

CIRCOLARE INFORMATIVA

LEGGE DI BILANCIO 2025 (L. 30.12.2024 n. 207) PRINCIPALI NOVITÀ

INDICE

1)	PREMESSA	PAG.	3
2)	FRINGE BENEFIT 2025, 2026 E 2027 – INCREMENTO DELLA SOGLIA DI ESENZIONE	PAG.	3
3)	AUTO CONCESSE IN USO PROMISCUO AI DIPENDENTI	PAG.	3
4)	FABBRICATI LOCATI A DIPENDENTI NEOASSUNTI TRASFERITI	PAG.	3
5)	RIDUZIONE IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI PREMI DI RISULTATO	PAG.	4
6)	STABILIZZAZIONE DELLA RIDETERMINAZIONE DEL COSTO FISCALE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI (QUOTATE E NON QUOTATE)	PAG.	4
7)	IRES PREMIALE	PAG.	5
8)	SUPER-DEDUZIONE PER NUOVE ASSUNZIONI	PAG.	5
9)	DEDUCIBILITÀ DEI COSTI DA PIANI DI STOCK OPTION	PAG.	6
10)	ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI E TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE	PAG.	6
11)	ESTROMISSIONE AGEVOLATA DELL'IMMOBILE DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE	PAG.	7
12)	OBBLIGO DI TRACCIABILITÀ DELLE SPESE DI TRASFERTA PER LE IMPRESE	PAG.	8
13)	OBBLIGO DI TRACCIABILITÀ DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA E PER OMAGGI PER LE IMPRESE	PAG.	8
14)	CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI 4.0	PAG.	9
15)	CREDITO D'IMPOSTA TRANSAZIONI 5.0	PAG.	9
16)	CREDITO D'IMPOSTA PER LA QUOTAZIONE DELLE PMI	PAG.	9
17)	CREDITO D'IMPOSTA PER LA ZES UNICA MEZZOGIORNO	PAG.	9
18)	RIVERSAMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO - RICONOSCIMENTO DI UN CONTRIBUTO IN CONTO CAPITALE	PAG.	10
19)	SPORT BONUS	PAG.	10
20)	ALIQUOTA IVA GESTIONE DEI RIFIUTI	PAG.	10
21)	REVERSE CHARGE PER GLI APPALTI NEL SETTORE DELLA LOGISTICA	PAG.	10
22)	COLLEGAMENTO TRA STRUMENTI DI INVIO DEI CORRISPETTIVI E STRUMENTI DI PAGAMENTO	PAG.	11

ELETTRONICO

23)	ACCESSO AI DATI DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA		12
24)	INDICAZIONE DEL CIN NELLE DICHIARAZIONI FISCALI E NELLA CERTIFICAZIONE UNICA	PAG.	13
25)	BLOCCO DEI PAGAMENTI DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI - SOMME DOVUTE A TITOLO DI SALARIO E STIPENDIO	PAG.	13
26)	ORGANI DI CONTROLLO E CONTRIBUTI PUBBLICI SIGNIFICATIVI	PAG.	13
27)	LEGGE SABATINI – RIFINANZIAMENTO	PAG.	15
28)	RIDUZIONE CONTRIBUTIVA PER NUOVI ISCRITTI ALLE GESTIONI ARTIGIANI E COMMERCianti	PAG.	15
	INPS		

1 PREMESSA

Sul S.O. n. 43 alla G.U. 31.12.2024 n. 305 è stata pubblicata la L. 30.12.2024 n. 207 (legge di bilancio 2025), in vigore dall'1.1.2025.

Di seguito si riepilogano le principali novità in materia fiscale e di agevolazioni, contenute nella legge di bilancio 2025 relative ai soggetti IRES.

2 FRINGE BENEFIT 2025, 2026 E 2027 – INCREMENTO DELLA SOGLIA DI ESENZIONE

La soglia di non imponibilità dei *fringe benefit* per gli anni 2025, 2026 e 2027 è elevata da 258,23 euro a:

- 1.000 euro, per tutti i dipendenti;
- 2.000 euro, per i soli lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico.

Rientrano nel suddetto limite, per tutti i dipendenti (con o senza figli fiscalmente a carico), anche le somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro per il pagamento:

- delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale;
- delle spese per l'affitto della prima casa ovvero per gli interessi sul mutuo relativo all'abitazione principale.

3 AUTO CONCESSE IN USO PROMISCUO AI DIPENDENTI

Per i veicoli di nuova immatricolazione concessi in uso promiscuo ai dipendenti con contratti stipulati dall'1.1.2025, il *fringe benefit* è calcolato come segue:

- 50% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale annua di 15.000 km, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali elaborate dall'ACI;
- 20% del suddetto importo nel caso di veicoli elettrici ibridi plug in;
- 10% del suddetto importo per i veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica.

4 FABBRICATI LOCATI A DIPENDENTI NEOASSUNTI TRASFERITI

Le somme erogate o rimborsate dai datori di lavoro per il pagamento dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione dei fabbricati locati dai dipendenti assunti a tempo indeterminato nel 2025 non concorrono, per i primi 2 anni dalla data di assunzione, a formare il reddito ai fini fiscali entro il limite complessivo di 5.000 euro annui.

Tale disposizione si applica ai soggetti:

- titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore a 35.000 euro nell'anno precedente la data di assunzione;
- che abbiano trasferito la residenza in un comune di lavoro situato a più di 100 km di distanza dal precedente comune di residenza.

5 RIDUZIONE IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI PREMI DI RISULTATO

L'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali, regionale e comunale, sui premi di risultato, prevista dall'art. 1 co. 182 della L. 28.12.2015 n. 208, viene ridotta dal 10% al 5% anche per i premi e le somme erogati negli anni 2025, 2026 e 2027.

6 STABILIZZAZIONE DELLA RIDETERMINAZIONE DEL COSTO FISCALE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI (QUOTATE E NON QUOTATE)

Viene stabilizzato il regime che prevede la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni (quotate e non quotate) di cui all'art. 5 della L. 448/2001 e dei terreni (agricoli ed edificabili) di cui all'art. 7 della L. 448/2001.

Attraverso il versamento dell'imposta sostitutiva, quindi, sarà consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia, di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio di ciascun anno al di fuori dell'ambito d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. a) - *c-bis*) del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso.

Modalità di rivalutazione

Per le partecipazioni e i terreni posseduti ai 1° gennaio di ciascun anno, il termine per porre in essere gli adempimenti necessari diventa il 30 novembre successivo e per il perfezionamento dell'operazione occorrerà che:

- un professionista abilitato (ad esempio, dottore commercialista, ingegnere, ecc.) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione non quotata o del terreno;
- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) la prima rata della medesima.

Invece, fermo restando il termine per il versamento dell'imposta sostitutiva, per le partecipazioni quotate possedute al 1° gennaio di ogni anno viene prevista la possibilità di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore normale determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre dell'anno precedente ai sensi dell'art. 9 co. 4 lett. a) del TUIR.

Nuova aliquota unica del 18% per l'imposta sostitutiva

Dall'anno 2025, la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni (quotate e non quotate) e dei terreni prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota unica del 18%.

Versamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva del 18% deve essere versata:

- per l'intero ammontare, entro il 30 novembre dell'anno di riferimento della rivalutazione;
- oppure, in caso di opzione per il versamento rateale, in tre rate annuali di pari importo; le rate successive alla prima dovranno essere maggiorate degli interessi del 3% annuo, a decorrere dal 30 novembre dell'anno di riferimento.

La rideterminazione del costo fiscale di terreni e partecipazioni si perfeziona con il versamento, entro il 30 novembre, del totale dell'imposta sostitutiva dovuta o della prima rata.

7 IRES PREMIALE

Solo per il 2025, viene prevista la riduzione dell'aliquota IRES dal 24% al 20% sul reddito d'impresa dichiarato, per le società che rispettano le seguenti condizioni:

- destinazione a riserva di una quota minima dell'80% degli utili dell'esercizio 2024;
- investimento di una quota di tali utili accantonati, pari almeno al 30% e comunque non inferiore al 24 per cento degli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 e di ammontare non inferiore a 20.000 euro, nell'acquisto, anche mediante leasing, di nuovi beni strumentali 4.0 e 5.0;
- effettuazione di nuove assunzioni di dipendenti a tempo indeterminato, con incremento occupazionale.

In particolare, viene infatti richiesto che nel 2025:

- il numero di unità lavorative per anno (c.d. "ULA") non sia diminuito rispetto alla media del triennio 2022-2024;
- siano effettuate nuove assunzioni di lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato che costituiscano incremento occupazionale (come definito dall'art. 4 del D.Lgs. n. 216/2023, relativamente alla super deduzione per nuove assunzioni) in misura pari almeno all'1% del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e, comunque, in misura non inferiore a un lavoratore dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato;
- nel 2024 o nel 2025 l'impresa non deve poi aver fatto ricorso all'istituto della **cassa integrazione** guadagni.

È prevista la **decadenza** dall'agevolazione, con relativo recupero, nel caso in cui:

- a) la quota di utile accantonata sia distribuita entro il 31 dicembre 2026;
- b) i beni oggetto di investimento 4.0 e/o 5.0 siano dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati stabilmente a strutture produttive localizzate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale è stato realizzato l'investimento.

8 SUPER-DEDUZIONE PER NUOVE ASSUNZIONI

Viene prevista la proroga per il 2025, 2026 e 2027 della super-deduzione per le nuove assunzioni di personale a tempo indeterminato di cui all'art. 4 del DLgs. 216/2023.

L'incentivo, si ricorda, consente di incrementare il costo ammesso in deduzione per assunzione di dipendenti a tempo indeterminato in misura pari:

- al **20%**;
- al **30%** in caso di assunzione di persone meritevoli di maggior tutela, come ad esempio le persone con disabilità, le donne con almeno due figli minorenni, le donne vittime di violenza inserite nei percorsi di protezione e i giovani ammessi agli incentivi all'occupazione giovanile.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 1/E del 2025, ha fornito indicazioni sull'applicazione della maxi deduzione del costo del lavoro; in particolare, nel documento di prassi vengono precisate le modalità per l'effettuazione delle verifiche richieste ai datori di lavoro inerenti l'incremento occupazionale ai fini della spettanza della maggiorazione.

9 DEDUCIBILITÀ DEI COSTI DA PIANI DI STOCK OPTION

Viene introdotto il nuovo co. 6-bis nell'art. 95 del TUIR, specificando che la deduzione fiscale dell'onere contabilizzato in relazione ai piani di *stock option* per i dipendenti si effettua al momento dell'effettiva assegnazione degli strumenti finanziari.

In sostanza, rispetto a quando viene contabilizzato il costo a Conto economico, ossia alla data della delibera del piano, la norma differisce la deduzione del costo fino al momento dell'esercizio delle opzioni concesse.

In questo modo, non solo viene fatta coincidere la deduzione del costo con l'insorgere del presupposto imponibile IRPEF in capo al beneficiario, ma viene anche definitivamente compresso il diritto alla deduzione dell'onere ogni qual volta il piano non si perfezioni in conseguenza di condizioni di mercato che lo rendano non conveniente per i beneficiari.

Decorrenza

Le nuove regole per la deducibilità dei piani di *stock option* da parte dei soggetti IAS/IFRS si applicano ai piani i cui oneri sono rilevati per la prima volta nei bilanci relativi all'esercizio in corso alla data del 31.12.2025 o nei successivi.

La Relazione illustrativa al Ddl. di bilancio 2025 precisa che si tratta dei piani avviati a partire dall'esercizio in corso al 31.12.2025.

Deducibilità dell'onere per i soggetti OIC-adopter

Secondo quanto indicato dalla Relazione illustrativa al Ddl. di bilancio 2025, per ragioni di coerenza sistematica, l'art. 95 co. 6-bis del TUIR si applica anche per i soggetti che adottano in bilancio i principi contabili nazionali e rappresentano le operazioni in esame con le regole contenute nell'IFRS 2, in considerazione delle previsioni del documento OIC 11.

In applicazione del documento OIC 11 (§ 4), infatti, laddove un principio contabile internazionale risulti conforme ai postulati previsti nel medesimo documento OIC 11 e non vi siano altri OIC applicabili in via analogica, tale IAS o IFRS può essere preso a riferimento dal redattore del bilancio nello stabilire di caso in caso una politica contabile appropriata.

In sostanza, sembra possibile applicare le nuove disposizioni anche per i soggetti OIC-adopter che, come consentito dall'OIC 11, utilizzino l'IFRS 2 per contabilizzare le operazioni in questione.

10 ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI E TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

Sono stati riaperti i termini per l'effettuazione delle seguenti operazioni:

- assegnazione e cessione agevolata ai soci di beni immobili (con l'eccezione di quelli strumentali per destinazione) e di beni mobili registrati (es. autovetture) non strumentali;
- trasformazione in società semplice di società, di persone o di capitali, che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

I benefici fiscali competono per le operazioni poste in essere entro il 30.9.2025.

Imposte sostitutive

I benefici fiscali si sostanziano:

- nell'imposizione sostitutiva dell'8% (10,5% per le società che risultano di comodo per almeno 2 anni nel triennio 2022-2024) sulle plusvalenze realizzate sui beni assegnati ai soci, o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa a seguito della trasformazione;
- nell'imposizione sostitutiva del 13% sulle riserve in sospensione d'imposta annullate a seguito delle operazioni agevolate.

Per la determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva dell'8% è possibile assumere, in luogo del valore normale degli immobili, il loro valore catastale.

Le società interessate sono tenute a versare le imposte sostitutive dovute:

- per il 60% entro il 30.9.2025;
- per il rimanente 40% entro il 30.11.2025.

Imposte indirette

Nell'ambito delle operazioni agevolate, le aliquote dell'imposta di registro proporzionale sono ridotte alla metà e le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

11 ESTROMISSIONE AGEVOLATA DELL'IMMOBILE DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE

È stata riaperta la disciplina agevolativa dell'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale, che consente di fare transitare l'immobile dalla sfera imprenditoriale a quella personale con un'imposizione ridotta.

Ambito soggettivo

Possono beneficiare delle agevolazioni gli imprenditori che risultano in attività:

- sia alla data del 31.10.2024;
- sia alla data dell'1.1.2025 (data alla quale sono riferiti gli effetti dell'estromissione).

Ambito oggettivo

L'estromissione agevolata riguarda gli immobili strumentali per natura e gli immobili strumentali per destinazione. Gli immobili oggetto dell'agevolazione:

- devono essere posseduti al 31.10.2024 e a tale data presentare il requisito della strumentalità;
- devono risultare posseduti anche alla data dell'1.1.2025.

Imposta sostitutiva

Il regime agevolativo in commento prevede:

- l'assoggettamento della plusvalenza derivante dall'estromissione ad un'imposta sostitutiva pari all'8%;
- la possibilità di determinare la plusvalenza assumendo, in luogo del valore normale dell'immobile, il suo valore catastale.

Adempimenti

Ai fini delle agevolazioni in esame:

- l'operazione deve avvenire tra l'1.1.2025 e il 31.5.2025, anche mediante comportamento concludente (es. annotazione nelle scritture contabili);

- l'imposta sostitutiva deve essere corrisposta per il 60% entro il 30.11.2025 e per il rimanente 40% entro il 30.6.2026.

12 OBBLIGO DI TRACCIABILITÀ DELLE SPESE DI TRASFERTA PER LE IMPRESE

È stato previsto che, se i relativi pagamenti sono eseguiti con metodi tracciabili, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente i rimborsi delle spese per le trasferte o le missioni di cui all'art. 51 co. 5 del TUIR per:

- vitto;
- alloggio;
- viaggio e trasporto effettuati mediante taxi o noleggio con conducente.

Le nuove regole dovrebbero applicarsi anche ai "collaboratori coordinati e continuativi" e più in generale alle fattispecie disciplinate dalla lettera c-bis) dell'articolo 50 del Tuir (tra cui gli amministratori di società).

Si segnala che il nuovo obbligo di tracciabilità è aggiuntivo rispetto all'obbligo di documentazione e inerenza della spesa sostenuta.

Modalità di pagamento

I mezzi tracciabili con cui eseguire il pagamento sono i seguenti:

- versamento bancario o postale;
- altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.Lgs. 9.7.97 n. 241 (quali per esempio: carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari).

Deducibilità della spesa in capo all'impresa

Analogo obbligo di pagamento mediante mezzi tracciabili è previsto anche ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa e dalla base imponibile IRAP delle spese di vitto e alloggio, nonché dei rimborsi analitici delle spese per viaggio e trasporto, effettuati mediante taxi o noleggio con conducente, sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi.

Decorrenza

Le nuove disposizioni si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (2025 per i soggetti "solari").

13 OBBLIGO DI TRACCIABILITÀ DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA E PER OMAGGI PER LE IMPRESE

Le spese di rappresentanza e quelle per omaggi divengono deducibili (ai fini del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP) solo se sostenute con versamento bancario o postale ovvero mediante carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

Pertanto, tutte le spese che si qualificano come tali in base al DM 19.11.2008 saranno deducibili:

- da un lato, se il pagamento sarà eseguito con i suddetti strumenti;
- dall'altro, se rientrano nei limiti quantitativi già attualmente fissati.

Spese di pubblicità e sponsorizzazione

Tenuto conto che la legge di bilancio 2025 richiama solo l'art. 108 co. 2 del TUIR, la modifica non dovrebbe interessare, attesa la loro diversa natura, né le spese di pubblicità, né quelle di sponsorizzazione, che quindi

dovrebbero continuare a essere deducibili anche se pagate in contanti (fatti salvi i limiti della normativa antiriciclaggio).

Decorrenza

La disposizione si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (si tratta del 2025, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

14 CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI 4.0

Sono previste alcune modifiche alla disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali 4.0 di cui all'art. 1 co. 1051 - 1063 della L. 178/2020.

In particolare:

- viene abrogata per il 2025 l'agevolazione per i beni immateriali 4.0;
- viene introdotto un tetto di spesa per il credito d'imposta relativo agli investimenti in beni materiali 4.0 effettuati nel 2025, con necessità di presentare apposite comunicazioni. Ai fini dell'utilizzo dell'agevolazione, assume quindi rilevanza l'ordine cronologico di presentazione delle domande. Pertanto, si consiglia di definire quanto prima il piano degli investimenti e di effettuare la prenotazione tramite la piattaforma GSE/MIMIT.

15 CREDITO D'IMPOSTA TRANSIZIONI 5.0

Sono previste alcune modifiche alla disciplina del credito d'imposta per investimenti transizione 5.0 di cui all'art. 38 del DL 19/2024, tra le quali si segnalano:

- l'incremento della misura del beneficio, estendendo fino a 10 milioni di euro l'aliquota del 35% prevista per il primo scaglione di investimenti (in luogo della precedente aliquota del 15% riconosciuta per la quota di investimenti da 2,5 a 10 milioni di euro);
- un ulteriore incremento della base di calcolo per gli impianti fotovoltaici;
- la possibilità di cumulo con il credito d'imposta ZES unica Mezzogiorno e con altre agevolazioni finanziate con risorse da fonti europee.

Le modifiche si applicano retroattivamente agli investimenti effettuati dall'1.1.2024.

16 CREDITO D'IMPOSTA PER LA QUOTAZIONE DELLE PMI

Il credito d'imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle PMI è riconosciuto fino al 2027.

17 CREDITO D'IMPOSTA PER LA ZES UNICA MEZZOGIORNO

Il credito d'imposta per investimenti nella ZES unica Mezzogiorno, di cui all'art. 16 del DL 124/2023, è riconosciuto anche per il 2025.

Anche l'agevolazione di cui all'art. 16-bis del DL 124/2023 per il settore agricolo è riconosciuta per il 2025.

18 RIVERSAMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO - RICONOSCIMENTO DI UN CONTRIBUTO IN CONTO CAPITALE

Entro il 31.10.2024 era possibile, al ricorrere di certe condizioni, presentare domanda per il riversamento del credito d'imposta per ricerca e sviluppo indebitamente fruito in compensazione.

Per coloro i quali hanno optato per il riversamento, verrà riconosciuto un contributo in conto capitale parametrato a quanto versato.

Un successivo decreto ministeriale disciplinerà l'entità del contributo, la sua rateizzazione e le modalità di erogazione.

L'erogazione, comunque, avverrà nei seguenti limiti di spesa: 60 milioni di euro per l'anno 2025, 50 milioni di euro per l'anno 2026, 80 milioni di euro per l'anno 2027 e 60 milioni di euro per l'anno 2028.

19 SPORT BONUS

Viene prevista la proroga per il 2025, per i soli titolari di reddito d'impresa, del credito d'imposta per le erogazioni liberali per interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e per la realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche.

20 ALIQUOTA IVA GESTIONE DEI RIFIUTI

Per il raggiungimento degli obiettivi di transizione ecologica ed energetica, mitigazione e adattamento ai cambiamenti climatici, l'aliquota IVA del 10%, prevista per la gestione e lo stoccaggio dei rifiuti, è esclusa per il conferimento in discarica dei rifiuti, nonché per l'incenerimento senza recupero efficiente di energia.

Per le prestazioni relative allo smaltimento in discarica e all'incenerimento dei rifiuti senza efficiente recupero di energia torna, dunque, applicabile l'aliquota IVA ordinaria (pari al 22%).

21 REVERSE CHARGE PER GLI APPALTI NEL SETTORE DELLA LOGISTICA

Per le prestazioni di servizi, effettuate in forza di contratti di appalto e subappalto, caratterizzate da prevalente utilizzo di manodopera presso la sede del committente, rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci, si prevede:

- l'applicazione del meccanismo del reverse charge, a seguito del rilascio di un'apposita misura di deroga alla direttiva IVA da parte del Consiglio dell'Unione europea;
- in via transitoria, in attesa del rilascio di tale misura di deroga, un regime opzionale per effetto del quale il versamento dell'IVA è a carico del committente.

Pagamento dell'IVA da parte del committente

Per le anzidette prestazioni di servizi, in attesa del rilascio della misura di deroga che autorizza l'applicazione del meccanismo del reverse charge, è introdotto un regime transitorio tale per cui:

- il prestatore e il committente del servizio possono optare per il pagamento dell'IVA da parte del committente, in deroga alle regole ordinarie di assolvimento dell'imposta;
- il committente comunica l'esercizio della suddetta opzione, di durata triennale, all'Agenzia delle Entrate mediante un apposito modello (che sarà approvato con un provvedimento di prossima emanazione);
- il versamento dell'IVA, da parte del committente, avviene mediante il modello F24 e senza possibilità di compensazione "orizzontale" ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, entro il giorno 16 del mese successivo alla data di emissione della fattura da parte del prestatore.

Il regime è escluso per le prestazioni di servizi:

- già assoggettate ad IVA con il meccanismo del reverse charge di cui all'art. 17 co. 6 lettere da a) ad a-quater) del DPR 633/72;
- rese nei confronti di Amministrazioni pubbliche e di altri enti e società tenuti ad assolvere l'imposta con il meccanismo dello split payment;
- effettuate dalle agenzie per il lavoro di cui all'art. 4 del DLgs. 276/2003.

L'efficacia del regime è condizionata all'emanazione di un provvedimento attuativo da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Nel caso in cui l'IVA risulti non dovuta, al committente spetta il diritto alla restituzione dell'imposta, purché egli dimostri l'effettivo versamento della stessa.

Il committente è soggetto al regime sanzionatorio previsto per gli errori di applicazione del reverse charge ai sensi dell'art. 6 co. 9-bis.1, primo periodo, del DLgs. 471/97 (ossia a una sanzione amministrativa compresa fra 250 e 10.000 euro). Al pagamento della sanzione rimane solidalmente tenuto il prestatore.

Meccanismo del reverse charge

Previo rilascio di una misura di deroga da parte del Consiglio dell'Unione europea, si prevede l'estensione del meccanismo del reverse charge per le prestazioni di servizi:

- effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma;
- rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica.

22 COLLEGAMENTO TRA STRUMENTI DI INVIO DEI CORRISPETTIVI E STRUMENTI DI PAGAMENTO ELETTRONICO

Con decorrenza dall'1.1.2026, viene modificato l'art. 2 co. 3 del D.Lgs. 127/2015 prevedendo che gli strumenti che consentono la memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi ex art. 2 co. 1 del medesimo D.Lgs. 127/2015 (es. registratori telematici) devono garantire anche la piena integrazione del processo di registrazione dei corrispettivi con il processo di pagamento elettronico.

A questo scopo viene previsto, da un lato, che i dati dei pagamenti elettronici giornalieri siano registrati e trasmessi unitamente ai dati dei corrispettivi; dall'altro, viene introdotto un vincolo di collegamento tecnico fra gli strumenti relativi all'invio dei corrispettivi e quelli (*hardware* o *software*) che consentono l'accettazione dei pagamenti elettronici.

La misura è finalizzata al contrasto all'evasione fiscale, in quanto mira a facilitare i controlli consentendo la rilevazione di eventuali incoerenze tra "scontrini elettronici" emessi e incassi rilevati.

Disposizioni sanzionatorie

Vengono adeguate, di conseguenza, le disposizioni sanzionatorie relative alla violazione degli obblighi in materia di memorizzazione e invio dei corrispettivi, stabilendo che:

- la sanzione pari a 100 euro, prevista dall'art. 11 co. 2-quinquies del DLgs. 471/97 per omessa o errata trasmissione dei corrispettivi che non incide sulle liquidazioni, si applica anche nell'ipotesi di violazione degli obblighi di memorizzazione e trasmissione dei pagamenti elettronici di cui all'art. 2 co. 3 del DLgs. 127/2015;
- la sanzione da 1.000 a 4.000 euro, prevista dall'art. 11 co. 5 del DLgs. 471/97, si applica anche nei casi di mancato collegamento tra lo strumento di accettazione dei pagamenti elettronici e lo strumento di invio dei corrispettivi.

Per quanto concerne le sanzioni accessorie è stabilito che:

- le sanzioni previste dall'art. 12 co. 2 del DLgs. 471/97, in caso di violazioni ripetute degli obblighi di certificazione dei corrispettivi, si applicano anche nei casi di omessa, tardiva o incompleta trasmissione dei dati dei pagamenti elettronici giornalieri;
- le sanzioni previste dal successivo co. 3 del citato art. 12, per l'omessa installazione degli apparecchi misuratori fiscali, si applicano anche nei casi di mancato collegamento dello strumento di accettazione dei pagamenti elettronici con gli strumenti di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi.

Decorrenza

I nuovi obblighi e le relative disposizioni sanzionatorie si applicano dall'1.1.2026.

23 ACCESSO AI DATI DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA

Accesso da parte dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

La facoltà di accesso ai dati delle fatture elettroniche, già riconosciuta alla Guardia di Finanza e all'Agenzia delle Entrate, è concessa anche all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

I dati contenuti nei file XML, memorizzati fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento o fino alla definizione di eventuali giudizi, possono essere utilizzati anche dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, limitatamente alla cessione dei prodotti assoggettati ad accisa o alle altre imposte indirette di cui al Testo unico delle Accise (prodotti soggetti alla vigilanza e al controllo di cui all'art. 18 del DLgs. 504/95).

Acquisizione e verifica dei dati da parte dell'INPS

Viene introdotta una misura finalizzata a semplificare e razionalizzare il processo di riconoscimento ed erogazione di benefici economici da parte dell'INPS.

Nel caso in cui l'esito dell'erogazione sia fatto dipendere dall'esibizione di una fattura da parte del richiedente, l'Istituto può, a decorrere dall'1.1.2025, acquisire e verificare "in interoperabilità" le informazioni disponibili nella

banca dati dell'Agenzia delle Entrate, concernenti la fatturazione elettronica, indipendentemente dal soggetto emittente.

24 INDICAZIONE DEL CIN NELLE DICHIARAZIONI FISCALI E NELLA CERTIFICAZIONE UNICA

Viene previsto che i provvedimenti di approvazione della modulistica fiscale adottati dall'Agenzia delle Entrate dovranno definire le modalità di indicazione del CIN nelle dichiarazioni fiscali e nella Certificazione unica.

Codice Identificativo Nazionale (CIN)

Il CIN è il codice di cui, a norma dell'art. 13-ter del DL 145/2023, devono dotarsi:

- le unità immobiliari a uso abitativo destinate a contratti di locazione per finalità turistiche;
- le unità immobiliari a uso abitativo destinate alle locazioni brevi di cui all'art. 4 del DL 50/2017;
- le strutture turistico-ricettive alberghiere ed extralberghiere.

Indicazione del CIN nelle dichiarazioni e nella Certificazione unica

I provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate che approvano la modulistica fiscale dovranno definire le modalità con cui indicare il CIN:

- nelle dichiarazioni fiscali;
- nella Certificazione unica.

Inoltre, viene precisato che il CIN dovrà essere indicato nelle comunicazioni degli intermediari di cui all'art. 4 co. 4 del DL 50/2017, in tema di locazioni brevi.

25 BLOCCO DEI PAGAMENTI DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI - SOMME DOVUTE A TITOLO DI SALARIO E STIPENDIO

Le pubbliche amministrazioni, prima di effettuare pagamenti di importo superiore a 5.000 euro, devono verificare se ci sono carichi di ruolo pendenti effettuando una segnalazione all'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

In caso di verifica con esito positivo, il pagamento viene sospeso e l'importo che avrebbe dovuto essere pagato viene direttamente pignorato.

Relativamente alle somme dovute a titolo di salario, stipendio o altre indennità inerente al rapporto di impiego comprese quelle dovute a titolo di licenziamento, la verifica presso l'Agenzia delle Entrate-Riscossione opera per i pagamenti di importo superiore a 2.500 euro e non a 5.000 euro.

Tuttavia, rimane fermo che il pignoramento può essere disposto solo se i carichi di ruolo sono di ammontare almeno pari a 5.000 euro.

Rimangono i limiti al pignoramento di salari e stipendi previsti dal Codice di procedura civile.

Decorrenza

Le novità operano per i pagamenti di salari, stipendi e altre indennità da effettuarsi a partire dall'1.1.2026.

26 ORGANI DI CONTROLLO E CONTRIBUTI PUBBLICI SIGNIFICATIVI

Nello svolgimento dei propri compiti e secondo le responsabilità ad essi attribuite dalla vigente disciplina, gli organi di controllo, anche monocratici, di società, enti, organismi e fondazioni che percepiscano, anche in modo indiretto e sotto qualsiasi forma, un contributo di entità significativa da parte dello Stato sono tenuti a:

- effettuare apposite attività di verifica tese ad accertare che l'utilizzo dei predetti contributi sia avvenuto nel rispetto delle finalità per le quali sono stati concessi;
- inviare annualmente al Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) una relazione contenente le risultanze delle verifiche effettuate.

Entità significativa dei contributi pubblici

L'entità significativa del contributo a carico dello Stato sarà stabilita da un DPCM, predisposto su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro la fine di marzo 2025.

Necessaria presenza dell'organo di controllo

La disposizione in esame introduce una circostanza (la percezione di contributi pubblici significativi) che rende obbligatoria la presenza dell'organo di controllo.

Infatti, i suddetti obblighi dell'organo di controllo – di effettuare apposite attività di verifica tese ad accertare il corretto utilizzo dei contributi e di relazionare annualmente al MEF in ordine alle risultanze di tali verifiche – sono imposti non solo agli organi di controllo “già costituiti”, ma anche a quelli “da costituire per il rispetto delle finalità di cui al presente comma”.

Ciò rileva, in primo luogo, nelle srl che – attualmente – non sono tenute alla nomina di un organo di controllo, ossia, ai sensi dell'art. 2477 co. 2 c.c., che:

- non devono redigere il bilancio consolidato;
- non controllano una società obbligata alla revisione legale;
- non hanno superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti: 4 milioni di euro di totale dell'attivo dello stato patrimoniale, 4 milioni di euro di ricavi delle vendite e delle prestazioni o 20 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

Queste srl, infatti, dovranno procedere alla nomina dell'organo di controllo (anche monocratico) qualora dovessero rientrare tra le società che percepiscano un contributo di entità significativa.

Pertanto, la disposizione, richiedendo la presenza dell'organo di controllo (anche monocratico), sembra imporre la nomina anche nel caso in cui la srl – già obbligata alla nomina di un organo di controllo “o” di un revisore legale – abbia optato per quest'ultimo (soluzione che risulta essere quella maggiormente adottata).

Decorrenza della nuova disposizione

Quanto alla prima operatività della norma, il riferimento agli enti che “ricevono” (e non che “hanno ricevuto”) contributi pubblici significativi fa pensare ad una sua applicazione solo con riguardo ai contributi che saranno ricevuti dall'1.1.2025.

Non è chiaro, peraltro, entro quali termini, decorrenti dalla ricezione dei contributi pubblici significativi, si debba procedere alla nomina dell'organo di controllo.

Tetto di spesa

Dall'1.1.2025 si applica anche alle società che abbiano percepito contributi significativi il divieto di effettuare spese per l'acquisto di beni e servizi di importo superiore al valore medio sostenuto per le medesime finalità negli esercizi finanziari 2021, 2022 e 2023, come risultanti dai relativi bilanci. Si tratta di una previsione che solleva evidenti

dubbi di legittimità costituzionale (per violazione degli artt. 3 e 41 Cost.), risultando irragionevolmente limitativa della libertà di iniziativa economica privata.

27 LEGGE SABATINI – RIFINANZIAMENTO

Viene previsto l'incremento dello stanziamento di:

- 400 milioni di euro per l'anno 2025;
- 100 milioni di euro per l'anno 2026;
- 400 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2027 al 2029.

28 RIDUZIONE CONTRIBUTIVA PER NUOVI ISCRITTI ALLE GESTIONI ARTIGIANI E COMMERCianti INPS

I lavoratori che si iscrivono per la prima volta nel corso del 2025 alle Gestioni INPS degli artigiani e dei commercianti possono fruire di una riduzione contributiva del 50%, previa comunicazione all'INPS.

La misura è alternativa rispetto ad altre agevolazioni vigenti che prevedono riduzioni di aliquota.

Ambito soggettivo

L'agevolazione è fruibile dai seguenti soggetti:

- imprenditori individuali o soci di società;
- collaboratori familiari dei soggetti sopra indicati.

Anche i soggetti in regime forfetario possono beneficiare dell'agevolazione.

Ambito oggettivo

La riduzione contributiva dovrebbe operare tanto sui contributi minimi quanto su quelli a percentuale calcolati sulla base dei redditi d'impresa complessivamente dichiarati.

Durata

L'agevolazione è fruibile per 36 mesi, in modo continuativo, a partire dalla data di avvio dell'attività d'impresa o di primo ingresso nella società nel 2025.

Accredito contributivo

Per l'accredito della contribuzione trovano applicazione le disposizioni dettate con riferimento alla Gestione separata INPS; pertanto, 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. Se invece è versato un importo inferiore, i mesi accreditati sono proporzionalmente ridotti.

-- o --

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento. I nostri migliori saluti.

Grimani & Pesce Dottori Commercialisti