



**Edizione di venerdì 24 Gennaio 2025**

## **CASI OPERATIVI**

**Adempimenti legati alla vendita online di visite guidate**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

**Contribuenti forfetari: guida alla contribuzione INPS**

di Mauro Muraca

## **LA LENTE SULLA RIFORMA**

**Dichiarazione di successione: lo svincolo delle somme per gli eredi under 26**

di Gianfranco Antico

## **PENALE TRIBUTARIO**

**Tax control framework: caratteristiche e novità (parte II)**

di Gian Luca Nieddu, Matteo P. Marabelli

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**Impatriati: la Cassazione riconosce la legittimità dei rimborsi**

di Francesca Benini

## **DIGITALIZZAZIONE**

**La nuova sfida degli studi professionali: integrare l'AI nel lavoro quotidiano**

di Diego Barberi

**CASI OPERATIVI**

---

***Adempimenti legati alla vendita online di visite guidate***

di Euroconference Centro Studi Tributari

 **webinar gratuito**

**CASI d'USO AI della piattaforma EUROCONFERENCEinPRATICA**

3 febbraio alle 11.00 - iscriviti subito >>



Una società vende online prevalentemente a persone fisiche visite guidate in città di tutta Italia che vengono effettuate in loco da guide turistiche accreditate e comprendono la visita dei luoghi quali monumenti, piazze, parchi e altri luoghi di interesse, la società non opera come tour operator o agenzia viaggi in quanto non vende pacchetti turistici, ma solo la visita guidata, non sono compresi inoltre nella visita gli eventuali biglietti di accesso a luoghi o monumenti.

Si chiede conferma che la società per i corrispettivi incassati per la visite guidate possa applicare l'esenzione iva ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 22, DPR 633/72 e inoltre se così è possa ai sensi dell'art. 22, comma 1, n. 6, DPR 633/72 essere esonerata dall'emissione della fattura elettronica se non richiesta dal cliente e in base all'art. 2 DPR 696/1996 lettera n sia anche esclusa dall'emissione, memorizzazione e invio dei corrispettivi, ma debba esclusivamente tenere il registro dei corrispettivi per gli incassi giornalieri.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)

**FiscoPratico**

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

---

### ***Contribuenti forfetari: guida alla contribuzione INPS***

di **Mauro Muraca**

Convegno di aggiornamento

## **Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche**

[Scopri di più](#)

### **Normativa di riferimento**

L. 190/2014;

Legge di Bilancio 2016;

Articolo 2, comma 29, L. 335/95;

Articolo 3-bis, D.L. 384/1992

Articolo 1, comma 2 e 3, L. 233/1990;

Articolo 59, L. 449/97;

Articolo 10, D.P.R. 917/1986.

L. 207/2024 (Legge di bilancio 2025)

### **Documenti di Prassi**

Circolare Inps 27/2018;

Circolare 10/E/2016;

Circolare Inps n. 35/2016

### **Premessa**

I **solì imprenditori individuali** che applicano il **regime forfetario**, di cui alla L. 190/2014,

possono beneficiare di una particolare **agevolazione contributiva**, che consiste nell'applicazione di una **riduzione del 35%** alla contribuzione ordinariamente dovuta alle Gestioni artigiani e commercianti Inps, sia sulla contribuzione dovuta **sul reddito minimo** sia per quella dovuta sulla parte di **reddito che eccede il minimale**.



#### **Nota bene**

**Non possono accedere** al regime contributivo agevolato, i contribuenti **che aderiscono al regime forfettario** che:

- svolgono **attività professionali** non soggette all'iscrizione obbligatoria alla Camera di Commercio e né alla cassa professionale, ovvero;
- che hanno l'obbligo di **iscrizione alla gestione separata Inps** (es. professionisti senza cassa).

#### **Agevolazione previdenziale in vigore sino al 31.12.2015**

Prima delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2016, vale a dire **fino al 31.12.2015**, l'agevolazione contributiva a favore dei contribuenti aderenti al regime forfettario, consentiva di calcolare i contributi dovuti dagli **imprenditori autonomi** – esclusi coloro iscritti alla Gestione Separata Inps (vale a dire i professionisti iscritti a una cassa professionale) – nei **seguenti modi**:

- applicando le **aliquote contributive** previste per le Gestioni degli artigiani e commercianti al reddito dichiarato;
- senza tenere conto del **livello minimo imponibile** stabilito per il versamento dei contributi dall'[articolo 1, comma 3, L. 233/1990](#).

#### **Ambito applicativo dell'agevolazione contributiva dall' 1.1.2016**

L'agevolazione contributiva per i soggetti che applicano il regime forfettario è stata **oggetto di una significativa modifica**, ad opera della Legge di Bilancio 2016, con **decorrenza 1.1.2016**.

Rispetto alla versione precedente, l'agevolazione previdenziale consente di **applicare una riduzione del 35%** alla contribuzione ordinaria dovuta alle Gestioni artigiani e commercianti dell'Inps. In dettaglio, **questa riduzione si applica**:

- alla quota di contributi dovuta sul **reddito minimo**;

- alla quota eventualmente dovuta sul **reddito che supera il minimo**.



#### **Nota bene**

Con riferimento alla posizione previdenziale di **eventuali coadiuvanti o coadiutori del titolare dell'impresa** che aderisce al regime forfetario (anch'essi compresi nel regime previdenziale agevolato a cui ha aderito il titolare dell'impresa), trova applicazione la disposizione contemplata all'[articolo 3-bis, D.L. 384/1992](#), a mente del quale **la base imponibile** (su cui il titolare dovrà determinare la contribuzione dovuta) è determinata dalla **quota di reddito determinato forfetariamente** ed attribuita al collaboratore **sino ad un massimo del 49%** ([circolare Inps n. 35/2016](#)).

#### **Termini di versamento dei contributi previdenziali**

I contributi previdenziali calcolati in conformità con l'agevolazione menzionata devono essere versati nel **rispetto delle seguenti tempistiche**:

- la parte relativa al **contributo minimo** viene versata, mediante il modello F24, nel corso dell'anno seguendo le **scadenze trimestrali** che, per il 2024, risultano essere le seguenti:
  - **16.5.2025** (I° rata);
  - **20.8.2025** (II° rata);
  - **17.11.2025** (III° rata);
  - **16.2.2026** (IV° rata).
- la quota eventualmente da determinare sul reddito che supera il minimale deve essere saldata, entro gli stessi termini (e le medesime modalità) stabilite per i **pagamenti basati sul modello Redditi**.

#### **Modalità di accredito dei contributi previdenziali**

Per quanto riguarda l'accredito dei contributi previdenziali, si applica la disposizione dell'[articolo 2, comma 29, L. 335/1995](#) (che fa riferimento alla Gestione Separata Inps), secondo cui:

- i soggetti che hanno versato un **contributo non inferiore a quello calcolato sul minimale di reddito**, previsto per le Gestioni Inps degli artigiani e dei commercianti,

hanno diritto **all'accREDITamento di tutti i contributi mensili**, relativi a ciascun anno solare;

- in caso di contribuzione annua inferiore al predetto importo, i mesi di contribuzione da accreditare sono **ridotti in proporzione alla somma versata**, con attribuzione a decorrere dall'inizio dell'anno solare.

La citata disposizione presuppone sostanzialmente che, nel caso in cui **l'importo dei contributi** versato dall'imprenditore in regime forfetario risulta complessivamente **inferiore** (considerando i contributi minimali e quelli versati sul reddito eccedente) **all'importo ordinario della contribuzione** dovuta sul minimale di reddito, verrà accreditato un **numero di mesi proporzionale a quanto versato**.

L'adesione alla riduzione contributiva prevista per i contribuenti forfetari deve essere attentamente ponderata, in considerazione degli effetti sfavorevoli che potrebbero conseguire, in caso di versamenti inferiore al minimale contributivo, ai fini della **maturazione dei requisiti** e dell'entità del **futuro trattamento pensionistico**.

### **Inapplicabilità delle altre riduzioni contributive**

In caso di adesione al regime contributivo agevolato, **non competono le riduzioni** "ordinarie" previste per:

- coloro che **sono già pensionati presso una Gestione Inps** e hanno più di 65 anni, ai quali sarebbe applicata la **riduzione del 50% dei contributi**, secondo quanto stabilito dall'[articolo 59, L. 449/1997](#), sia per gli imprenditori che per i familiari collaboratori;
- i **coadiuvanti e coadiutori di età inferiore a 21 anni**, ai quali spetterebbe la riduzione del 3% dell'aliquota contributiva, come prescritto dall'[articolo 1, comma 2, L. 233/1990](#), **fatti salvi gli aumenti progressivi** fino al raggiungimento dell'aliquota del 24% ([articolo 24, comma 22, D.L. 201/2011](#)).

### *Riduzione introdotta dalla Legge di bilancio 2025*

La legge di bilancio 2025 ha previsto l'introduzione di una **nuova agevolazione contributiva**, in favore **degli iscritti a una delle Gestioni INPS** per artigiani e commercianti, che:

- consiste in una **riduzione contributiva del 50%** in favore dei soggetti che si iscrivono **per la prima volta** a una delle predette Gestioni previdenziali, **fruibile in alternativa rispetto ad altre misure agevolative vigenti** che prevedono riduzioni di aliquota;
- è rivolta a **imprenditori individuali o soci di società**, nonché ai collaboratori familiari.

Sono ammessi a fruire della disposizione anche **gli imprenditori individuali che applicano ai fini fiscali il regime forfetario**.

**Nota bene**

Per i contribuenti in regime forfetario, la nuova agevolazione contributiva **è alternativa a quella prevista dall'[articolo 1, commi da 76 a 84, L. 190/2014](#)**, consistente nell'applicazione di una **riduzione del 35% alla contribuzione ordinariamente** dovuta alle Gestioni degli artigiani e dei commercianti, **utilizzabile senza limiti temporali**, finché si **possiedono i requisiti per applicare il regime agevolato**.

Per beneficiare dell'agevolazione, i soggetti sopra indicati **devono iscriversi a una delle Gestioni INPS** degli artigiani e degli esercenti attività commerciali:

- **per la prima volta;**
- **nel corso dell'anno 2025** (1° gennaio – 31 dicembre).

Conseguentemente, dovrebbero rimanere **esclusi i soggetti che**, prima del 2025, **sono stati iscritti a una delle predette Gestioni** e se ne sono poi cancellati

La riduzione contributiva **ammonta al 50% dei contributi dovuti alle predette Gestioni**; in assenza di particolari limitazioni, la stessa dovrebbe **operare tanto sui contributi minimi**, quanto su **quelli a percentuale calcolati sulla base dei redditi d'impresa** complessivamente dichiarati.

**Nota bene**

Il periodo agevolabile **è pari a 36 mesi da usufruire senza soluzione di continuità** di contribuzione a una delle due Gestioni previdenziali indicate (ossia in modo continuativo) e a partire **dalla data di avvio dell'attività d'impresa o di primo ingresso nella società nel 2025**.

Per l'accredito della contribuzione, trova applicazione la già richiamata disposizione, di cui all'[articolo 2, comma 29, L. 335/95](#), con **riferimento alla Gestione separata INPS**, in forza della quale, il pagamento di un importo complessivo:

- **pari al contributo calcolato** (con le aliquote previste per le Gestioni artigiani e commercianti) sul minimale di reddito, attribuisce il **diritto all'accREDITamento di tutti i contributi mensili relativi a ciascun anno solare** cui si riferisce il versamento.
- **inferiore a quello corrispondente a detto minimale**, i mesi accreditati **sono proporzionalmente ridotti**, con effetti negativi ai fini della maturazione dei requisiti e della misura del futuro trattamento pensionistico.

**L'agevolazione si applica nel rispetto delle condizioni e dei limiti del regime de minimis e necessita della presentazione di un'apposita comunicazione telematica all'INPS.**

#### **Adempimenti contributivi per accedere all'agevolazione contributiva**

L'agevolazione contributiva è facoltativa e si può accedere solo attraverso una **specificata richiesta da inviare all'Inps**, seguendo le procedure stabilite dall'istituto stesso ([circolare Inps n. 29/2018](#)).



#### **Nota bene**

In mancanza di nuove istruzioni da parte dell'ente previdenziale, si presume che le modalità stabilite siano **ancora valide per l'anno in corso (2024)**.

In base alle spiegazioni fornite dall'Inps, si deduce che:

- coloro che hanno **beneficiario del regime agevolato nel 2024** e mantengono anche per l'anno in corso (2025) i requisiti di accesso all'agevolazione, possono continuare a beneficiare dell'agevolazione contributiva **anche nel 2025 senza dover comunicare nulla all'Inps**, a meno che, nel frattempo, non abbiano rinunciato espressamente al regime agevolato;
- per coloro che hanno **avviato una nuova attività nel 2024** e desiderano beneficiare nel 2025 del regime contributivo agevolato, è necessario comunicare l'adesione entro **la scadenza del prossimo 28.2.2025**.

**Il termine del 28 febbraio deve rispettato anche nei casi in cui lo stesso cada di sabato o di giorno festivo, in considerazione del fatto che non è applicabile a questa ipotesi il differimento automatico al primo giorno lavorativo successivo.**

Dal lato operativo, i soggetti in regime "forfetario":





- già esercenti attività d'impresa **alla data del 31.12.2024** e che intendono aderire, per la prima volta, all'agevolazione contributiva in rassegna, hanno **l'onere di compilare il modello telematico** appositamente predisposto all'interno del Cassetto previdenziale per Artigiani e Commercianti sul sito Internet dell'Inps;
- che, pur esercitando attività d'impresa, **non risultino ancora titolari di una posizione attiva** presso le Gestioni autonome dell'Inps, potranno aderire al regime previdenziale agevolato, consegnando alla sede Inps competente **l'apposito modello cartaceo** allegato alla circolare Inps n. 29 del 10.2.2015.

## ***Dichiarazione di successione: lo svincolo delle somme per gli eredi under 26***

di Gianfranco Antico



Forum web Fisco

### **Novità 2025 e punto sulla riforma fiscale**

Scopri di più

Il **D.Lgs. 139/2024, di riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni**, introduce, fra l'altro, una importante disposizione che consente agli **eredi under 26** di ottenere lo **svincolo delle somme**, prima della presentazione della dichiarazione di successione, a determinate condizioni.

Come è noto, in forza di quanto disposto **dall'articolo 48, D.Lgs. 346/1990**, i funzionari dello Stato e degli enti pubblici territoriali ed i pubblici ufficiali, con esclusione dei giudici e degli arbitri, **non possono compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte**, se non è stata fornita la prova della presentazione, anche dopo il **termine di 5 anni**, di cui all'**articolo 27, comma 4, D.Lgs. 346/1990**, della **dichiarazione della successione** o dell'intervenuto accertamento d'ufficio, e non è stato dichiarato per iscritto dall'interessato che **non vi era obbligo di presentare la dichiarazione**.

Allo stesso modo, **i debitori del defunto ed i detentori di beni che gli appartenevano non possono pagare le somme** dovute o consegnare i beni detenuti agli eredi, ai legatari e ai loro aventi causa, **se non è stata fornita la prova della presentazione**, anche dopo il termine di 5 anni, della **dichiarazione di successione** o dell'integrativa con **l'indicazione dei crediti e dei beni suddetti**, o dell'intervenuto accertamento.

A sua volta, **il comma 4, dell'articolo 48, D.Lgs. 346/1990**, prevede che **le banche e gli altri intermediari finanziari in genere**, non possono provvedere ad **alcuna annotazione nelle loro scritture** né ad alcuna operazione concernente i **titoli trasferiti per causa di morte**, se non è stata fornita la prova della presentazione della dichiarazione di successione o della **dichiarazione integrativa**.

Il successivo **comma 4-bis, dell'articolo 48, D.Lgs. 346/1990**, in deroga, oggi **autorizza i soggetti sopra indicati** a procedere allo **svincolo delle attività cadute in successione**, quando a **richiederlo sia l'unico erede di età anagrafica non superiore a ventisei anni**, anche prima della presentazione della dichiarazione di successione, **in presenza di beni immobili nell'asse ereditario e nei limiti delle somme dovute per il versamento delle imposte catastali, ipotecarie**

e di bollo. Vengono demandate a un successivo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate le **relative modalità attuative**.

Detta **innovazione** va letta unitamente alla modifica apportata sempre dal **D.Lgs. 139/2024**, all'[articolo 27, D.Lgs. 346/1990](#), che ha introdotto **l'autoliquidazione della dichiarazione di successione**, in aderenza a quanto previsto dall'[articolo 10, L. 111/2023](#) (Legge delega fiscale), mandando in soffitta, **dall'1.1.2025**, il precedente procedimento che assegnava all'Ufficio il compito di provvedere alla liquidazione dell'imposta (**con [risoluzione n. 2/E/2024](#)** sono stati istituiti i **codici tributi** per il versamento e fornito le relative istruzioni, e ridenominati i **codici tributo esistenti**, introdotti con la [risoluzione n. 16/E/2016](#)).

Una volta che i contribuenti **sono responsabili del calcolo delle imposte di successione, donazione e registro**, il legislatore delegato ha inteso **facilitare e agevolare la gestione della successione**, in presenza di beni immobili nell'asse ereditario.

Viene così **garantito all'unico erede under 26, su sua richiesta, anche prima della presentazione della dichiarazione di successione, lo svincolo** delle somme cadute in successione da parte di banche, intermediari finanziari e società ed enti che emettono azioni, obbligazioni, cartelle, certificati ed altri titoli di qualsiasi specie, anche provvisori, unicamente per le somme dovute **per il versamento delle imposte catastali, ipotecarie e di bollo**.

Resta fermo che **le cassette di sicurezza** (così come gli armadi, casseforti, borse, valige, plichi e pacchi chiusi depositati presso banche o altri soggetti che esercitano tale servizio) **non possono essere aperte** dai concessionari, prima che gli stessi abbiano apposto la loro firma, con l'indicazione della data e dell'ora dell'apertura, su apposito registro tenuto dai concedenti in forma cronologica e senza fogli o spazi bianchi e abbiano dichiarato per iscritto sul registro stesso che le eventuali altre persone aventi facoltà di aprirle sono tuttora in vita. **Le cassette di sicurezza, dopo la morte del concessionario o di uno dei concessionari, possono essere aperte solo alla presenza di un funzionario dell'Amministrazione finanziaria o di un notaio**, che redige l'inventario del contenuto, previa comunicazione da parte del concedente all'ufficio **dell'Agenzia delle entrate**, nella cui circoscrizione deve essere redatto l'inventario, del **giorno e dell'ora dell'apertura**.

## ***Tax control framework: caratteristiche e novità (parte II)***

di Gian Luca Nieddu, Matteo P. Marabelli

Seminario di specializzazione

### **Risk assessment & management: strategie e strumenti per la gestione dei rischi**

Scopri di più

Il contribuente che voglia **aderire al regime di adempimento collaborativo**, sia nella sua **forma ordinaria** che in **quella opzionale**, deve obbligatoriamente dotarsi di un **efficace sistema integrato di rilevazione**, misurazione, gestione e controllo dei **rischi fiscali**. L'[OCSE](#) ha definito questo sistema con il termine **Tax Control Framework (TCF)**.

L'[articolo 4, D.Lgs. 128/2015](#), chiarisce quali debbano essere le **caratteristiche** di tale sistema:

1. una **chiara attribuzione di ruoli e responsabilità** ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
2. efficaci **procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo** dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
3. efficaci **procedure per rimediare ad eventuali carenze** riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive;
4. una **mappatura dei rischi fiscali** relativi ai processi aziendali.

I **requisiti** sono stati più puntualmente declinati dal **Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 54237/2016**, ad eccezione dell'ultimo, introdotto dal D.Lgs. 221/2023.

Con il **Provvedimento prot. N. 5320/2025**, l'Agenzia delle Entrate ha poi approvato le **linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione**, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale in attuazione dell'[articolo 4, D.Lgs. 128/2015](#), e della delega di cui al D.Lgs. 221/2023.

Ai fini della valutazione del sistema di rilevazione, **misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale del contribuente**, l'Agenzia delle entrate ha individuato **5 componenti essenziali** e **17 principi ad essi associati**, richiamati nel documento di standard internazionale "COSO Framework", documento di supporto per la valutazione del sistema di controllo interno.

Le **5 componenti** sono:

- **ambiente di controllo** (*Control Environment*);

- **valutazione del rischio** (*Risk Assessment*);
- **attività di controllo** (*Control Activities*);
- **informazione e comunicazione** (*Information and Communication*);
- **Attività di monitoraggio** (*Monitoring Activities*).

Inoltre, nelle citate linee guida viene descritto il **contenuto del Tax Compliance Model** (di seguito anche “TCM”), ossia il documento in cui devono essere **esplicate e rappresentate le modalità di gestione del processo di rilevazione**, misurazione, gestione e controllo **del rischio fiscale** prima descritte, nonché sui **controlli e gli adempimenti** che ci si attende vengano posti in essere per la certificazione del TCF. L’architettura del TCM è la seguente:

- **frontespizio e indice;**
- **obiettivi;**
- **definizioni e acronimi;**
- **principi di riferimento;**
- **ambito di applicabilità;**
- **il sistema di gestione e controllo** dei rischi fiscali;
- **ruoli e responsabilità** in ambito tax control framework;
- **il processo di *Task Risk Management*.**

Il documento ha il compito di:

- descrivere il **sistema di controllo del rischio fiscale** adottato, le sue modalità di funzionamento e gli attori coinvolti;
- consentire agli stakeholders, interni ed esterni, una **maggiore comprensione delle modalità di gestione** delle imposte all’interno dell’impresa;
- **delineare l’approccio adottato** dalla Società nella gestione delle attività e degli obblighi fiscali.

In generale, il **TCF**, per come delineato nel report OCSE del 2016 e ripreso dalla circolare n. 38/E/2016 dell’Agenzia delle entrate, rappresenta un **sistema strutturato di controllo** del rischio fiscale basato su **tre livelli distinti di verifica: operativo, di supervisione e di assurance**. Questa stratificazione garantisce un **approccio sistemico e integrato alla gestione del rischio fiscale**, rafforzando la compliance e la trasparenza nei rapporti con **l’Amministrazione finanziaria**.

La circolare chiarisce, però, che quello **delineato non costituisce un modello vincolante** per le imprese che intendono aderire al **regime di adempimento collaborativo**. L’adeguatezza delle procedure di controllo in concreto adottate dai singoli contribuenti verrà valutata, caso per caso, **anche in sede di eventuale pre-filing**.

I **controlli di primo livello**, definiti anche operativi o di linea, sono eseguiti direttamente dalle **unità operative e dai responsabili di funzione** che gestiscono i **processi aziendali rilevanti ai fini fiscali**. Questi controlli sono intrinsecamente collegati alla gestione quotidiana delle

operazioni aziendali e **mirano a garantire la correttezza** e la completezza dei dati e delle transazioni fiscali. Si tratta di **attività quotidiane**, come il calcolo delle imposte, la corretta classificazione contabile e l'applicazione delle aliquote, che vengono eseguite seguendo procedure **aziendali standardizzate**. Tali controlli sono generalmente operati con **apposite check list per ogni singola funzione**. La loro efficacia dipende dalla **chiarezza delle procedure operative** e dalla formazione degli operatori, nonché **dall'utilizzo di sistemi informatici adeguati**.

I controlli di secondo livello sono affidati a **funzioni aziendali specializzate**, come il dipartimento fiscale, il *Tax Risk Manager* (TRM) o il *Tax Compliance Officer* (TCO) e rappresentano un **livello di supervisione volto a monitorare** e valutare l'efficacia dei **controlli di primo livello** e ad identificare eventuali **anomalie o aree di rischio**. Questi controlli si basano su un'analisi più approfondita e sistematica delle **attività aziendali**, con particolare **attenzione ai processi che presentano un rischio fiscale elevato**. Le funzioni di secondo livello si occupano di **verificare la conformità alle politiche fiscali aziendali**, di monitorare l'evoluzione normativa e di implementare eventuali adeguamenti necessari al *framework* di controllo. Inoltre, queste funzioni svolgono un **ruolo cruciale nella revisione delle dichiarazioni fiscali** e nella gestione delle transazioni che possono **generare controversie o esposizioni a rischi di natura tributaria**. Tale controllo è demandato ad una **funzione che assicuri un elevato grado di indipendenza** rispetto a quelle che effettuano il controllo di primo livello.

Infine, i **controlli di terzo livello** costituiscono l'*assurance* indipendente sulla solidità e sull'efficacia complessiva del TCF. Essi sono svolti da **soggetti indipendenti** rispetto alla gestione operativa e al controllo di secondo livello, come l'*internal audit*, i **revisori esterni** o **consulenti qualificati**.

Questo livello di controllo si concentra sulla **valutazione complessiva del disegno**, dell'implementazione e dell'efficacia del *framework*, fornendo una **revisione critica e oggettiva**. Gli *audit* di terzo livello includono verifiche sulla *governance* fiscale, sulla **gestione dei rischi fiscali** e sull'aderenza agli standard internazionali, come le Linee guida OCSE sul *transfer pricing*. Poi, la funzione di *assurance* contribuisce, altresì, a **rafforzare la credibilità dell'impresa** nei confronti degli *stakeholder*, inclusi quelli esterni, come le amministrazioni fiscali (si pensi ad un gruppo multinazionale presente in numerosi paesi). L'organo di controllo di terzo livello predispone **relazioni periodiche sulle proprie attività**, trasmettendole, quindi, al Consiglio di amministrazione.

Il TCF, quindi, come fin qui descritto, si configura come un **sistema olistico che integra controlli di natura diversa, complementari e interdipendenti**. La combinazione di questi **tre livelli consente di garantire un controllo efficace e resiliente**, capace non solo di prevenire e mitigare i rischi fiscali, ma anche di **rafforzare la governance aziendale nel suo complesso**.

L'obiettivo finale è, dunque, quello di assicurare che **l'organizzazione mantenga un elevato livello di compliance fiscale**, minimizzando i rischi e costruendo un rapporto trasparente e fiduciario con l'Amministrazione finanziaria e gli altri *stakeholder*.

## Considerazioni finali

In questo senso, il *Tax Control Framework*, anche a **prescindere dagli effetti premiali del regime di adempimento collaborativo**, può rappresentare un utile strumento di *risk assessment & management*: non a caso è legato strettamente al modello di organizzazione, gestione e controllo ex Decreto Legislativo n. 231/2001 (“**MOG 231**”), che disciplina la **responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato** e prevede, quale causa di non punibilità, **l'adozione ed efficace attuazione**, prima della commissione del fatto, di un **modello di organizzazione e di gestione** idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi.

Riprendendo un passo delle Linee Guida Confindustria per la costruzione del modello di organizzazione, gestione e controllo del modello 231:

*“Le società che hanno adottato il TCF hanno di fatto già implementato un «sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale», inteso quale «rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell’ordinamento tributario»<sup>17</sup>. Si tratta, quindi, di un sistema che può costituire la piattaforma per orientare i modelli organizzativi verso un efficace contenimento del rischio di commissione dei reati di recente introduzione (art. 25 quinquiesdecies, d.lgs. 231/2001).*

*Infatti, l'analogia strutturale del sistema di controllo del rischio fiscale rispetto ai Modelli organizzativi ex d.lgs. 231 del 2001 è indubbia, così come l'attività di monitoraggio/testing finalizzata all'individuazione di carenze o errori di funzionamento e conseguente attivazione di azioni correttive, nonché l'attività di reporting periodico agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti.*

Infatti, in una visione integrata e sinergica, il **MOG 231 non è slegato dal TCF**, ma l'uno diventa parte integrante dell'altro. Nella struttura stessa del TCF trova spazio in modello organizzativo 231, così come la **Transfer Pricing Documentation**.

Similmente, anche la **Transfer Pricing Documentation** ed il **TCF risultano essere strettamente interconnessi**. Il TCF, infatti, va a consolidare un contesto operativo che fornisce un importante supporto a tutte le attività prodromiche alla corretta predisposizione e aggiornamento della documentazione sui prezzi di trasferimento. Questo rapporto è bidirezionale: la *TP Documentation* è spesso una componente chiave del TCF, rappresentando un elemento di controllo essenziale per il monitoraggio delle transazioni infragruppo. D'altro canto, un TCF efficace e ben costruito assicura che **i dati e le informazioni utilizzate ai fini delle analisi di transfer pricing siano accurate e complete**, migliorandone la qualità e l'affidabilità. La sinergia tra i due strumenti contribuisce a **prevenire, identificare e correggere** eventuali disallineamenti, minimizzando il rischio di possibili controversie.

In un tale approccio a “vasi comunicanti”, anche il **bilancio di sostenibilità** risulta avere dei



punti di contatto con il *Tax Control Framework*. Come noto, il bilancio di sostenibilità (o *ESG Report*) – introdotto dalla c.d. *Corporate Sustainability Reporting Directive* – è un **documento volto a comunicare agli stakeholder l'impatto ambientale**, sociale ed economico dell'azienda. Esso rappresenta uno **strumento importante per illustrare e veicolare l'impegno dell'azienda** per pratiche responsabili, rispondendo alle crescenti richieste di trasparenza provenienti dal mercato e da diversi set normativi. Tra i suoi ambiti di rendicontazione, **il bilancio di sostenibilità può includere temi fiscali**, evidenziando come l'azienda contribuisca alle comunità attraverso il pagamento delle imposte e adotti pratiche etiche di *governance* fiscale. Ecco allora che la rendicontazione ESG – promuovendo **l'adozione di pratiche aziendali responsabili e trasparenti** – risulta essere decisamente allineata ai principi che uniformano la predisposizione dei *Tax Control Framework* e – più in generale – la *ratio* che sottende l'adesione al regime di adempimento collaborativo. Ad esempio, l'introduzione di sistemi di prevenzione e monitoraggio volti a prevenire e correggere pratiche aziendali che **potrebbero rivelarsi potenzialmente aggressive da un punto di vista fiscale**, rientra a pieno titolo in una declinazione pratica dei concetti della sostenibilità sotto il profilo della *governance*.

In conclusione, e riprendendo i concetti già introdotti nei nostri recenti contributi su queste tematiche, in una moderna gestione delle realtà aziendali, sia domestiche che con proiezione internazionale, l'attività di **risk assessment & management** ha una portata decisamente ampia e multiforme, richiedendo una visione di analisi in grado di coniugare positivamente profili normativi (es. di natura legale e tributaria) ed aspetti operativi strettamente **connessi con le modalità di svolgimento delle attività aziendali**.



## ***Impatriati: la Cassazione riconosce la legittimità dei rimborsi***

di **Francesca Benini**



Forum web Fisco

### **Novità 2025 e punto sulla riforma fiscale**

Scopri di più

La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 34655 del 27.12.2024, si è espressa per la prima volta in merito alla possibilità per i **lavoratori impatriati** di ottenere il **rimborso delle maggiori ritenute subite**, pur in assenza di una espressa richiesta scritta al datore di lavoro, ovvero dell'indicazione nella propria dichiarazione del reddito **tassabile in misura agevolata**.

Secondo la Corte di cassazione, infatti, il **diritto al rimborso** deve essere riconosciuto sulla base della sola verifica dei requisiti previsti dall'[articolo 16, D.Lgs. 147/2015](#), a prescindere **dall'adempimento di qualsiasi obbligo di carattere formale**.

La pronuncia della Corte di cassazione deve essere accolta **con favore dal momento che sembra risolvere**, almeno parzialmente, i **due contrapposti orientamenti** che, negli ultimi anni, **si sono registrati sul tema**.

Da una parte, infatti, l'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 17/E/2017](#) e [circolare n. 30/E/2020](#), ha sempre affermato la tesi secondo la quale il **regime degli impatriati**, essendo un regime opzionale, sarebbe precluso a quei soggetti che non hanno né formulato alcuna richiesta scritta al **proprio datore di lavoro** nel periodo di imposta in cui è avvenuto il rimpatrio né ne hanno dato evidenza nelle relative dichiarazioni dei redditi, i cui termini di **presentazione risultano scaduti**.

Dall'altra parte, invece, la giurisprudenza di merito ha statuito che l'[articolo 16, D.Lgs. 147/2015](#), non prevede, in capo al **contribuente**, l'**obbligo di compiere alcun adempimento** a pena di decadenza per beneficiare del regime degli impatriati (C.G.T. Il Lombardia, sentenza n. 940/2023): secondo la giurisprudenza di merito, infatti, l'orientamento dell'Agenzia delle entrate si pone in **contrasto con le disposizioni di legge**.

Secondo la tesi giurisprudenziale, inoltre, l'agevolazione oggetto di esame non rappresenta un regime opzionale dal momento che il **contribuente non è posto davanti ad una scelta**, né ad una opzione tra due possibili modalità di tassazione, ma semplicemente davanti alla possibilità di fruire di una minore tassazione al verificarsi di precisi requisiti previsti dalla legge (C.G.T. Il Lombardia, sentenza n. 4023/11/22 e n. 2872/17/23).

Tale circostanza ha portato la **giurisprudenza di merito** ad affermare che gli impatriati, in presenza dei requisiti ex [articolo 16, D.Lgs. 147/2015](#), possono sempre presentare, ai sensi dell'[articolo 38, D.P.R. 602/1973](#), un'istanza di rimborso **entro 48 mesi dalla data del versamento** o da quando la ritenuta è stata effettuata (C.G.T. Il Lombardia, sentenza n. 14/2024, sentenza n. 1458/2024, sentenza n. 2378/2024 e sentenza n. 2379/2024).

Ebbene, la Corte di cassazione, con l'ordinanza oggetto di esame, sembra avvallare **la tesi della giurisprudenza di merito**, ritenendo irrilevanti gli **adempimenti formali previsti dall'Agenzia delle entrate**, in quanto *"i medesimi sono previsti non per legittimare il rimborso – che soggiace alla sussistenza dei requisiti sostanziali – ma per ottenere il beneficio fiscale attraverso la richiesta al proprio datore di lavoro, al quale sono rimessi gli adempimenti in qualità di sostituto d'imposta"*.

La Corte di cassazione, pertanto, in virtù del **"principio di emendabilità"**, ammette che l'istanza di rimborso rappresenta per il contribuente una **facoltà rituale riconosciutagli** dall'ordinamento in via generale per rimediare ad errori in proprio danno, quand'anche sia intervenuta una **decadenza per la presentazione della dichiarazione integrativa**. Ciò in conformità ai principi enunciati dalla Corte di cassazione, SS.UU., con la sentenza n. 13378/2016, successivamente recepiti a livello normativo dall'[articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998](#).

È bene evidenziare, tuttavia, che il **principio di diritto pronunciato dalla Corte di cassazione** con l'ordinanza oggetto di esame sembra **poter essere invocato** solo ed esclusivamente da parte di quei soggetti che sono rientrati in Italia **prima del 29.4.2019**.

Secondo la Corte di cassazione, infatti, dopo questa data, dovrebbe trovare applicazione l'[articolo 5, comma 1, lett. d\), D.L. 34/2019](#) che, all'[articolo 16, D.Lgs. 147/2015](#), ha aggiunto il **comma 5-ter che prevede che** *"non si fa luogo, in ogni caso al rimborso delle somme versate in adempimento spontaneo"*.

Tale disposizione normativa, a detta della Corte di cassazione, avrebbe introdotto un vero e **proprio divieto di rimborso** a far data dalla sua introduzione (30.4.2019).

La citata interpretazione, a parere di chi scrive, dovrebbe essere rivista dal momento che, oltre che porsi in contrasto con il principio di emendabilità delle dichiarazioni dei redditi sopra richiamato, determinerebbe una ingiustificata ed irrazionale disparità di **trattamento tra contribuenti che si trovano in condizioni sostanzialmente analoghe**, violando il principio di uguaglianza e di ragionevolezza di cui all'articolo 3 Cost.

Invero, a parere di chi scrive, il citato comma 5-ter deve essere interpretato solo nel senso che il regime degli impatriati debba essere precluso a quei soggetti che abbiano **fatto acquiescenza agli atti impositivi ricevuti dall'Amministrazione finanziaria**. Non può, infatti, essere qualificato come "spontaneo" il versamento effettuato sulla **base di una dichiarazione dei redditi** nella quale siano stati erroneamente assoggettati ad imposizione la totalità dei redditi conseguiti, pur in presenza dei **requisiti previsti dal regime degli impatriati**.



**DIGITALIZZAZIONE**

---

## ***La nuova sfida degli studi professionali: integrare l'AI nel lavoro quotidiano***

di **Diego Barberi**



Gli strumenti di intelligenza artificiale generativa stanno rivoluzionando il modo di lavorare in ogni settore, compreso quello degli studi professionali. **Ciò che inizialmente sembrava una tecnologia accessibile solo a pochi esperti è diventata uno strumento indispensabile nella quotidianità lavorativa**, con un impatto particolarmente significativo anche negli studi professionali.

L'evoluzione dell'AI generativa ha portato a soluzioni sempre più sofisticate e specializzate per il settore professionale. **Non si tratta più solo di automatizzare le registrazioni contabili – ambito in cui l'AI ha già dimostrato la sua efficacia – ma di trasformare radicalmente l'intero processo lavorativo dello studio professionale.**

### **Automazione avanzata e oltre**

Gli strumenti di AI più recenti hanno perfezionato la capacità di interpretare e processare le fatture elettroniche, riducendo gli errori di registrazione a percentuali minime. **Ma le vere innovazioni si manifestano quando si sfrutta il vero potenziale dell'AI generativa:** ad esempio nell'analisi dei dati contabili, nella generazione automatica di report personalizzati o come strumento di supporto nella realizzazione di documenti.

L'AI è ora in grado di:

- generare automaticamente informative ai clienti, per permettere di rimanere aggiornati su tutte le novità normative;
- produrre bozze di contratti e o mandati professionali, apprendendo dallo stile e dalle preferenze dello studio, completando automaticamente modelli standard, velocizzando tutta la parte di *onboarding* della clientela;
- analizzare grandi volumi di normative e circolari, estraendo le informazioni rilevanti per specifici casi e trovare velocemente le risposte che si cercano;
- velocizzare la scrittura di testi per note integrative e relazioni.

## **Integrazione nei processi quotidiani**

**La vera sfida non è più l'accesso alla tecnologia, ma la sua integrazione efficace nei processi dello studio.** L'AI non sostituisce il professionista, ma ne potenzia le capacità, permettendogli di concentrarsi sugli aspetti più strategici della professione. La consulenza evolve verso un modello più proattivo, dove l'AI non funge solo da supporto alle attività quotidiane, ma diventa anche una nuova area di consulenza da offrire ai clienti.

## **Competenze necessarie per il futuro**

Per sfruttare appieno questo potenziale, è fondamentale un approccio strutturato all'acquisizione di nuove competenze. **Non si tratta solo di imparare a utilizzare specifici software, ma di sviluppare una nuova mentalità che vede l'AI come parte integrante del processo lavorativo.**

Nel nuovo contesto professionale, diventa fondamentale sviluppare un set di competenze specifiche per l'utilizzo efficace dell'intelligenza artificiale. Innanzitutto, è essenziale affinare la capacità di dialogare con questi strumenti **attraverso prompt precisi e ben strutturati**, comprendendone al contempo limiti e potenzialità. Questa consapevolezza deve accompagnarsi a un **approccio critico e metodico nella verifica dei risultati prodotti dall'AI, assicurandone l'accuratezza e l'affidabilità.** Non meno importante è la capacità di **riprogettare i processi lavorativi per integrare efficacemente questi strumenti nei flussi esistenti**, guidando con competenza il cambiamento sia all'interno dello studio che nei rapporti con i clienti.

## **Formazione continua e cultura dell'innovazione**

**Il successo nell'adozione dell'intelligenza artificiale, così come di altre tecnologie abilitanti, dipende principalmente dalle persone e dalla loro capacità di abbracciare il cambiamento.** Lo studio professionale deve **sviluppare una cultura dell'apprendimento continuo** dove la curiosità e la sperimentazione diventano parte integrante del lavoro quotidiano.

Questo richiede un approccio strutturato ma flessibile, **dove la formazione non è vista come un obbligo ma come un'opportunità di crescita collettiva.** È fondamentale creare un ambiente che incoraggi la condivisione di esperienze nell'utilizzo dell'AI e la sperimentazione di nuove soluzioni, documentando e standardizzando i processi efficaci per costruire un patrimonio di conoscenze condiviso.

**Il vero cambiamento avviene quando l'innovazione diventa parte naturale del modo di lavorare,** stimolando una continua ricerca di miglioramento attraverso l'uso intelligente della tecnologia.

## Prospettive future

**L'integrazione dell'AI negli studi professionali non è più una scelta ma una necessità per rimanere competitivi.** Gli studi che sapranno abbracciare questa trasformazione, investendo nelle competenze necessarie e ripensando i propri processi, saranno in grado di offrire servizi di maggior valore, più efficienti e personalizzati.

La chiave del successo sta nel trovare il giusto equilibrio tra automazione e tocco umano, tra efficienza operativa e qualità del servizio. L'AI diventa così non solo uno strumento di ottimizzazione, ma un vero e proprio partner strategico nella crescita e nell'evoluzione dello studio professionale.