

Inform@Mail n. 01/2025

Circolari per i clienti dello studio professionale *Baroni & @sociati STP a r.l.*

Inform@Mail n. 01/2025 del 02 gennaio 2025

In evidenza

FISCO: Novità del periodo Pag. 2

SCADENZARIO GENNAIO 2025 Pag. 4

ADEMPIMENTI

Tasso di interesse legale riduzione al 2% dal 2025 - effetti ai fini fiscali e contributivi Pag. 7

Stop al bonus investimenti per i beni immateriali 4.0 Pag. 11

GUIDE OPERATIVE

La fattura emessa a fine anno incide sulla detrazione del cessionario Pag. 13

Detrazione iva delle fatture 2024 ricevute nel 2025 Pag. 14

FISCO: NOVITÀ DEL PERIODO

Interessi legali al 2% dal 1° gennaio 2025

Con decorrenza dal 1° gennaio 2025, la misura del saggio degli interessi legali è al 2% in ragione d'anno. Il MEF può modificare annualmente la misura, sulla base del rendimento medio annuo lordo dei titoli di Stato di durata non superiore a 12 mesi e tenuto conto del tasso di inflazione registrato. **Ministero dell'Economia e delle Finanze, decreto 10 dicembre 2024 (G.U. 16 dicembre 2024, n. 294)**

In G.U. la riforma IRPEF-IRES

Approda in Gazzetta Ufficiale il decreto legislativo con il secondo modulo della riforma IRPEF-IRES, in attuazione della delega fiscale (legge n. 111/2023). Il provvedimento detta importanti modifiche, che toccano tutte le categorie reddituali: dal reddito agrario al reddito di lavoro dipendente, dal reddito di lavoro autonomo a quello d'impresa. **D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192 (G.U. 16 dicembre 2024, n. 294)**

Bonus elettrodomestici: CFP fino al 30% del costo di acquisto

La manovra economica ha previsto un fondo con una dotazione iniziale di 50 milioni di euro, istituito presso il MIMIT, per il bonus elettrodomestici, incentivo dedicato all'acquisto di grandi elettrodomestici di elevata efficienza energetica, prodotti in Europa, con la sostituzione contestuale di apparecchi meno performanti. Il contributo, valido per l'anno 2025, sarà concesso fino al 30% del costo di acquisto, per un massimo di 100 euro per elettrodomestico, elevato a 200 euro per le famiglie con un ISEE inferiore a 25.000 euro. Ogni nucleo familiare potrà richiederlo per un solo elettrodomestico. **Ministero delle Imprese e del Made in Italy, comunicato stampa 16 dicembre 2024**

Affitti brevi: rilascio automatico del Codice identificativo nazionale (CIN)

Da martedì 10 dicembre, sono attive nuove funzionalità della Banca dati strutture ricettive (BDSR), il Portale online tramite il quale il Ministero del Turismo assegna il CIN alle strutture ricettive e alle unità immobiliari concesse in locazione breve o per finalità turistiche. Da tale data, è partito il rilascio automatico dei Codici identificativi nazionali (CIN), attivo per le strutture che hanno segnalato nei giorni scorsi "struttura non trovata" e per le quali sono già trascorsi 30 giorni dalla richiesta. Questo caso si riferisce all'eventualità in cui il soggetto richiedente non coincida con il soggetto in anagrafe regionale, motivo per cui le Regioni invitano a collegarsi prima sui loro applicativi e censirsi e poi collegarsi al MiTur per il CIN. **Ministero del Turismo, comunicati stampa 10 dicembre 2024 e 6 dicembre 2024**

Regime impositivo dei redditi (Irpef/Ires): attuazione della Riforma fiscale

Il decreto, emanato in attuazione degli articoli 5 e 6 della legge 111/2023, dispone una revisione del regime impositivo dell'imposizione diretta (Irpef e Ires).

In particolare, con il decreto - che entrerà in vigore il 31 dicembre 2024 - viene modificata la disciplina fiscale relativa:

- ai redditi dei terreni, a partire dai redditi prodotti dal periodo d'imposta 2024;
- ai redditi di lavoro dipendente, con riferimento ai componenti del reddito di lavoro dipendente percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2025;
- ai redditi di lavoro autonomo, per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo prodotti a partire dal periodo d'imposta 2024;

- alle cessioni a titolo oneroso di terreni edificabili ricevuti in donazione (disponendo che si debba assumere come prezzo di acquisto quello sostenuto dal donante), effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del decreto (31 dicembre 2024);
- all'imposizione della cessione di quote di studi professionali associati;
- alla determinazione del reddito d'impresa, con l'obiettivo di perseguire un avvicinamento dei valori fiscali ai valori contabili ed eliminare parzialmente l'attuale «doppio binario», con applicazione a partire dal periodo d'imposta 2024.

Le novità introdotte attengono anche al regime fiscale di talune operazioni straordinarie (scissioni, conferimenti, liquidazioni societarie), come pure al regime delle società di comodo (articolo 30 della legge 724/1994). In particolare, vengono modificati gli articoli 84, 172 e 173 del Tuir in relazione al regime di riporto delle perdite fiscali nell'ambito delle operazioni straordinarie. Il legislatore non ha dimenticato di fissare il regime fiscale delle scissioni con scorporo di cui all'articolo 2506.1 del Codice civile. L'introduzione del nuovo articolo 177-bis nel Tuir estende il regime di neutralità fiscale alle operazioni di aggregazione e riorganizzazione di studi professionali, mentre il nuovo articolo 177-ter contiene la disciplina del riporto delle perdite fiscali infragruppo. Infine, viene consentito l'affrancamento straordinario dei saldi attivi di rivalutazione e delle riserve in sospensione d'imposta presenti nei bilanci dei soggetti che producono redditi d'impresa. **Dlgs 13 dicembre 2024, n. 192(GU 16 dicembre 2024, n. 294)**

SCADENZIARIO FISCALE GENNAIO 2025

Avvertenza - *Gli adempimenti in generale (compresi quelli aventi di natura fiscale e previdenziale, nonché quelli che comportano versamenti) che risultano scadenti in giorno festivo, ai sensi sia dell'art. 2963 c.c., sia dell'art. 6, comma 8, D.L. 330/1994 (convertito dalla L. 473/1994), sia, infine, dell'art. 18, D. Lgs. 241/1994, sono considerati tempestivi se posti in essere il primo giorno lavorativo successivo.*

ENTRO IL	CHI	CHE COSA	COME
15 Mercoledì	I soggetti passivi IVA, residenti o stabiliti in Italia	<p>Trasmissione dati acquisti dall'estero in via telematica all'Agenzia delle Entrate, in formato XML tramite il Sistema di Interscambio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i dati relativi alle operazioni di acquisto di beni e di prestazioni di servizi da soggetti non stabiliti in Italia; • in relazione ai documenti comprovanti l'operazione ricevuti nel mese precedente o ad operazioni effettuate nel mese precedente. 	<p>La comunicazione non riguarda:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le operazioni per le quali è stata ricevuta una bolletta doganale o una fattura elettronica; • gli acquisti di beni e servizi non rilevanti territorialmente ai fini IVA in Italia ai sensi degli artt. 7 - 7-octies del DPR 633/72, qualora siano di importo non superiore a 5.000,00 euro per singola operazione.
	Soggetti IVA	<p>Emissione e registrazione delle fatture differite:</p> <ul style="list-style-type: none"> • relative a beni consegnati o spediti nel mese precedente e risultanti da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione; • relative alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nel mese precedente. <p>Annotazione nel registro acquisti e in quello delle vendite delle fatture di acquisto intracomunitarie ricevute nel mese precedente, con riferimento a tale mese.</p>	<p>La fattura deve anche contenere l'indicazione della data e del numero dei documenti di trasporto cui si riferisce. Per tutte le cessioni e prestazioni di servizi effettuate nel mese precedente fra gli stessi soggetti è possibile emettere una sola fattura riepilogativa.</p>
	Soggetti IVA	<p>Versamento dell'IVA per i soggetti con periodicità mensile relativa al mese precedente, se di importo superiore ad € 100,00 con il codice tributo 6012 - dicembre 2024.</p>	<p>Modello F24 con modalità telematiche, direttamente (utilizzando i servizi "F24 web" o "F24 online" dell'Agenzia delle Entrate, attraverso i canali telematici Fisconline o Entratel</p>

16 Giovedì	Sostituti d'imposta	Versamento ritenute alla fonte operate nel mese di dicembre 2024 sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, su redditi di lavoro autonomo o diversi e su provvigioni.	oppure ricorrendo, tranne nel caso di modello F24 a saldo zero, ai servizi di Internet banking oppure tramite intermediario abilitato.
	Contributi INPS lavoratori dipendenti	Datori di lavoro, soggetti che hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e continuativi, occasionali, ecc.	
	Società di capitali, enti pubblici e privati residenti nel territorio dello Stato	Versamento ritenute sui dividendi corrisposti nel IV trimestre nonché nelle ritenute sui dividendi in natura versate dai soci nel medesimo periodo.	
	Persone fisiche titolari di P.IVA che hanno usufruito della proroga	Versamento del secondo acconto delle imposte sui redditi. Il versamento del secondo acconto può essere effettuato in unica soluzione oppure in 5 rate mensili di pari importo, da gennaio a maggio 2025.	
27 Lunedì	Operatori intracomunitari con obbligo mensile e trimestrale	Presentazione degli elenchi riepilogativi INTRASTAT delle cessioni e acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizi rese e ricevute a/da soggetti passivi UE relativi alle operazioni effettuate nel mese di dicembre 2024 e nel IV trimestre 2024 (ottobre - novembre - dicembre).	Esclusivamente in via telematica mediante il servizio telematico Entratel o Fisconline, utilizzando il software di controllo e di predisposizione dell'Agenzia delle Entrate.
31 Venerdì	Datori di lavoro tenuti a presentare la denuncia mensile dei dati retributivi	Comunicazione dei dati retributivi e contributivi UNIEMENS dei lavoratori dipendenti relativi al mese precedente.	Esclusivamente in via telematica, tramite il sito INPS.
	Parti contraenti di contratti di locazione e affitto che non abbiano	Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione e affitto stipulati in data 01/01/2025 o rinnovati tacitamente con decorrenza dal 31/01/2025.	Modello "F24 versamenti con elementi identificativi" (F24 ELIDE). I titolari di partita IVA devono pagare necessariamente con modalità telematiche; i non titolari di partita Iva possono

	optato per il regime della "cedolare secca"		pagare con modalità telematiche oppure presso Banche, Agenzie Postali, Agenti della riscossione.
		Trasmissione al Sistema Tessera Sanitaria dei dati delle spese sanitarie sostenute dalle persone fisiche nel periodo 01/07/2024 - 31/12/2024 nonché quelli relativi ad eventuali rimborsi, ai fini della predisposizione della dichiarazione dei redditi precompilata.	Esclusivamente in via telematica, registrandosi sul sito internet www.sistemats1.sanita.finanze.it/wps/portale .

ADEMPIMENTI

TASSO DI INTERESSE LEGALE RIDUZIONE AL 2% DAL 2025 - EFFETTI AI FINI FISCALI E CONTRIBUTIVI

Con il DM 10.12.2024, pubblicato sulla G.U. 16.12.2024 n. 294, il tasso di interesse legale di cui all'art. 1284 c.c. è stato ridotto dal 2,5% al 2% in ragione d'anno. La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione ad alcune disposizioni fiscali e contributive.

DECORRENZA

Il nuovo tasso di interesse legale del 2% si applica dall'1.1.2025.

EFFETTI AI FINI FISCALI

La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione ad alcune disposizioni fiscali.

Ravvedimento operoso

La riduzione del tasso di interesse legale comporta la diminuzione degli importi dovuti in caso di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 18.12.97 n. 472. Per regolarizzare gli omessi, insufficienti o tardivi versamenti di tributi mediante il ravvedimento operoso, infatti, occorre corrispondere, oltre alla prevista sanzione ridotta, anche gli interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, a partire dal giorno successivo a quello entro il quale doveva essere assolto l'adempimento e fino al giorno in cui si effettua il pagamento. Il tasso legale da applicare è quello in vigore nei singoli periodi, secondo un criterio di pro rata temporis, ed è quindi pari:

- allo 0,3%, dall'1.1.2018 al 31.12.2018;
- allo 0,8%, dall'1.1.2019 al 31.12.2019;
- allo 0,05%, dall'1.1.2020 al 31.12.2020;
- allo 0,01%, dall'1.1.2021 al 31.12.2021;
- all'1,25%, dall'1.1.2022 al 31.12.2022;
- al 5%, dall'1.1.2023 al 31.12.2023;
- al 2,5%, dall'1.1.2024 al 31.12.2024;
- al 2%, dall'1.1.2025 fino al giorno di versamento compreso.

Ad esempio, il ravvedimento operoso dell'omesso versamento del secondo acconto IRPEF/IRES o IRAP, scaduto il 2.12.2024, che verrà effettuato il 20.2.2025, comporta l'applicazione del tasso legale:

- del 2,5%, per il periodo 3.12.2024 - 31.12.2024;
- del 2%, per il periodo 1.1.2025 - 20.2.2025.

Rateizzazione delle somme dovute in seguito all'adesione ad istituti deflativi del contenzioso a regime

La riduzione al 2% del tasso di interesse legale rileva anche in caso di opzione per il versamento rateale delle somme dovute per effetto dei seguenti istituti deflativi del contenzioso:

- accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 8 del DLgs. 19.6.97 n. 218; sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata;

- acquiescenza all'accertamento, ai sensi dell'art. 15 del DLgs. 19.6.97 n. 218; sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata;
- conciliazione giudiziale, ai sensi dell'art. 48 del DLgs. 31.12.92 n. 546; gli interessi legali sono calcolati sulle rate successive alla prima.

“Cristallizzazione” del tasso di interesse legale

In relazione all'accertamento con adesione, la circ. Agenzia delle Entrate 21.6.2011 n. 28 ha precisato che la misura del tasso legale deve essere determinata con riferimento all'anno in cui viene perfezionato l'atto di adesione, rimanendo costante anche se il versamento delle rate si protrae negli anni successivi. Pertanto, ad esempio, in caso di atto di adesione perfezionato nel 2024 il cui pagamento viene rateizzato, sulle rate successive alla prima continua ad applicarsi il tasso legale del 2,5% in vigore nel 2024, anche per le rate che scadranno negli anni successivi, indipendentemente dalle successive variazioni del tasso legale. Tale principio deve ritenersi applicabile anche in relazione agli altri istituti deflativi del contenzioso, sopra richiamati.

Rateizzazione delle somme dovute in seguito all'adesione alle definizioni agevolate previste dalla legge di bilancio 2023

Il calcolo degli interessi sulla base del tasso di interesse legale è previsto anche in caso di opzione per il versamento rateale delle somme dovute in seguito all'adesione alle definizioni agevolate contenute nella L. 29.12.2022 n. 197 (legge di bilancio 2023), c.d. “tregua fiscale”, in particolare:

- la definizione agevolata degli accertamenti con adesione (art. 1 co. 179);
- la definizione agevolata degli avvisi di accertamento, di rettifica, di liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta (art. 1 co. 180 - 185);
- la definizione agevolata delle controversie tributarie (art. 1 co. 186 - 205);
- la conciliazione agevolata delle controversie tributarie (art. 1 co. 206 - 212);
- la regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale (art. 1 co. 219 - 221-bis).

Con riferimento alla definizione agevolata delle controversie tributarie ai sensi dell'art. 1 co. 186 - 205 della L. 197/2022, in cui viene espressamente richiamato l'art. 8 del DLgs. 19.6.97 n. 218, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 5.8.2024 n. 168 ha chiarito che “gli interessi dovuti per il versamento delle rate successive alla prima devono essere calcolati al tasso legale applicabile alla data di perfezionamento della definizione stessa”, essendo quindi irrilevanti le successive variazioni dello stesso. Tale principio dovrebbe applicarsi anche in relazione ai versamenti rateali delle altre definizioni agevolate previste dalla legge di bilancio 2023.

Rateizzazione delle somme dovute in seguito al riversamento dei crediti d'imposta per ricerca e sviluppo indebitamente compensati

L'art. 5 co. 7 - 12 del DL 21.10.2021 n. 146, conv. L. 17.12.2021 n. 215, ha previsto una sanatoria per le indebite compensazioni dei crediti d'imposta per ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL 145/2013 effettuate sino al 22.10.2021, limitatamente alle spese sostenute ma ritenute non agevolabili, che comporta lo stralcio delle sanzioni e degli interessi e la non punibilità per il delitto di indebita compensazione. Per accedere alla

procedura di regolarizzazione, le imprese dovevano presentare un'apposita richiesta in via telematica all'Agenzia delle Entrate, entro il 31.10.2024. A seguito della presentazione della richiesta di regolarizzazione, le imprese devono procedere al riversamento dei crediti d'imposta per ricerca e sviluppo:

- in unica soluzione, entro il 16.12.2024;
- oppure, ove possibile, mediante rateizzazione in 3 rate annuali di pari importo, scadenti il 16.12.2024, il 16.12.2025 e il 16.12.2026; sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali a decorrere dal 17.12.2024.

Anche in tale caso, in relazione al versamento delle rate scadenti il 16.12.2025 e il 16.12.2026, dovrebbe rimanere fermo il tasso di interesse legale del 2,5% in vigore nel 2024 (anno in cui è scaduta la prima rata).

Rateizzazione delle somme dovute in seguito all'adesione al "regime del ravvedimento" collegato al concordato preventivo biennale

L'art. 2-quater del DL 9.8.2024 n. 113, conv. L. 7.10.2024 n. 143, ha introdotto un particolare "regime del ravvedimento" per i periodi d'imposta dal 2018 al 2022, a favore dei soggetti ISA che hanno aderito al concordato preventivo biennale (anche a seguito della riapertura dei termini al 12.12.2024). In caso di adesione alla sanatoria in esame, le imposte sostitutive dovute per ogni annualità devono essere versate con il modello F24:

- entro il 31.3.2025, in unica soluzione;
- oppure mediante pagamento rateale in un massimo di 24 rate mensili di pari importo, a partire dal 31.3.2025, maggiorate degli interessi calcolati al tasso legale a decorrere dal 31.3.2025.

Pertanto, a partire dalla seconda rata che scadrà il 30.4.2025, dovranno essere applicati gli interessi legali al tasso del 2% in vigore nel 2025; tale tasso del 2% dovrebbe rimanere applicabile anche in relazione alle rate che scadranno nel 2026 e 2027, indipendentemente dalle successive variazioni del tasso legale.

Rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni

La riduzione del tasso legale al 2% non rileva invece in relazione alla rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 5 e 7 della L. 28.12.2001 n. 448 (Finanziaria 2002) e successive modifiche ed integrazioni. In tal caso gli interessi dovuti per la rateizzazione rimangono fermi al 3%, in quanto tale misura non è collegata al tasso legale.

Misura degli interessi non computati per iscritto

La nuova misura del 2% del tasso legale rileva anche per il calcolo degli interessi, non determinati per iscritto, in relazione:

- ai capitali dati a mutuo (art. 45 co. 2 del TUIR);
- agli interessi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa (art. 89 co. 5 del TUIR).

Adeguamento dei coefficienti dell'usufrutto e delle rendite ai fini delle imposte indirette

La variazione del tasso di interesse legale incide anche sui coefficienti per la determinazione del valore, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria, catastale, di successione e donazione:

- delle rendite perpetue o a tempo indeterminato;
- delle rendite o pensioni a tempo determinato;
- delle rendite e delle pensioni vitalizie;
- dei diritti di usufrutto, uso e abitazione vitalizi o a tempo determinato.

Previsione dell'applicazione di un tasso di interesse legale minimo del 2,5% dal 2025

L'art. 1 co. 1 del DLgs. 18.9.2024 n. 139, nel riformare l'imposta sulle successioni e donazioni, ha modificato l'art. 17 del DLgs. 346/90, stabilendo che, in tema di valorizzazione delle rendite e pensioni ai fini dell'imposta di successione e donazione, il calcolo non potrà considerare tassi di interesse legale inferiori al 2,5%, allo scopo di evitare che le rendite possano assumere valori abnormi con il diminuire del tasso di interesse legale. Per effetto del rinvio contenuto nell'art. 14 co. 1 lett. c) del DLgs. 346/90, le suddette novità si estendono ai diritti di usufrutto, uso e abitazione. Intervento analogo è stato operato dall'art. 2 co. 1 del DLgs. 139/2024 in relazione all'imposta di registro, ai fini della determinazione del valore delle rendite e delle pensioni (art. 46 del DPR 131/86) e dei diritti di usufrutto, uso e abitazione (art. 48 del DPR 131/86). Anche in tali casi è stata infatti prevista l'applicazione di un tasso di interesse legale minimo del 2,5%.

Decorrenza

Le nuove disposizioni, come modificate dal DLgs. 139/2024, si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate e a quelle non autenticate presentate per la registrazione, alle successioni aperte e alle donazioni fatte, a decorrere dall'1.1.2025. Pertanto, poiché il tasso di interesse legale minimo del 2,5% è quello in vigore nel 2024 e le nuove disposizioni del DLgs. 139/2024 si applicano dall'1.1.2025, deve quindi ritenersi che nel 2025:

- rimangano applicabili i coefficienti previsti dal DM 21.12.2023, applicabili dall'1.1.2024, che lo stesso DLgs. 139/2024 ha inserito in allegato al DLgs. 346/90 e al DPR 131/86;
- non si debba più procedere all'adeguamento dei coefficienti al nuovo tasso legale del 2% in vigore dal 2025.

Disciplina transitoria

In via transitoria, l'art. 9 co. 4 del DLgs. 139/2024 stabilisce che, per le rendite costituite anteriormente al 3.10.2024 (data della relativa entrata in vigore), nonché per le successioni aperte e le donazioni fatte anteriormente a tale data, ai fini della determinazione della base imponibile delle rendite vitalizie, relativamente alle quali i relativi rapporti non sono esauriti alla suddetta data del 3.10.2024, laddove il tasso di interesse legale risulta uguale o inferiore allo 0,1%, si assumono i coefficienti risultanti dal prospetto allegato al DM 21.12.2015, stabiliti in relazione al tasso di interesse legale dello 0,2% applicabile nel 2016.

EFFETTI AI FINI CONTRIBUTIVI

La variazione del tasso di interesse legale ha effetto anche in relazione alle sanzioni civili previste per l'omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e

assistenziali e premi INAIL, ai sensi dell'art. 116 della L. 23.12.2000 n. 388 (Finanziaria 2001), come da ultimo modificato dall'art. 30 del DL 2.3.2024 n. 19 conv. L. 29.4.2024 n. 56, a decorrere dall'1.9.2024. In luogo delle sanzioni civili, sono infatti dovuti gli interessi legali nei casi di mancato o ritardato pagamento di contributi o premi:

- derivanti da oggettive incertezze connesse a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o amministrativi sulla ricorrenza dell'obbligo contributivo, successivamente riconosciuto in sede giudiziale o amministrativa;
- sempreché il versamento dei contributi o premi sia effettuato entro il termine fissato dagli enti impositori.

Le sanzioni civili per omesso o ritardato versamento di contributi o premi possono inoltre essere ridotte fino alla misura del tasso di interesse legale, in caso di:

- fatto doloso del terzo, denunciato all'autorità giudiziaria;
- crisi, riconversione o ristrutturazione aziendale per i quali siano stati adottati i provvedimenti di concessione del trattamento di integrazione salariale straordinario e comunque in tutti i casi di crisi che presentino particolare rilevanza sociale ed economica in relazione alla situazione occupazionale locale ed alla situazione produttiva del settore e che rendono probabile l'insolvenza;
- aziende agricole colpite da eventi eccezionali;
- aziende sottoposte a procedure concorsuali;
- enti non economici e di enti, fondazioni e associazioni non aventi fini di lucro.

Decorrenza

La misura del 2%, pari al tasso di interesse legale, si applica ai contributi con scadenza di pagamento a partire dall'1.1.2025.

STOP AL BONUS INVESTIMENTI PER I BENI IMMATERIALI 4.0

L'agevolazione viene abrogata per il 2025 e per i beni materiali 4.0 è introdotto un tetto di spesa. Il credito d'imposta per investimenti in beni immateriali 4.0 ex L. 178/2020 si ferma a fine 2024. I commi 445-448 dell'art. 1 del Ddl. di bilancio prevedono infatti l'abrogazione dal 2025 di tale agevolazione, introducendo anche un tetto di spesa per il bonus sui beni materiali 4.0.

In relazione ai beni immateriali "4.0", ai sensi dell'art. 1 comma 1058-bis della L. 178/2020, alle imprese che effettuano gli investimenti aventi a oggetto beni compresi nell'allegato B alla L. 232/2016, dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2024, ovvero entro il 30 giugno 2025, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2024 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 15% del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro. Pertanto, la misura del 15% è riconosciuta, oltre che per gli investimenti 2024, anche per quelli "prenotati" entro la fine del 2024 ed effettuati entro il 30 giugno 2025. Ai sensi del comma 1058-ter dell'art. 1 della L. 178/2020 della disciplina vigente, per gli investimenti in beni immateriali "4.0" effettuati dal 1° gennaio 2025 al 31 dicembre 2025 (o nel termine "lungo" del 30 giugno 2026 con prenotazione), il credito d'imposta avrebbe dovuto invece essere riconosciuto nella misura del 10% del costo, sempre nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro. L'art. 1 comma 445 lett. c)

del Ddl. di bilancio 2025 prevede ora l'abrogazione del citato comma 1058-ter, eliminando quindi l'agevolazione per il 2025 e anticipandone il termine al 31 dicembre 2024. Resta comunque ferma la facoltà di effettuare la c.d. prenotazione entro il 31 dicembre 2024 (con accettazione dell'ordine e versamento dell'acconto del 20%), effettuando poi gli investimenti in beni immateriali 4.0 nel termine "lungo" del 30 giugno 2025 per fruire del credito d'imposta in misura pari al 15%. Si rileva tuttavia che gli investimenti in beni immateriali 4.0 rientrerebbero tra quelli rilevanti per l'applicazione dell'IRES premiale, in presenza delle altre condizioni richieste. L'art. 1 commi 446-448 del Ddl. di bilancio introduce inoltre un tetto massimo di spesa per il credito d'imposta ex art. 1 comma 1057-bis della L. 178/2020 relativo agli investimenti in beni materiali 4.0 effettuati nel 2025, con conseguente obbligo di presentazione al MIMIT di specifiche comunicazioni per la fruizione. Nessuna modifica viene invece prevista in relazione alla misura del credito d'imposta, che resta quindi invariata (20% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni, 10% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni, 5% per investimenti tra 10 e 20 milioni). Nello specifico, viene previsto che il credito d'imposta di cui all'art. 1 comma 1057-bis della L. 178/2020 (quindi quello relativo alle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A alla L. 232/2016) sia riconosciuto, per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2025 al 31 dicembre 2025, ovvero entro il 30 giugno 2026, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, nel limite di spesa di 2.200 milioni di euro. Tale limite non opera in relazione agli investimenti per i quali "entro la data di pubblicazione della presente legge" il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Ai fini del rispetto del limite di spesa, l'impresa dovrà trasmettere telematicamente al MIMIT una comunicazione concernente l'ammontare delle spese sostenute e il relativo credito d'imposta maturato sulla base del modello di cui al DM 24 aprile 2024, adottato in attuazione dell'art. 6 del DL 39/2024 (che ha introdotto gli obblighi di comunicazione per la fruizione dei crediti d'imposta 4.0). Con apposito decreto direttoriale del MIMIT saranno apportate le necessarie modifiche a tale decreto, anche per quanto concerne il contenuto, le modalità e i termini di invio delle nuove comunicazioni. Ai fini della fruizione del credito d'imposta ex art. 1 comma 1057-bis della L. 178/2020, il MIMIT trasmette all'Agenzia delle Entrate, con modalità telematiche definite d'intesa, l'elenco delle imprese beneficiarie con l'ammontare del relativo credito d'imposta utilizzabile, in compensazione mediante modello F24, secondo l'ordine cronologico di ricevimento delle comunicazioni. Al raggiungimento dei limiti di spesa previsti il MIMIT ne dà immediata comunicazione mediante pubblicazione sul proprio sito istituzionale, anche al fine di sospendere l'invio delle richieste per la fruizione dell'agevolazione. In altri termini, in caso di raggiungimento del limite di risorse disponibili non sarà possibile utilizzare il credito d'imposta. Sempre in tema di bonus investimenti 4.0, si evidenzia che il comma 1-bis dell'art. 8 del DL 155/2024, introdotto in sede di conversione in legge, ha previsto un ulteriore stanziamento di risorse per 4.690 milioni di euro in relazione all'esito del monitoraggio di cui all'art. 6 comma 2 DL 39/2024.

GUIDE OPERATIVE

LA FATTURA EMESSA A FINE ANNO INCIDE SULLA DETRAZIONE DEL CESSIONARIO

Lo scarto e reinvio della fattura originaria non pregiudica la tempestiva emissione. La gestione delle operazioni di fine anno richiede di prestare particolare attenzione ad aspetti collegati, da un lato, all'esigibilità dell'IVA e, dall'altro, alla possibilità di esercitare correttamente la detrazione dell'imposta.

Con riguardo alla fatturazione attiva, l'art. 21 comma 4 del DPR 633/72 consente l'emissione del documento, in via ordinaria, entro 12 giorni dalla data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi. La norma concede, in situazioni specifiche, termini più ampi. È il caso, ad esempio, della fattura differita, per cui è consentita l'emissione entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione o della fattura "super differita", relativa alle operazioni triangolari domestiche, per cui il documento può essere emesso entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni. Va tenuto presente che in ogni caso l'obbligo, regolato dal citato art. 21 comma 4, non rientra nel novero degli adempimenti per cui è consentito il rinvio al primo giorno lavorativo successivo qualora il termine scada il sabato o in un giorno festivo. L'art. 7 comma 1 lett. h) del DL 70/2011, infatti, riguarda gli adempimenti che il contribuente è tenuto ad assolvere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, mentre la fattura "è destinata alla controparte contrattuale affinché quest'ultima possa esercitare alcuni diritti fiscalmente riconosciuti", come la detrazione dell'IVA e la deduzione del costo (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 14 maggio 2020 n. 129). Volendo esemplificare, in presenza di una cessione di beni consegnati il 24 dicembre 2024, il fornitore potrà emettere fattura entro il 5 gennaio 2025, ma tale limite non potrà essere superato, anche se il termine cade di domenica. Indipendentemente dalla data scelta per l'emissione, l'IVA, fatte salve specifiche eccezioni, diviene esigibile nel momento di effettuazione dell'operazione (art. 6 comma 5 del DPR 633/72); pertanto, ad esempio, benché la fattura possa essere stata trasmessa al Sistema di Interscambio nei primi giorni del 2025, l'imposta confluirà nella liquidazione periodica del mese di dicembre 2024. L'eventuale scarto del file XML viene comunicato al cedente/prestatore entro 5 giorni dalla ricezione del documento da parte del SdI. In questo caso, la fattura non si considera validamente emessa e va nuovamente spedita al Sistema dopo che siano state apportate le necessarie correzioni. L'Agenzia delle Entrate ha chiarito, infatti, che "lo scarto non pregiudica di per sé la tempestiva emissione del documento" qualora l'errore che lo ha generato venga corretto "nei 5 giorni successivi alla ricezione del messaggio che dà conto dello scarto stesso". Restano tuttavia escluse le "correzioni ripetute" che portino al superamento dei termini previsti dall'art. 21 per l'emissione delle fatture (si veda, tra le altre, risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. 103/2024). Venendo al lato passivo e tornando all'esempio precedente, ipotizzando che il cedente abbia emesso la fattura il 2 gennaio 2025, il cessionario riceverà certamente il documento nell'anno successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione. Questa circostanza non rende possibile l'imputazione dell'IVA nella liquidazione del mese di dicembre 2024. È bene ricordare, innanzitutto, che il termine iniziale per l'esercizio del

diritto alla detrazione è individuato nel momento in cui si verifica, in capo all'acquirente, la duplice condizione:

- dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e
- del possesso di una fattura redatta in conformità alle disposizioni di cui all'art. 21 del DPR 633/72.

Pur considerando che in base all'art. 1 del DPR 100/98 la detrazione dell'imposta può essere operata nella liquidazione periodica mensile anche se le fatture sono state ricevute e annotate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, va sottolineato come la stessa norma faccia esplicita eccezione per "i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente". Una soluzione all'impossibilità di esercitare la "retro imputazione" potrebbe arrivare, in futuro, dall'attuazione della legge delega di riforma fiscale (art. 7 della L. 111/2023); tuttavia, stando alla legislazione attualmente vigente, nel nostro esempio il presupposto sostanziale si sarebbe verificato nel 2024 (al momento di effettuazione dell'operazione), mentre quello formale nel 2025 (alla data di ricezione del documento). Solo da quest'ultima data, dunque, il cessionario o committente potrà esercitare la detrazione:

- annotando la fattura nel registro degli acquisti (art. 25 del DPR 633/72) nella liquidazione del mese di gennaio 2025 o in quelle successive dello stesso anno (da febbraio a dicembre);
- registrando il documento in seguito, ma comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2025 (30 aprile 2026) in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2025 (circ. Agenzia delle Entrate n. 1/2018).

DETRAZIONE IVA DELLE FATTURE 2024 RICEVUTE NEL 2025

Le fatture emesse negli ultimi giorni dell'anno solare seguono criteri parzialmente differenti in relazione al diritto alla detrazione dell'Iva che sorge in capo al cessionario.

Ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972, il diritto alla detrazione:

- sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, ossia quando si verificano i seguenti 2 requisiti:
 1. l'effettuazione dell'operazione, che si avvera con la consegna o la spedizione, per le cessioni di beni, o il pagamento, per le prestazioni di servizi, e
 2. il ricevimento della fattura d'acquisto;
- può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto medesimo è sorto, alle condizioni esistenti al momento della sua nascita.

Coerentemente, ai sensi dell'articolo 25, D.P.R. 633/1972, la registrazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali deve avvenire:

- anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitata la detrazione della relativa imposta e;
- comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Ancora, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/1998, è detraibile nella liquidazione periodica l'Iva relative a fatture d'acquisto ricevute e annotate entro il

giorno 15 del mese successivo al mese oggetto di liquidazione periodica (oppure entro il giorno 15 del secondo mese successivo al trimestre oggetto di liquidazione periodica, per i contribuenti trimestrali).

La norma consente, dunque, di retro-detrarre l'Iva, se la fattura è registrata nel termine del giorno 15 del mese successivo. Tuttavia, questo meccanismo non può trovare applicazione per i documenti di acquisto relativi a operazioni effettuate nell'anno precedente.

Ciò significa che non è detraibile nella liquidazione del mese di dicembre 2024 l'Iva di fatture di acquisto datate dicembre 2024 e ricevute nei primi giorni di gennaio 2025, anche se registrate entro il 15.1.2025; trattasi di operazioni da considerarsi effettuate nel 2024 le cui fatture sono però ricevute nel 2025. Per tali operazioni "a cavallo d'anno", il diritto alla detrazione dell'Iva sorge nell'anno di ricevimento del documento, quindi nel 2025. Si evidenzia che la legge delega di riforma fiscale, nell'ambito della revisione della disciplina relativa alla detrazione Iva, dovrebbe introdurre un correttivo atto a consentire l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva delle fatture di acquisto relative a operazioni effettuate nell'anno precedente, ma ricevute dall'acquirente nei primi 15 giorni di gennaio. L'articolo 7, L. 111/2023, infatti, assume come obiettivo anche quello di modificare la limitazione temporale all'esercizio della detrazione per le operazioni a cavallo d'anno. Per adesso si tratta ancora di un intento, atteso che la revisione non ha ancora trovato attuazione. Pertanto, vale ancora la regola secondo cui, per le operazioni effettuate nel 2024:

- se la fattura è ricevuta entro il 12.2024, l'Iva è detraibile nella liquidazione del mese di dicembre 2024 oppure, da ultimo, nell'ambito della dichiarazione Iva 2025 relativa all'anno 2024;
- se la fattura è ricevuta nel 2025, l'Iva è detraibile dalla liquidazione del mese di ricevimento oppure, da ultimo, nell'ambito della dichiarazione Iva 2026 relativa all'anno 2025;

permanendo, dunque, il divieto di applicazione del meccanismo di retro-detrazione per le fatture datate dicembre 2024 ricevute i primi giorni del 2025.

Effettuazione dell'acquisto	Ricezione della fattura	Registrazione dell'acquisto	Detrazione dell'IVA
2024	2024	2024	2024 (entro 30.4.2025)
2024	2024	2025 (entro 30.4.2025) in apposito sezionale con riferimento a 2024	2024 (entro 30.4.2025)
2024	2025	2025	2025 (entro 30.4.2026)