passo in avanti verso la razionalizzazione della disciplina vigente. Resta, tuttavia, da capire come evolverà la situazione a partire dal 1° gennaio 2026, quando il passaggio delle operazioni corrispettive di ASD e SSD in regime di esenzione Iva porterà le realtà sportive a confrontarsi con gli adempimenti connessi all'acquisizione dello status di soggetto passivo Iva, salvo l'introduzione di misure di semplificazione attuative della delega fiscale.

RASD (Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche): VARIAZIONI DATI ENTI ED ORGANISMI SPORTIVI ENTRO IL 15 MARZO 2025

Organismi ed enti sportivi dilettantistici dovranno provvedere alla modifica dei dati inviati al RASD entro il 14.03.2025

Con Nota del **Dipartimento dello Sport** è stata comunicata la **proroga della data utile** per provvedere all'aggiornamento dei dati degli iscritti al **RASD Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche**.

In particolare, il Dipartimento con la nota in oggetto, ricorda innanzitutto che, ai sensi dell'art. 6 comma 3 del D. Lgs. 39/2021 ss.mm.ii., ed ai sensi dell'art. 7, comma 2 del Regolamento del Registro, **le eventuali modifiche ed aggiornamenti dei dati riferiti all'ente sportivo dilettantistico iscritto per il tramite di un Organismo sportivo**, ivi compreso l'aggiornamento degli amministratori in carica, devono essere trasmessi, tramite l'Organismo sportivo di affiliazione o, in mancanza, direttamente attraverso la piattaforma del Registro, tempestivamente e comunque **non oltre il 31 gennaio dell'anno successivo**.

Tuttavia, con la nota in oggetto al fine di agevolare le attività degli Organismi e degli Enti sportivi dilettantistici iscritti al RASD, il predetto termine è prorogato al 15 marzo 2025.

Da tale data non sarà più possibile modificare i dati e la documentazione relativi all'anno 2024.

Inoltre, qualora, sempre al 15 marzo, risultino per l'anno 2024 enti con affiliazioni prive di relativi tesseramenti, tali iscrizioni al RASD, anche in virtù del D. Lgs. 39/2021 ss.mm.ii., saranno cancellate.

Nel caso di affiliazioni e tesseramenti infrannuali, non coincidenti con l'anno solare, dal 15 marzo 2025 non sarà comunque più possibile aggiornare quelle con data di inizio nel 2024.

Per le attività sportive, didattiche o formative infrannuali, dal 15 marzo 2025 non sarà possibile aggiornare quelle terminate nel 2024 o, comunque, quelle per cui sono decorsi oltre 90 giorni dalla conclusione.

SPORT DILETTANTISTICO: REGIME AGEVOLATO SALVO, ANCHE CON VECCHI STATUTI

Secondo i giudici è mancata la prova dello svolgimento di un'attività lucrativa

La decadenza di una SSD dalle agevolazioni fiscali previste dalla Legge 398/1991 non può essere affermata dall'Ufficio quale conseguenza del mancato adeguamento delle clausole statutarie della Società alla normativa prevista dall'articolo 148 del Tuir, se non viene fornita la prova della natura lucrativa delle attività rese dalla Società stessa. È questa la conclusione a cui giunge la Corte di Giustizia Tributaria di Bari nella sentenza 81/5/2025 depositata il 13 gennaio 2025.

Nel caso in esame, con riferimento all'anno 2017, l'Ufficio contestava ad una SSD la decadenza dalle agevolazioni fiscali previste dalla Legge 398/1991 in forza del mancato adeguamento delle clausole statutarie della Società alla normativa prevista dall'articolo 148 del Tuir e della pretesa natura commerciale delle attività rese dalla SSD, desunta dalle informazioni e dai dati presenti sul



sito internet della Società stessa nel 2020 e nel 2022 (ed utilizzati per accertare eventi riferiti al 2017 quale periodo oggetto di accertamento).

Il ricorso proposto dalla Società contribuente è stato accolto dalla Cgt di primo grado. In primo luogo, il Collegio giudicante ha ritenuto privo di motivazione e di prova l'accertamento della presunta natura commerciale dell'attività svolta nel 2017 dalla SSD.

In particolare, è stata affermata l'inidoneità dei dati e delle informazioni riferiti a periodi successivi (2020 e 2022) a giustificare l'accertamento dell'anno 2017, anche alla luce del nuovo articolo 7, comma 5-bis, del D. Lgs. 546/92, che impone al giudice tributario l'onere di annullare l'atto se la prova è mancante, insufficiente o contraddittoria a fornire un'adeguata prova della pretesa. Tutto ciò nella considerazione che l'accertamento fiscale non può fondarsi su elementi di fatto temporalmente e logicamente estranei all'anno oggetto di accertamento.

Inoltre, secondo i giudici era infondato anche l'ulteriore rilievo facente riferimento al mancato adeguamento delle clausole statutarie alla normativa prevista dall'articolo 148, dato che questa normativa, stabilita per gli enti associativi, non può essere automaticamente traslata alle Società di capitali. Pertanto, la mancata previsione nello statuto della SSD del voto singolo, previsto per le associazioni, ma non applicabile alle Società di capitali (per cui vige il principio di proporzionalità previsto dal Codice civile), non può comportare il disconoscimento delle agevolazioni fiscali, non violando in alcun modo il principio di non lucratività.

RINVIO COVID DI 85 GIORNI PER IL 2020: LA CGT MILANO SI SMARCA DALLA CASSAZIONE

Un'altra pronuncia nel filone dei giudici di merito, ma non di legittimità

La proroga Covid non opera in via generalizzata, ma solo per i periodi di imposta in scadenza nel 2020. È quanto hanno affermato i giudici della Cgt di Milano con la sentenza n. 632/16/2025, che si pone in controtendenza rispetto all'orientamento della Cassazione.

Nel caso esaminato dai giudici meneghini, una società impugnava un avviso di accertamento relativo al 2017, eccependo la nullità dell'atto per essere stato notificato nel 2024, quindi oltre i termini di decadenza previsti (articolo 43 del Dpr 600/1973). La ricorrente sosteneva che la proroga Covid di 85 giorni dei termini poteva applicarsi solo ai periodi di imposta in scadenza nel 2020 e non a tutte le annualità accertabili nel medesimo periodo di imposta.

I giudici hanno accolto il ricorso affermando che l'Ufficio avrebbe dovuto notificare l'atto entro il 31 dicembre 2023 (cioè, entro il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi), mentre era stato notificato nel 2024. Per i giudici non poteva operare la proroga prevista dall'articolo 67, comma 4, del DL 18/2020, in quanto questa non opererebbe in via generalizzata e *sine die*, ma posticiperebbe i termini solo nel periodo di emergenza sanitaria (e quindi per le annualità in scadenza nel 2020). Per i giudici sarebbe stata la stessa Amministrazione finanziaria a confermarlo, chiarendo che gli Uffici devono attivare e concludere i procedimenti impositivi entro i termini ordinari, evitando di avvalersi dei differimenti previsti dalla norma (nota 001/95286/2024/3103). Pertanto, secondo i giudici milanesi, dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016 gli accertamenti devono essere notificati entro il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi. Né tanto meno, secondo il Collegio, la proroga generalizzata può derivare dall'articolo 12, comma 1, del D. Lgs. 159/2015, richiamato dal comma 4 del citato articolo 67, che prevede la sospensione dei termini di decadenza a favore degli enti impositori solo a fronte della sospensione dei termini di versamento dei tributi. Ma ciò non è avvenuto in via generalizzata durante la fase emergenziale. Peraltro, prescrizione e decadenza sono di stretta interpretazione e non possono essere applicate in via analogica ed estensiva (Sezioni Unite, 8574/2016).

Va detto che i precedenti della giurisprudenza di merito sono per lo più a favore del contribuente (tra le altre, Cgt Lombardia 3180/2024 e Cgt Milano 4254/2024). La Cassazione, invece, ritenendo inammissibile la questione interpretativa sollevata in via pregiudiziale dalla Cgt Gorizia e Cgt Lecce, ha di recente affermato che la proroga debba ritenersi ad ampio raggio, nel senso che comporta la proroga della decadenza non solo per gli atti in scadenza nel 2020, ma anche per quelli successivi, interessati in qualche modo dal periodo in questione (decreto 1630/2025).

VERSAMENTI IN SCADENZA DOPO LO STOP DA PANDEMIA: PRESCRIZIONE CONFERMATA

La Cgt di Caltanissetta affronta l'intreccio tra le sospensioni dei pagamenti

Non è applicabile la proroga dei termini di prescrizione, stabilita nella disciplina emergenziale Covid, se la scadenza di pagamento delle somme dovute all'Agente della riscossione è successiva alla cessazione del blocco dei versamenti stabilita dalla Legge (31 agosto 2021). Ugualmente, nessun differimento sussiste se l'affidamento del carico non è avvenuto nel periodo dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2021. La normativa "pandemica" è giunta all'esame della Cgt di primo grado di Caltanissetta, con la sentenza 81/1/2025.

La norma di cui all'articolo 68, DL 18/2020, al comma 1, stabilisce il blocco di tutti i pagamenti dovuti all'Agente della riscossione, in scadenza nel periodo dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021. Allo stesso tempo, la medesima disposizione richiama l'articolo 12, D. Lgs. 159/2015, che – nella parte che qui interessa – stabilisce che, in caso di sospensione dei pagamenti dovuta a cause eccezionali, tutti i termini di decadenza e prescrizione sono prorogati per un periodo corrispondente a quello di sospensione (pari a 542 giorni).

Al comma 4-bis dello stesso articolo 68, infine, si introduce una proroga specifica di 24 mesi che riguarda, tra l'altro, gli affidamenti eseguiti dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2021.

In questo complesso quadro normativo, il Collegio di Caltanissetta ha innanzitutto osservato che, per effetto della proroga a suo tempo recata nell'articolo 1, comma 623, Legge 147/2013, i termini di prescrizione relativi a carichi affidati fino al 31 ottobre 2013, quali quelli oggetto del giudizio, erano sospesi sino al 15 marzo 2014. Di conseguenza, il termine di prescrizione, trattandosi di imposte erariali, scadeva naturalmente l'8 gennaio 2024 (dieci anni dal 22 luglio 2013 – data, si ritiene, di notifica della cartella di pagamento originaria – cui devono aggiungersi i cinque mesi di proroga della legge 147/2013). Ne deriverebbe, sempre secondo l'impostazione del Collegio, che la scadenza di pagamento delle somme in questione era di molto posteriore al termine del periodo di sospensione emergenziale (31 agosto 2021) e non poteva pertanto rientrare nella previsione di cui al sopra citato articolo 68, comma 1, DL 18/2020.

Sul punto, si osserva tuttavia che il fatto che la scadenza prescrizione naturale della pretesa controversa cada dopo il termine della sospensione dei pagamenti, non significa che anche il termine per pagare debba ritenersi successivo ad esso. Una cosa è la prescrizione, altra la scadenza di pagamento delle cartelle.

Osserva ulteriormente la Corte di primo grado che, nella specie, non potrebbe neppure essere applicato il differimento di 24 mesi stabilito nell'articolo 68, comma 4-bis, citato, poiché si tratta di affidamenti eseguiti ben prima dell'8 marzo 2020. Questo è vero, ma si trascura così la previsione residuale di carattere generale, prima citata, contenuta nell'articolo 12, D. Lgs. 159/2015, che disporrebbe la proroga generalizzata di tutti i termini pendenti nel periodo di moratoria per un uguale periodo, a prescindere dalla data dell'affidamento.

STATUTI ASD E SSD: PARTE IL COMITATO DI VERIFICA

Il Dipartimento per lo Sport informa dell'avvio del Comitato di verifica degli statuti delle associazioni sportive.

Con un avviso del 26 febbraio 2025 il Dipartimento per lo Sport informa dell'insediamento del **Comitato permanente per la verifica della conformità ai principi fondamentali del CIP e del CONI degli statuti delle associazioni sportive dilettantistiche e delle società sportive dilettantistiche.**

Presso il Dipartimento per lo Sport **si è insediato il Comitato permanente per la verifica della conformità ai principi fondamentali del CIP e del CONI con riguardo agli statuti delle:**

- **ASD associazioni sportive dilettantistiche**
- **SSD società sportive dilettantistiche**

affiliate ad Organismi sportivi riconosciuti da CONI e CIP.

Il Comitato è composto da rappresentanti del CONI e del CIP, oltre che dello stesso Dipartimento per lo Sport, ai sensi dell'art. 6, comma 4-bis del D. Lgs. n. 39/2021.

Nell'ambito del Comitato, i rappresentanti del CONI attestano la conformità ai propri principi fondamentali degli statuti delle Associazioni e Società sportive affiliate ad Organismi riconosciuti dal CONI ed i rappresentanti del CIP attestano la conformità ai propri principi fondamentali degli statuti delle Associazioni e Società sportive affiliate ad Organismi riconosciuti dal CIP.

Il Dipartimento ha trasmesso una nota informativa a tutti gli Organismi sportivi.

Attenzione al fatto che **le attività di verifica riguarderanno gli Statuti allegati alle nuove domande di iscrizione al Registro nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche presentate a decorrere dalla data del 24 febbraio 2025.**

SPONSORIZZAZIONI: VALUTAZIONE QUALITATIVA SULL'INERENZA DELLA SPESA

Oneri deducibili in quanto riscontrati tra i pagamenti e di natura pubblicitaria

Le sponsorizzazioni per associazioni sportive dilettantistiche possono essere dedotte ai fini delle imposte se risultano essere effettive ed inerenti. Sotto tale ultimo aspetto, la verifica dell'inerenza è superata dalla presunzione assoluta di cui all'articolo 90, comma 8, Legge 289/2002. L'Ufficio, pertanto, non può sindacare l'asserita assenza di una aspettativa di ritorno commerciale, legata ad una nozione di inerenza quantitativa, oggi superata alla luce della valutazione qualitativa della medesima. Questo è il principio di diritto reso dalla Cgt Puglia con sentenza n. 605/2/2025.

Una società, esercente l'attività di produzione industriale di alimentari, riceveva un avviso di accertamento, con il quale l'Agenzia delle Entrate contestava, tra le altre cose, l'indeducibilità delle spese di sponsorizzazione sostenute nei confronti di Asd calcistiche. Secondo l'Ufficio, in particolare, tali spese non sarebbero state inerenti rispetto all'attività d'impresa svolta dalla società, stante il mancato ritorno economico. Il giudice di primo grado confermava la legittimità della ripresa erariale, ma il giudice di appello riformava la sentenza.

Con riferimento alle sponsorizzazioni per Asd, l'articolo 90, comma 8, Legge 289/2002 (oggi sostituito dall'articolo 12, comma 3, D. Lgs. 36/2021, ma il cui contenuto è il medesimo) vi è una presunzione assoluta circa la natura di tali oneri, che vengono considerati comunque spese di pubblicità e, quindi, interamente deducibili nell'esercizio di sostenimento. A tal fine, è necessario che i corrispettivi erogati siano necessariamente legati e destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto che li corrisponde e deve essere riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario (Circolare 21/E/2003).

Anche la Cassazione ha recentemente affermato (tra le tante, sentenza n. 6079/2024) che la disciplina prevede una presunzione assoluta di inerenza e di congruità delle sponsorizzazioni rese a favore di imprese sportive dilettantistiche, laddove i corrispettivi erogati soddisfino i due requisiti

indicati. Di conseguenza, le spese sono da ritenere interamente deducibili dal reddito del soggetto sponsor, trattandosi di presunzione assoluta oltre che della natura di spesa pubblicitaria, altresì di inerenza della spesa stessa, purché ne ricorrano i presupposti normativi.

Tale interpretazione è in linea con l'evoluzione giurisprudenziale sul principio di inerenza (articolo 109, Tuir), da valutare in chiave qualitativa e non quantitativa: la spesa deve fornire un'utilità, anche indiretta o potenziale, all'attività svolta dall'erogante. Nel caso in esame i giudici hanno anche valutato l'effettività dei costi sostenuti nei confronti della Asd: il contribuente ha prodotto in giudizio i contratti (senza data certa), i pagamenti tracciati e tutta la documentazione attestante quanto posto in essere.

LE NUOVE REGOLE PER LE RICHIESTE DI RATEIZZAZIONE DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO

Dal 2025, a seguito della Riforma fiscale, si segnalano modifiche ai requisiti per accedere all'ampliamento del periodo di dilazione. A seconda delle situazioni, si può presentare una richiesta semplice od una richiesta documentata: ecco come procedere.

Per le richieste presentate dal 1° gennaio 2025, sono stati introdotti requisiti semplificati ed un graduale ampliamento del periodo di dilazione.

In pratica, su semplice richiesta del contribuente che dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria, senza la necessità di produrre ulteriore documentazione, l'Agente della Riscossione può concedere la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, di importo inferiore o pari a 120.000 euro, comprese in ciascuna richiesta di dilazione, fino ad un massimo di 84 rate mensili.

Se, invece, il contribuente documenta la temporanea situazione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria, la dilazione può essere concessa nei seguenti termini:

- per le somme di importo fino a 120.000 euro, da 85 rate ad un massimo di 120 rate mensili;
- per le somme di importo superiore a 120.000 euro, fino ad un massimo di 120 rate mensili.

Richiesta semplice

La richiesta può essere presentata, senza necessità di allegare ulteriore documentazione, utilizzando una delle seguenti modalità:

- tramite servizio "Rateizza adesso", disponibile nell'area riservata del sito di Agenzia delle Entrate-Riscossione o dall'app Equiclick, cui è possibile accedere con Spid, CIE, Carta nazionale dei servizi (per le persone fisiche) o con le credenziali Entratel (per intermediari ed imprese);
- utilizzando il modello RS, debitamente compilato e firmato, che può essere inviato tramite PEC, insieme alla copia del documento di identità o di riconoscimento, o consegnato presso gli sportelli dell'AdR.

La valutazione della sussistenza della temporanea situazione di obiettiva difficoltà, documentata dal contribuente, è effettuata avendo riguardo:

- a) per le persone fisiche ed i titolari di ditte individuali in regimi fiscali semplificati, all'ISEE del nucleo familiare del debitore ed all'entità del debito da rateizzare e di quello residuo eventualmente già in rateazione;
- b) per i soggetti diversi (società di capitali e di persone od imprenditore individuale in contabilità ordinaria), all'indice di liquidità ed al rapporto tra il debito da rateizzare e quello residuo eventualmente già in rateazione ed il valore della produzione.

Sul sito internet dell'Agenzia Entrate e Riscossione, www.agenziaentrateriscossione.gov.it, è disponibile un simulatore che consente di calcolare il numero massimo di rate concedibili e l'importo indicativo della rata.

La richiesta può essere presentata compilando il modello RDF (persone fisiche e titolari di ditte individuali in regimi fiscali semplificati) od il modello RDG (soggetti diversi) ed allegando la prevista documentazione che attesti la situazione di temporanea obiettiva difficoltà economico-finanziaria.

Modello e documentazione a supporto possono essere inviati, tramite PEC, all'indirizzo Pec presente sul modello, relativo alla Regione corrispondente all'ambito provinciale di emissione della cartella/avviso di cui si chiede la rateizzazione, oppure possono essere presentati agli sportelli di Agenzia delle Entrate-Riscossione.

Le persone fisiche e titolari di ditte individuali in regime fiscale semplificato devono allegare alla domanda di rateizzazione la certificazione relativa all'ISEE del nucleo familiare.

I soggetti diversi, insieme all'istanza, devono presentare la documentazione contabile necessaria a desumere: l'indice di liquidità, da cui si evinca la sussistenza della condizione di temporanea difficoltà economico – finanziaria, nonché il valore della produzione (o dei ricavi e proventi) da cui si ricava l'indice Alfa necessario a determinare il numero di rate concedibili.

FRINGE BENEFITS: UTILIZZO DI UNA CARTA NOMINATIVA

E' possibile fruire delle agevolazioni per il *welfare* aziendale in caso di utilizzo di una carta di debito nominativa assegnata ai dipendenti con modalità di utilizzo presso un numero determinato di esercenti.

In generale, qualsiasi somma o valore che il lavoratore percepisca in relazione al rapporto di lavoro concorre a determinare il reddito di lavoro dipendente.

In deroga a tale principio, sono esclusi dal reddito di lavoro dipendente, con effetto anche ai fini contributivi, i c.d. *fringe benefits* (costituiti da opere, beni e servizi).

Solitamente il datore di lavoro non può procedere al rimborso delle somme direttamente ai lavoratori tranne alcune eccezioni previste dalla legge:

- acquisto degli abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale ed interregionale del dipendente e dei familiari fiscalmente a carico;
- servizi di educazione ed istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi ed invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari;
- servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti dei familiari e, limitatamente ai periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027, per il pagamento delle utenze del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, delle spese per la locazione dell'abitazione principale o per gli interessi sul mutuo relativo all'abitazione principale.

Per favorire la messa a disposizione dei benefits dal datore di lavoro, è previsto che la loro erogazione possa avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo od elettronico, riportanti un valore nominale.

La suddetta erogazione può avvenire anche attraverso il rilascio di documenti di legittimazione nominativi, in formato cartaceo od elettronico (c.d. voucher). Tali documenti non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare, non possono essere monetizzati o ceduti a terzi e devono dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale senza integrazioni a carico del titolare. Tuttavia, in deroga a tale disposizione, i beni e servizi rientranti nella nozione di fringe benefits possono essere cumulativamente indicati in un unico documento di legittimazione, purché il valore complessivo degli stessi non ecceda il limite di importo di cui alla medesima disposizione (€ 1.000 aumentato a € 2.000 in presenza di figli a carico).



A tale riguardo, l'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. 5 del 15 gennaio 2025, ha chiarito che è possibile fruire delle agevolazioni per il welfare aziendale in caso di utilizzo di una carta di debito nominativa assegnata ai dipendenti con modalità di utilizzo predefinito presso un numero determinato di esercenti, nel presupposto che la carta citata sia considerata quale documento di legittimazione.

SPESE E RIMBORSI PER MISSIONI E TRASFERTE: BENEFICI SOLO IN CASO DI TRACCIABILITA'

La Legge di Bilancio 2025 introduce il requisito della tracciabilità delle spese e dei rimborsi maturati in servizio e per l'espletamento dei compiti istituzionalmente demandati al personale dipendente o sostenute dai lavoratori autonomi per lo svolgimento della propria attività, sia ai fini della relativa deducibilità, sia in tema di esclusione dalla formazione del reddito imponibile.

Novità importanti in materia di tracciabilità dei pagamenti sono contenute nella recente Manovra finanziaria 2025 che direttamente incidono sulla originaria disciplina recata dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi *in primis* con riferimento alla determinazione del reddito da lavoro dipendente in presenza di spese sostenute (e rimborsate) per missioni e/o trasferte, effettuate sia fuori sede che all'interno del territorio comunale, regolamentate dal comma 5 dell'art. 51 TUIR.

Determinazione del reddito da lavoro dipendente: norme a confronto

In tale quadro, la rilevanza della modifica attiene alla esclusione dei rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea per le trasferte o le missioni, dalla formazione del reddito qualora i relativi pagamenti siano eseguiti con versamento bancario o postale o mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 D. Lgs. 241/97 (carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari ovvero altri sistemi di pagamento tracciabili).

In via analoga, in materia di determinazione del reddito da lavoro autonomo viene espressamente previsto che:

- le spese relative a prestazioni alberghiere, di somministrazione di alimenti e bevande, nonché di viaggio e trasporto mediante i già menzionati autoservizi pubblici non di linea, addebitate direttamente al committente;
- i rimborsi analitici afferenti alle medesime spese;

sostenute per le trasferte del personale dipendente ovvero corrisposti ai lavoratori autonomi, sono deducibili se i connessi pagamenti sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento.

Rimangono comunque ferme, le previsioni di cui, rispettivamente:

- al c. 5, dello stesso art. 54 TUIR, secondo cui le spese relative a prestazioni alberghiere ed a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75% e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

Tali limiti, non trovano applicazione con riferimento alle spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico ed addebitate analiticamente in capo al committente.

In ogni caso, tutte le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.

Le spese di rappresentanza, inoltre, sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (sono ricomprese anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito).



Sono, poi, integralmente deducibili:

- entro il limite annuo, rispettivamente, pari a:

- € 10.000, le spese per l'iscrizione a master ed a corsi di formazione o di aggiornamento professionale, nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno;
- € 5.000, le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti ed appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dagli Organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente;

- gli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornita da forme assicurative o di solidarietà.

- al c. 6, della medesima disposizione, che annovera tra le spese per prestazioni di lavoro deducibili anche le quote delle indennità riferibili al trattamento di fine rapporto e indennità equipollenti, comunque denominate, nonché le indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, maturate nel periodo di imposta.

Vitto, alloggio e trasporto

In tema, poi, di spese per prestazioni di lavoro, viene ora introdotta la nuova previsione afferente alla tracciabilità dei pagamenti anche alle spese di vitto ed alloggio ed a quelle per viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea, nonché ai rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sostenute per le trasferte dei dipendenti oppure corrisposti a lavoratori autonomi. Tali spese, ora, sono deducibili, se i relativi pagamenti sono eseguiti appunto con versamento bancario o postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti, nel rispetto però delle seguenti regole d'ingaggio.

In primis, le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili comprendono anche quelle sostenute in denaro od in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori, salvo il disposto secondo cui le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Non sono deducibili, comunque, i canoni di locazione anche finanziaria e le spese relative al funzionamento di strutture recettive, salvo quelle relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti od a servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea.

I canoni di locazione, anche finanziaria, e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi.

Qualora tali ultimi vengano concessi in uso a dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel Comune in cui prestano l'attività, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi, i predetti canoni e spese sono integralmente deducibili.

Le spese di vitto ed alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad € 180,76; il predetto limite è pari ad € 258,23 per le trasferte all'estero.

Qualora, il dipendente od il titolare di detti rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza od alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, oppure 20 se con motore diesel.



Spese di rappresentanza

Le spese di rappresentanza, come noto, sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse.

Le stesse, afferenti il periodo precedente, sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo, in misura pari, rispettivamente:

- a) all'1,5% dei ricavi ed altri proventi fino ad € 10 milioni;
- b) allo 0,6% dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente € 10 milioni e fino ad € 50 milioni;
- c) allo 0,4% dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente € 50 milioni.

In ogni caso, sono deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad € 50.

Anche tali tipologie di spese - per espresso intervento legislativo che va ad integrare l'originaria previsione ex art. 108, c. 2, del citato testo unico riferibile alle spese sostenute in più esercizi - sono deducibili se i pagamenti avvengono mediante versamento bancario o postale ovvero altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 D. Lgs. 241/97.

CONVERSIONE MILLEPROROGHE: RIAPERTURA ROTTAMAZIONE QUATER E NOVITA' IN MATERIA DI CREDITI D'IMPOSTA

La Legge di conversione del decreto Milleproroghe (DL 202/2024 conv. in L. 15/2025) introduce numerose novità di rilievo per contribuenti ed imprese. Analizziamo di seguito gli impatti in tema di riammissione alla Rottamazione Quater ed in tema di crediti d'imposta ZLS (Zone Logistiche Speciali) e 5.0.

La definizione agevolata ai sensi della L. 197/2022 (c.d. Rottamazione quater) ha previsto per i debiti affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022, lo stralcio delle somme dovute a titolo di interessi, interessi di mora, sanzioni ed aggio.

Al fine di aderire alla definizione agevolata, i contribuenti erano tenuti alla presentazione dell'apposita richiesta entro il 30 giugno 2023. Al fine di perfezionare la definizione agevolata, i pagamenti avrebbero dovuto essere effettuati:

- In un'unica soluzione, entro il 31 ottobre 2023;
- In un massimo di 18 rate trimestrali, di cui le prime due relative al 10% del debito ciascuna.

I pagamenti devono essere effettuati entro la scadenza prevista dalla comunicazione delle somme dovute, salvo il limite di tolleranza di cinque giorni. A differenza delle rateizzazioni "ordinarie" relative alle cartelle di pagamento, la decadenza dal beneficio è immediata e non si verifica al mancato pagamento di almeno 8 rate anche non consecutive. Questo, unitamente all'elevato importo delle prime rate, ha determinato per numerosi contribuenti il mancato perfezionarsi dei benefici previsti dalla rottamazione quater.

L'art. 3-bis c.1 e 2 del Decreto ha, quindi, previsto la riapertura dei termini di pagamento per i soggetti che, alla data del 31/12/2024, sono incorsi nell'inefficacia della definizione agevolata a seguito di mancato, insufficiente o tardivo versamento dei pagamenti previsti.

I soggetti decaduti potranno essere riammessi alla definizione agevolata, previa presentazione della dichiarazione già prevista dalla L. 197/2022, entro il 30 aprile 2025 tramite le modalità telematiche che verranno definite entro 20 giorni dalla data in vigore del Decreto.

Il pagamento del debito residuo dovrà avvenire:

- in un'unica soluzione, entro il 31 luglio 2025;
- nel numero massimo di 10 rate consecutive, di pari ammontare, con scadenza:

- Prima rata: 31 luglio 2025;

- Seconda rata: 30 novembre 2025;

- Successive rate: 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre degli anni 2026 e 2027.

La riapertura, quindi, permetterà il pagamento di rate costanti, evitando l'elevato pagamento iniziale che ha rappresentato una forte barriera d'ingresso alle originarie scadenze previste per le prime due rate.

La riammissione riguarderà, tuttavia, unicamente i debiti per cui, a suo tempo, era stata già presentata ed accolta la domanda di adesione. La definizione agevolata non potrà, quindi, essere richiesta in relazione ai debiti che, seppur astrattamente definibili, non sono stati già oggetto di definizione agevolata nel 2023.

Non beneficeranno, inoltre, della riapertura dei termini i soggetti decaduti in seguito al mancato versamento della settima rata in scadenza il 28 febbraio 2025 (5 marzo 2025, considerato il periodo di tolleranza di 5 giorni). È evidente, infatti, che numerosi contribuenti avrebbero facilmente optato per il mancato pagamento di tale rata in modo da posticipare artificialmente il pagamento al 31 luglio 2025, essendo a conoscenza di tale opportunità.

DOMANDE E RISPOSTE

“Dal 2025, non concorrono a formare il reddito le somme percepite a titolo di rimborso delle spese, sostenute dall'esercente arte o professione, per l'esecuzione di un incarico ed addebitate analiticamente in capo al committente, a fronte dell'ineducibilità dei costi sostenuti (articolo 54, comma 2, e articolo 54-ter, comma 1, del Tuir, DPR 917/1986). La novità normativa è applicabile anche a coloro che applicano il regime dei forfettari, determinando in tal modo, per costoro, una riduzione netta della base imponibile cui applicare l'indice di redditività?”

In assenza di una esplicita previsione normativa, o di un chiarimento di prassi, si ritiene che la disciplina non possa essere estesa nel senso ipotizzato nel quesito. I contribuenti forfettari, infatti, non applicano le disposizioni dell'articolo 54 del Tuir, bensì quelle contenute nella Legge 190/2014, di Stabilità per il 2015.

“Per i compensi corrisposti dal 2024 ai soggetti forfettari non è più necessario predisporre la CU (Certificazione Unica), in quanto si ritiene che questi soggetti emettono la fattura in formato elettronico. Ma nel caso in cui un soggetto forfettario abbia emesso, a dicembre 2023, una fattura cartacea e l'abbia incassata nel 2024, vale ancora l'esclusione della compilazione della CU?”

Dalla lettura dell'articolo 4, comma 6-septies, del DPR 322/1998 - che esclude l'invio delle CU per i compensi, comunque denominati, corrisposti ai soggetti in regime forfettario - si ricava che la norma vale «a decorrere dall'anno d'imposta 2024», e, dunque, per le somme erogate da tale annualità, a prescindere dalla data di emissione delle fatture da parte degli stessi forfettari. A simile conclusione conduce, altresì, l'eliminazione del codice 24, che fino alle CU/2024 (per il 2023) andava inserito al campo 6 - “Codice”, per indicare i compensi erogati ai soggetti in questione. Rimangono, invece, nelle CU/2025 i soli codici 25 e 26, che sono stati appositamente aggiunti al fine di includere nelle certificazioni «le indennità non assoggettate a ritenuta d'acconto», per le quali non si applica quanto disposto dal citato comma 6-septies, e che sono state corrisposte, rispettivamente, ai soggetti in regime forfettario ed in regime di vantaggio.

“Si chiede se la regola (stabilita dall’articolo 54, comma 2, lettera b, del Tuir, DPR 917/1986) secondo cui non sono comprese nel reddito (e, di conseguenza, non sono assoggettate a ritenuta d’acconto) le somme percepite dal professionista per spese riaddebitate al committente, possa trovare applicazione anche nella fattispecie del lavoro autonomo non abituale (cosiddetto lavoro autonomo occasionale) nell’ipotesi in cui il prestatore chieda, oltre al rimborso delle spese, anche un compenso (e non rientri, quindi, nel caso previsto dalla risoluzione 49/E/2013)”.

A norma del rinnovato articolo 54, comma 2, lettera b, del Tuir, dal 1° gennaio 2025 non concorrono a formare il reddito dei lavoratori autonomi le somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute per l’esecuzione di un incarico, ed addebitate analiticamente al committente (con conseguente inapplicabilità della ritenuta da parte di quest’ultimo). Quindi, queste spese non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo del soggetto che le sostiene. Nell’ambito del reddito di lavoro autonomo occasionale, invece, l’Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 49/E/2013 citata nel quesito, ha chiarito come, qualora sia previsto solamente il rimborso delle spese di viaggio, vitto ed alloggio, strettamente necessarie per lo svolgimento della stessa prestazione, non sia necessario assoggettare a ritenuta alla fonte tali somme. Parallelamente, il percipiente non sarà tenuto ad indicare in dichiarazione le spese stesse. La stessa Agenzia, tuttavia, in chiusura della Risoluzione in commento, ha, altresì, precisato che l’applicazione della ritenuta alla fonte non si può omettere nel caso in cui il compenso superi (anche nella forma di spese rimborsate od anticipate dal committente) le spese strettamente necessarie allo svolgimento dell’attività; in questo caso, viene meno il carattere sostanzialmente gratuito dell’attività occasionale e, quindi, all’intero importo elargito dal committente dovrà essere applicata la ritenuta.

Pertanto, si ritiene che, nel caso prospettato dal contribuente, ed in assenza di interpretazioni contrarie, continuino a valere le medesime conclusioni di cui alla Risoluzione 49/E/2013.

“Stante lo scopo antielusivo della norma in materia di rimborso spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto, si chiede se le spese per cui diviene fondamentale la prova del mezzo di pagamento tracciato siano solo quelle sostenute in Italia oppure se siano da includere anche quelle sostenute all’estero, considerando, tra l’altro, la difficoltà, in certi territori, ad utilizzare strumenti tracciati”.

Le novità introdotte dall’articolo 1, commi 81-83, della Legge 207/2024 (di Bilancio per il 2025) hanno la finalità di creare un contrasto di interessi tra domanda ed offerta, per ostacolare il possibile fenomeno evasivo derivante dai pagamenti in contanti su determinate spese. Sebbene il focus sia quello nazionale, la norma non prevede che le disposizioni restrittive sulla deducibilità del costo/tassazione del rimborso, in assenza di pagamenti tracciati, siano applicabili esclusivamente per le spese sostenute in Italia. Di conseguenza, allo stato attuale, l’obbligo è riferibile anche alle trasferte effettuate all’estero, inclusi gli Stati o territori nei quali sia difficile, se non impossibile, utilizzare mezzi di pagamento tracciati per il pagamento delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto.

“Un’associazione sportiva, che è dotata di partita Iva, opera in regime ex Legge 398/1991 e non è iscritta al Vies (Vat information exchange system), ha effettuato un acquisto relativo all’attività istituzionale in un negozio di e-commerce. A fronte di questa operazione, ha ricevuto un documento cartaceo con intestazione “Fattura pro-forma” da un fornitore olandese, con esposizione di Iva (italiana) al 22% e con evidenziazione della propria partita Iva. Si chiede se la procedura sia corretta o se, invece, l’operazione andava assoggettata ad inversione



contabile, con obbligo di Intrastat. In tal caso, esistono rimedi per evitare o ridurre eventuali sanzioni?”

Nel caso descritto, la procedura seguita dal fornitore olandese non appare corretta. Quando effettua acquisti intracomunitari di beni o servizi relativi all'attività istituzionale, un'associazione sportiva dilettantistica italiana, che ha optato per il regime ex Legge 398/1991, deve applicare il meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*). Tuttavia, per la corretta realizzazione delle operazioni intra-UE, la partita Iva dell'associazione avrebbe dovuto essere iscritta al Vies. La mancata iscrizione comporta l'applicazione dell'Iva olandese nella fattura del fornitore. Infatti, il Comitato Iva ha confermato che la modifica apportata dalla direttiva del Consiglio (Ue) 2018/1910 del 4 dicembre 2018 all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva Iva aggiunge una condizione sostanziale per l'applicazione dell'esenzione di una fornitura intracomunitaria di beni. Pertanto, qualora il soggetto che acquisisce i beni non indichi il proprio numero di identificazione Iva al fornitore, o qualora il numero di identificazione Iva indicato sia stato rilasciato dallo Stato membro da cui i beni sono spediti o trasportati, si deve considerare che le condizioni per applicare l'esenzione di cui all'articolo 138 citato non sono soddisfatte, ed il fornitore non avrà altra opzione se non quella di addebitare l'Iva.

Si legge, nelle Note esplicative delle *Quick fixes*, che il fatto che il fornitore addebiti l'Iva sulla fornitura, perché le condizioni dell'articolo 138 della direttiva Iva non sono soddisfatte, non influisce sul trattamento Iva dell'acquisizione intracomunitaria effettuata dal cliente nello Stato membro in cui termina la spedizione od il trasporto dei beni. È previsto, altresì, che l'associazione, che può provare di essere soggetta ad imposta e che agiva come tale al momento dell'acquisizione, può indicare al proprio fornitore, in un secondo momento, un numero di identificazione Iva rilasciato da uno Stato membro diverso da quello da cui i beni sono spediti o trasportati e, in questo caso, se non ci sono indicazioni di frode od abuso, il fornitore correggerà la fattura secondo le norme previste dalla legislazione nazionale pertinente.

“Una Asd, che svolge esclusivamente attività istituzionale ed ha erogato compensi a sportivi dilettanti (con contratto di collaborazione coordinata e continuativa sportiva) sotto la soglia di 85mila euro, deve presentare il modello Irap a zero?”

Come indicato al punto 2.4.2, sezione I, «Attività non commerciale», delle istruzioni alla dichiarazione Irap 2024, «non concorrono a formare la base imponibile... i singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000 euro in base all'articolo 36, comma 6, del D. Lgs. n. 36 del 2021, come modificato dall'articolo 1, comma 29, del D. Lgs. n. 120 del 2023». Secondo il citato comma 6 dell'articolo 36 del D. Lgs. 36/2021, «i compensi di lavoro sportivo nell'area del dilettantismo non costituiscono base imponibile ai fini fiscali fino all'importo complessivo annuo di euro 15.000,00. In ogni caso, tutti i singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000 euro non concorrono alla determinazione della base imponibile di cui agli articoli 10 e 11 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446».

Ne consegue che, nella corrispondente condizione, mancando un qualunque ammontare imponibile ed una conseguente imposta, la dichiarazione Irap non dovrà essere presentata. Come indicato, infatti, all'inizio delle istruzioni citate, «il Modello Irap 2024 deve essere utilizzato per dichiarare l'imposta regionale sulle attività produttive relativa al periodo d'imposta 2023, istituita dal D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni».



Studio Cassinis

STUDIO CASSINIS
Dottori Commercialisti & Avvocati

Via Fieno, 3
20123 Milano
Tel. +39 02 31 32 36

Via Barberini, 47
00187 Roma
Tel. + 39 02 31 32 36

Web: www.studiocassinis.com
e-mail: info@studiocassinis.com

