

Inform@Mail n. 03/2025

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

Inform@Mail n. 03/2025 del 03 marzo 2025

In evidenza

FISCO: Novità del periodo Pag. 2

SCADENZARIO MARZO 2025 Pag. 3

ADEMPIMENTI

D.L. 27.12.2024 N. 202 (C.D. "MILLEPROROGHE") Conv. L. 21.2.2025 N. 15 - principali novità Pag. 6

Spese di trasferta e rappresentanza - nuovi obblighi di tracciabilità Pag. 10

Legge di Bilancio 2025: credito d'imposta transizione 5.0 Pag. 14

GUIDE OPERATIVE

Maxi deduzione costo del lavoro: quanto conviene al datore di lavoro Pag. 18

La nuova determinazione del reddito d'impresa Pag. 20

Distacchi di personale: trattamento IVA

Le prestazioni di servizi di distacchi di personale tra le imprese devono essere assoggettate a IVA anche quando sono rese a fronte del rimborso del puro costo, erogate in adempimento di contratti stipulati o rinnovati dal 1° gennaio 2025. Per i comportamenti posti in essere anteriormente a tale data, in assenza di accertamenti definitivi, sono legittimi sia il comportamento dell'impresa che non ha addebitato l'IVA alle prestazioni di distacco di personale in forza della previgente normativa nazionale, sia la condotta dell'impresa che ha addebitato l'IVA sulle prestazioni in conformità all'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia UE. **Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 18 febbraio 2025, n. 38**

Procedura alternativa al 770: le regole per i sostituti d'imposta

Con riguardo alla semplificazione della dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità di svolgimento della nuova procedura. Inoltre, sono stati individuati i dati che i sostituti d'imposta devono trasmettere, unitamente al modello F24, in alternativa alla presentazione del modello 770. La soluzione individuata dal legislatore, alternativa alla presentazione del modello 770, prevede che i sostituti d'imposta, in occasione dei versamenti mensili delle ritenute effettuati tramite modello F24 telematico, comunichino anche l'ammontare delle ritenute operate, gli eventuali importi a credito da utilizzare in compensazione ai fini del versamento e gli altri dati individuati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. **Agenzia delle Entrate, Provv. 31 gennaio 2025, n. 25978**

E-fattura: nuove specifiche tecniche dal 2025

Le nuove specifiche tecniche per la fatturazione dell'Agenzia delle Entrate entrano in vigore dal 1° aprile 2025. Gli aggiornamenti riguardano, tra gli altri, l'introduzione di un nuovo tipo documento TD29 per la comunicazione all'Agenzia dell'omessa o irregolare fatturazione, la modifica della descrizione del tipo documento TD20 e l'introduzione del nuovo regime transfrontaliero di franchigia IVA RF20 (Dir. UE n. 2020/285). **Agenzia delle Entrate, specifiche tecniche 31 gennaio 2025 (versione 1.9)**

Nella precompilata anche i dati del GSE sull'energia rinnovabile in esubero

Ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi, il Gestore dei Servizi energetici S.p.a. (GSE) deve comunicare all'Agenzia delle Entrate l'ammontare dei proventi erogati nell'anno solare precedente a persona fisica o condominio, nell'ambito del servizio di «Scambio sul posto», derivanti dalla cessione dell'energia prodotta da un impianto alimentato da fonti rinnovabili con potenza fino a 20 kW, realizzato per soddisfare le necessità dell'abitazione o dell'edificio condominiale, risultata esuberante rispetto ai consumi privati. **Ministero dell'Economia e delle Finanze, decreto 21 gennaio 2025 (G.U. 29 gennaio 2025, n. 23)**

Fattura omessa o irregolare: sanzioni ancorate alla violazione del fornitore

Per individuare il regime sanzionatorio applicabile in caso di omessa o irregolare fatturazione, occorre fare riferimento alla data di commissione della violazione da parte del cedente/prestatore. Il chiarimento è riferito alle nuove previsioni dell'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997. Dopo le modifiche apportate dalla riforma del sistema sanzionatorio tributario (D.Lgs. n. 87/2024), - a decorrere dal 1° settembre 2024 - per regolarizzare l'omessa ricezione della fattura o la ricezione di una fattura irregolare, il cessionario/committente deve effettuare una comunicazione ad Agenzia Entrate. **Agenzia delle Entrate, risposta a quesito febbraio 2025**

SCADENZIARIO FISCALE MARZO 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
03 Lunedì	Parti contraenti di contratti di locazione e affitto che non abbiano optato per il regime della "cedolare secca"	Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione e affitto stipulati in data 01/02/2025 o rinnovati tacitamente con decorrenza dal 01/02/2025.	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 pagare con modalità telematiche oppure presso Banche, Agenzie Postali, Agenti della riscossione.
15 Sabato	I soggetti passivi IVA, residenti o stabiliti in Italia	Trasmissione dati acquisti dall'estero in via telematica all'Agenzia delle Entrate, in formato XML tramite il Sistema di Interscambio: <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. 	La comunicazione non riguarda: <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	Emissione e registrazione delle fatture differite: <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. Annotazione nel registro acquisti e in quello delle vendite delle fatture di acquisto	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.

		intracomunitarie ricevute nel mese precedente, con riferimento a tale mese.	
17 Lunedì	Soggetti IVA	Liquidazione e versamento dell'IVA relativa al mese precedente con il codice tributo "6002" (febbraio).	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 oppure ricorrendo, tranne nel caso di modello F24 a saldo zero, ai servizi di Internet banking oppure tramite intermediario abilitato.
		Versamento dell'IVA relativa all'anno d'imposta 2024 risultante dalla dichiarazione IVA annuale, con il codice tributo "6099" (Versamento Iva sulla base della dichiarazione annuale)	
	Sostituti d'imposta	Versamento ritenute alla fonte operate nel mese di febbraio 2025 sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, su redditi di lavoro autonomo o diversi e su provvigioni.	Esclusivamente in via telematica mediante il servizio telematico Entratel o Fisconline, utilizzando il software di controllo e di predisposizione dell'Agenzia delle Entrate.
		Trasmissione telematica e consegna ai percipienti delle Certificazioni Uniche 2025 relative ai redditi di lavoro dipendente, ai redditi di lavoro autonomo non esercitato abitualmente, ai redditi diversi relativi all'anno 2024.	
	Contributi INPS lavoratori dipendenti	Datori di lavoro, soggetti che hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e continuativi, occasionali, ecc.	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 oppure ricorrendo, tranne nel caso di modello F24 a saldo zero, ai servizi di Internet banking oppure tramite intermediario abilitato.
Società di capitali	Versamento della tassa annuale di Concessione Governativa per la numerazione e bollatura di libri e registri contabili, con il codice "7085" (Tassa annuale vidimazione libri sociali. La tassa è dovuta in misura forfetaria).	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 oppure ricorrendo, tranne nel caso di modello F24 a saldo zero, ai servizi di Internet banking oppure tramite	

			intermediario abilitato.
25 Martedì	Operatori intracomunitari con obbligo mensile	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 febbraio 2025 .	Esclusivamente in via telematica mediante il servizio telematico Entratel o Fisconline, utilizzando il software di controllo e di predisposizione dell'Agazia delle Entrate.
31 Lunedì	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.
	Sostituti d'imposta	Trasmissione telematica delle certificazioni Uniche 2025 contenenti esclusivamente redditi, relativi all'anno 2024, che derivano da prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale.	Esclusivamente in via telematica mediante il servizio telematico Entratel o Fisconline, utilizzando il software di controllo e di predisposizione dell'Agazia delle Entrate.
	Parti contraenti di contratti di locazione e affitto che non abbiano optato per il regime della "cedolare secca"	Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione e affitto stipulati in data 01/03/2025 o rinnovati tacitamente con decorrenza dal 01/03/2025.	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 pagare con modalità telematiche oppure presso Banche, Agenzie Postali, Agenti della riscossione.

ADEMPIMENTI

D.L. 27.12.2024 N. 202 (C.D. "MILLEPROROGHE") CONV. L. 21.2.2025 N. 15 - PRINCIPALI NOVITÀ

Con il D.L. 27.12.2024 n. 202, pubblicato sulla G.U. 27.12.2024 n. 302 ed entrato in vigore il 28.12.2024, sono state previste numerose proroghe e differimenti di termini (c.d. decreto "Milleproroghe"). Il D.L. 27.12.2024 n. 202 è stato convertito nella L. 21.2.2025 n. 15, pubblicata sulla G.U. 24.2.2025 n. 45 ed entrata in vigore il 25.2.2025, prevedendo numerose novità rispetto al testo originario. Di seguito vengono analizzate le principali novità contenute nel D.L. 202/2024 convertito.

"ROTTAMAZIONE DEI RUOLI" - RIAMMISSIONE IN CASO DI DECADENZA

Con i co. 1-2 dell'art. 3-bis del D.L. 202/2024, inserito in sede di conversione in legge, è stata prevista una riammissione alla "rottamazione dei ruoli" introdotta dalla L. 197/2022 (legge di bilancio 2023), riservata ai soggetti che avevano presentato la relativa domanda entro il 30.6.2023 e che, al 31.12.2024, sono decaduti per irregolarità nel pagamento delle rate. Rientrano nella rottamazione, salve le esclusioni di legge (ad esempio dazi doganali e IVA all'importazione), i carichi affidati agli Agenti della Riscossione nel lasso temporale compreso tra l'1.1.2000 e il 30.6.2022. **Non si tratta di una nuova rottamazione dei ruoli né di un ampliamento della rottamazione originaria**, pertanto la riammissione non può riguardare:

- carichi che, sebbene potessero rientrare nella rottamazione, non erano stati inclusi nella relativa domanda;
- carichi che non potevano rientrare nella domanda originaria, ad esempio in quanto consegnati oltre il 30.6.2022.

Ambito applicativo

La legge parla di debitori decaduti per irregolarità nel pagamento delle rate al 31.12.2024, quindi ne dovrebbe derivare che:

- non sono riammessi i debitori che non hanno avuto accesso alla rottamazione per trasmissione della domanda oltre il 30.6.2023;
- sono riammessi i debitori che per le rate in scadenza sino al 31.12.2024 sono decaduti per tardivo, insufficiente od omesso pagamento di una o più rate (anche, eventualmente, di tutte le rate);
- la riammissione non riguarda i debitori che hanno pagato tardivamente le rate, ma senza sfiorare il limite di tolleranza dei 5 giorni (rimane, per questi debitori, l'obbligo di pagare la rata in scadenza il 28.2.2025 per non decadere dalla rottamazione);
- la riammissione non riguarda altresì i debitori che hanno pagato puntualmente le rate (rimane, per questi debitori, l'obbligo di pagare la rata in scadenza il 28.2.2025 per non decadere dalla rottamazione).

I debitori che, in costanza dei requisiti di legge, beneficiano della riammissione dovranno presentare domanda entro il 30.4.2025 con i modelli che verranno approvati dall'Agente della riscossione, utilizzando i nuovi bollettini di pagamento.

Benefici

Il beneficio della rottamazione consiste nello sgravio:

- di qualsiasi sanzione di natura tributaria o contributiva;
- di ogni tipo di interesse compreso nel carico (da ritardata iscrizione a ruolo se si tratta di imposte sui redditi e IVA);
- degli interessi di mora applicati dall'Agente della Riscossione se il debitore non onora il debito a seguito di accertamento esecutivo, avviso di addebito o cartella di pagamento;
- degli aggi di riscossione.

Per quanto riguarda le sanzioni per violazioni del Codice della strada vengono meno gli interessi e le maggiorazioni di legge, ma non le sanzioni.

Presentazione della domanda di riammissione

Il procedimento di riammissione inizia con la domanda all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, da inviare a pena di decadenza entro il 30.4.2025, con cui si indica la volontà di definire i ruoli indicati, di pagare in unica soluzione o a rate e ci si impegna a rinunciare ai contenziosi in corso. La domanda di riammissione non deve necessariamente riguardare tutti i carichi oggetto della domanda presentata entro il 30.6.2023. La domanda di riammissione va presentata anche se nulla è dovuto, ad esempio in quanto le rate sono state pagate ma tardivamente oltre i 5 giorni di tolleranza.

Effetti della domanda di riammissione

Una volta presentata la domanda di riammissione, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione non può avviare azioni esecutive né disporre fermi di beni mobili e ipoteche. Rimangono i fermi e le ipoteche adottati alla data della domanda; pertanto, se fosse stata iscritta l'ipoteca prima della domanda, questa mantiene i suoi effetti e il titolo di prelazione. Non possono proseguire le procedure esecutive immobiliari già avviate, salvo ci sia stato un incanto con esito positivo. Vi sono anche effetti sul c.d. "blocco dei pagamenti" delle Pubbliche Amministrazioni; quindi, si potranno riscuotere i crediti vantati nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, che, ordinariamente, sono bloccati in presenza di ruoli e se di importo pari o superiore a 5.000,00 euro. La presentazione della domanda dovrebbe consentire il rilascio del DURC.

Comunicazione dell'Agente della Riscossione

A seguito della domanda di riammissione, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione comunica al debitore, entro il 30.6.2025, l'ammontare delle somme da pagare, nonché quello delle singole rate, unitamente al giorno di scadenza.

Versamento degli importi

Il carico potrà essere dilazionato in 10 rate di pari ammontare scadenti:

- le prime due il 31.7.2025 e il 30.11.2025;
- le successive il 28.2, il 31.5, il 31.7 e il 30.11 degli anni 2026 e 2027.

È possibile pagare in unica soluzione entro il 31.7.2025.

I versamenti possono avvenire:

- mediante i bollettini precompilati allegati alla comunicazione dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione;
- tramite domiciliazione bancaria;
- oppure presso gli uffici dell'Agente della Riscossione.

È in ogni caso esclusa la compensazione degli importi dovuti con crediti disponibili. Sugli importi dilazionati sono dovuti, dall'1.11.2023, gli interessi al tasso del 2% annuo.

Somme pagate in precedenza

In nessun caso il contribuente ha diritto al rimborso delle somme già pagate. Quanto corrisposto a titolo di capitale e rimborso delle spese di esecuzione, va scomputato dalle somme dovute.

Decadenza dalla rottamazione

La rottamazione si perfeziona con il tempestivo e integrale pagamento, nei termini, della totalità degli importi dovuti o di tutte le rate. Pertanto, in caso di inadempimento viene meno lo stralcio delle sanzioni, degli interessi e degli aggi. Tuttavia, il tardivo versamento delle rate, contenuto nei 5 giorni, non ha effetti pregiudizievoli.

Dilazione delle somme residue

In caso di decadenza dalla rottamazione sembra possibile presentare una domanda di dilazione delle somme residue, salvo che il debitore sia ormai decaduto dalla dilazione prima di accedere alla rottamazione.

ASSEMBLEE "A DISTANZA" PER SOCIETÀ, ASSOCIAZIONI E FONDAZIONI

Il co. 14-sexies dell'art. 3 del D.L. 202/2024, inserito in sede di conversione in legge, ha riaperto i termini (scaduti lo scorso 31.12.2024) per l'utilizzo della disciplina emergenziale in tema di

assemblee di società, associazioni e fondazioni. Nello specifico, il termine di cui all'art. 106 co. 7 del D.L. 18/2020, scaduto il 31.12.2024, è stato differito al 31.12.2025. In sintesi, dunque, con riguardo alle assemblee "tenute" - si badi, non solo "convocate" - fino a tale data, sarà possibile:

- prevedere, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione (co. 2 primo periodo);
- svolgere le assemblee, sempre a prescindere da diverse disposizioni statutarie, anche esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio (co. 2 secondo periodo);
- consentire, nelle SRL, anche in deroga a quanto previsto dall'art. 2479 co. 4 c.c. e alle diverse disposizioni statutarie, che l'espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto (co. 3).

PROROGA DEL REGIME DI ESCLUSIONE IVA PER GLI ENTI ASSOCIATIVI

L'art. 3 co. 10 del D.L. 202/2024 rinvia all'1.1.2026 l'abolizione del regime di esclusione IVA per gli enti associativi e la conseguente introduzione del nuovo regime di esenzione previsto dall'art. 5 co. 15-quater del D.L. 146/2021. Nello specifico, viene modificato l'art. 1 co. 683 della L. 30.12.2021 n. 234, che fissava all'1.1.2025 la decorrenza delle citate disposizioni di riforma. In sostanza, per effetto della modifica, viene prorogato di un ulteriore anno il regime di "decommercializzazione" IVA previsto per tali enti dall'art. 4 co. 4, 5 e 6 del DPR 633/72. Ciò significa, in particolare, che fino al 31.12.2025 continueranno ad essere **escluse dal campo di applicazione dell'imposta**, ai sensi dell'art. 4 co. 4 del DPR 633/72, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali, dietro versamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari, da parte di associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, rese nei confronti di:

- soci, associati, partecipanti;
- associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

Soltanto a partire dall'1.1.2026 tali operazioni, per effetto di quanto disposto dall'art. 5 co. 15-quater del D.L. 146/2021, saranno attratte nel campo di applicazione dell'imposta e assoggettate, in linea generale, al regime di esenzione.

PRESTAZIONI SANITARIE - DIVIETO DI FATTURAZIONE ELETTRONICA IN AMBITO B2C - ESTENSIONE A TUTTO IL 2025

L'art. 3 co. 6 del D.L. 202/2024 ha disposto la proroga per l'intero anno 2025 del divieto di fatturazione elettronica sancito dall'art. 10-bis del D.L. 119/2018. Pertanto, **fino al 31.12.2025** permane il divieto di emettere fatture elettroniche mediante il Sistema di Interscambio (SdI), in capo ai:

- soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria, con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare a detto Sistema (art. 10-bis del D.L. 119/2018);
- soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria, con riguardo alle fatture relative a prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di persone fisiche (l'art. 9-bis co. 2 del D.L. 135/2018 fa riferimento alle disposizioni di cui all'art. 10-bis del D.L. 119/2018, la cui efficacia è stata estesa all'intero anno 2025).

Si ricorda che il divieto opera esclusivamente nell'ambito delle prestazioni B2C e non nei rapporti B2B. Tuttavia, anche in questo caso, qualora le prestazioni sanitarie siano rese nei

confronti di persone fisiche, ma imputate a soggetti passivi diversi (che se ne fanno carico), i nominativi dei pazienti non vanno inseriti in fattura.

CREDITO D'IMPOSTA TRANSIZIONE 5.0 - INVESTIMENTI SOSTENUTI PRIMA DELLA PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA

L'art. 13 co. 1-quinquies del D.L. 202/2024 ha previsto che sono agevolabili ai fini del credito d'imposta transizione 5.0 gli investimenti sostenuti anche antecedentemente alla presentazione della richiesta di accesso al credito d'imposta, purché effettuati a decorrere dall'1.1.2024.

CREDITO D'IMPOSTA PER LA RISTRUTTURAZIONE DELLE IMPRESE TURISTICO/ALBERGHIERE - PROROGA PER L'EFFETTUAZIONE DEGLI INTERVENTI AL 31.10.2025

L'art. 14 co. 1 del D.L. 202/2024, non modificato in sede di conversione, prevede la proroga dal 31.12.2024 al 31.10.2025 del termine ultimo per effettuare gli investimenti agevolabili ai fini della concessione dei contributi a fondo perduto e del credito d'imposta per le imprese turistico/alberghiere, disciplinato dall'art. 1 del D.L. 6.11.2021 n. 152.

PROROGA DEI PERMESSI DI COSTRUIRE E DI ALTRI ATTI IN MATERIA EDILIZIA

L'art. 7 co. 2 del D.L. 202/2024 modifica l'art. 10-septies co. 1 del D.L. 21/2022, il quale, nell'ambito delle "Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina", detta disposizioni a sostegno dell'edilizia privata, in considerazione delle conseguenze derivanti dalle difficoltà di approvvigionamento dei materiali, nonché dagli incrementi eccezionali dei loro prezzi. Nello specifico, la norma in esame dispone che sono prorogati di 36 mesi (in sostituzione dei precedenti 30 mesi e, quindi, con un differimento di ulteriori 6 mesi dell'originaria proroga):

- i termini di inizio e di ultimazione dei lavori di cui all'art. 15 del DPR 380/2001 (Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia), relativi ai permessi di costruire rilasciati o formati fino al 31.12.2024 (e non più fino al 30.6.2024). La proroga si applica anche ai termini relativi alle SCIA, delle autorizzazioni paesaggistiche e alle dichiarazioni e autorizzazioni ambientali comunque denominate, nonché ai permessi di costruire e alle SCIA per i quali l'amministrazione competente abbia accordato una proroga;
- i termini di validità, nonché i termini di inizio e fine lavori previsti dalle convenzioni di lottizzazione di cui all'art. 28 della L. 1150/42, o dagli accordi similari comunque denominati dalla legislazione regionale, nonché i termini concernenti i relativi piani attuativi e qualunque altro atto ad essi propedeutico, formati fino al 31.12.2024 (e non più fino al 30.6.2024), purché non siano in contrasto con piani o provvedimenti di tutela dei beni culturali o del paesaggio, ai sensi del D.Lgs. 42/2004 (c.d. "Codice dei beni culturali"). La proroga può essere concessa anche per i diversi termini relativi alle convenzioni di lottizzazione o agli accordi similari comunque denominati dalla legislazione regionale, nonché ai relativi piani attuativi che hanno usufruito della proroga di cui all'art. 30 co. 3-bis del D.L. 69/2013 e della proroga di cui all'art. 10 co. 4-bis del D.L. 76/2020.

SPESE DI TRASFERTA E RAPPRESENTANZA - NUOVI OBBLIGHI DI TRACCIABILITÀ

L'art. 1 co. 81 - 83 della L. 30.12.2024 n. 207 (legge di bilancio 2025) prevede nuovi requisiti per la deducibilità, dai redditi d'impresa e di lavoro autonomo, nonché 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 (NCC), sostenuti per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi. Analoghe condizioni operano per la deducibilità, dal reddito d'impresa e dall'IRAP, delle spese di rappresentanza e di quelle per omaggi ai clienti.

DECORRENZA

Le nuove disposizioni si applicano dal periodo d'imposta 2025. Pertanto, le stesse impatteranno per la prima volta sul modello REDDITI 2026, mentre non hanno ancora effetti in sede di modello REDDITI 2025.

SPESE DI TRASFERTA SOGGETTE A TRACCIABILITÀ

Ai fini della non imponibilità delle somme rimborsate ai dipendenti e della deducibilità, in capo al datore di lavoro o committente, degli oneri sostenuti, devono essere pagate con strumenti che consentono la tracciabilità dell'esborso le seguenti spese:

- vitto e alloggio;
- viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea.

Si ricorda che, ai fini in esame, rimangono fermi gli oneri documentali già previsti dalle disposizioni vigenti. In altre parole, i nuovi obblighi di tracciabilità non sono sostitutivi di quelli già esistenti, ma si sommano ad essi.

Nozione di autoservizi pubblici non di linea

Ai fini della disposizione in commento, per autoservizi pubblici non di linea si intendono quelli che, nel contempo:

- provvedono al trasporto collettivo o individuale di persone, con funzione complementare e integrativa rispetto ai trasporti pubblici di linea ferroviari, automobilistici, marittimi, lacuali e aerei;
- vengono effettuati, a richiesta dei trasportati o del trasportato, in modo non continuativo o periodico, su itinerari e secondo orari stabiliti di volta in volta.
- Costituiscono autoservizi pubblici non di linea:
- il servizio di taxi con autovettura, motocarozzetta, natante e veicoli a trazione animale;
- il servizio di noleggio con conducente (NCC) e autovettura, motocarozzetta, velocipede, natante e veicoli a trazione animale.

Tabella esemplificativa

Alla luce di quanto sopra, di seguito, si fornisce un elenco esemplificativo e non esaustivo di alcune spese di vitto e alloggio, viaggio e trasporto "tipiche" che, dal 2025, devono essere tracciate e di altre spese "tipiche" che, invece, possono continuare a essere sostenute in contanti.

Spese con obbligo di tracciabilità	Spese senza obbligo di tracciabilità
Albergo e ristorante	Biglietto di trasporto pubblico (es. treno, aereo, bus, tram, ecc.)
Taxi	Posteggio dell'autoveicolo
Noleggio con conducente	Noleggio senza conducente

TRASFERTE DI DIPENDENTI

Esclusione dal reddito in capo al dipendente

I rimborsi delle spese di trasferta non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente se i pagamenti di tali spese sono stati effettuati con versamento bancario o postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento. In particolare, il nuovo obbligo riguarda le spese per trasferte effettuate:

- sia nell'ambito del territorio comunale dove si trova la sede di lavoro;
- sia fuori da tale territorio comunale.

Trasferte nel territorio comunale

Le indennità e i rimborsi di spese percepiti per le trasferte nell'ambito del territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro concorrono integralmente a formare il reddito, ad esclusione dei rimborsi di spese di trasporto comprovate e documentate. Ai fini dell'esclusione dal reddito, i nuovi obblighi di tracciabilità dovrebbero operare anche con riferimento alle trasferte:

- dei collaboratori coordinati e continuativi;

- degli amministratori titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Trasferte fuori dal Comune

In caso di trasferte fuori del territorio comunale dove si trova la sede di lavoro, è possibile distinguere tre sistemi, l'uno alternativo all'altro:

- indennità forfetaria;
- rimborso misto;
- rimborso analitico (c.d. "a piè di lista").

Tipologia di rimborso	Trattamento ai fini del reddito di lavoro dipendente
Indennità forfetaria	Sono escluse dal reddito di lavoro dipendente le indennità, al netto delle spese di viaggio e trasporto, fino a: <ul style="list-style-type: none"> • 46,48 euro al giorno per le trasferte in Italia; • 77,47 euro al giorno per le trasferte all'estero. La parte eccedente tali importi concorre, invece, a formare il reddito.
Rimborso misto nel caso in cui venga corrisposta unitamente al rimborso analitico delle spese di vitto e alloggio anche un'indennità di trasferta)	I suddetti limiti sono ridotti a: <ul style="list-style-type: none"> • 30,99 euro per trasferte in Italia e 51,65 euro per trasferte all'estero, in caso di rimborso delle spese di vitto o alloggio, nonché in caso di vitto o alloggio fornito gratuitamente; • 15,49 euro per trasferte in Italia e 25,82 euro per trasferte all'estero, in caso di rimborso sia delle spese di vitto che di alloggio, nonché in caso di vitto e alloggio fornito gratuitamente.
Rimborso analitico (c.d. "a piè di lista")	I rimborsi delle spese per vitto, alloggio, trasporto e viaggio (anche indennità chilometriche) non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente. I rimborsi per altre spese (es. telefono, lavanderia) non concorrono a formare il reddito nel limite giornaliero di: <ul style="list-style-type: none"> • 15,49 euro per le trasferte in Italia; • 25,82 euro per le trasferte all'estero.

Deducibilità per l'impresa e il professionista

Gli obblighi di tracciabilità delle spese operano anche ai fini della deducibilità delle stesse dai redditi d'impresa e di lavoro autonomo e dalla base imponibile IRAP, alle condizioni e nei limiti di seguito evidenziati.

Misura di deducibilità

In merito alla misura di deducibilità occorre distinguere tra:

- rimborsi analitici (c.d. "a piè di lista") corrisposti ai dipendenti o collaboratori sono deducibili dai redditi d'impresa e di lavoro autonomo nel limite di:
 - 180,76 euro al giorno, per le trasferte effettuate in Italia;
 - 258,23 euro al giorno, per le trasferte effettuate all'estero.

In sede di dichiarazione dei redditi, per le imprese in contabilità ordinaria occorre quindi effettuare una variazione in aumento in misura pari ai costi imputati a Conto economico eventualmente in deducibili;

- i rimborsi forfetari e misti sono interamente deducibili dai redditi d'impresa e di lavoro autonomo. In relazione ad essi, infatti, non operano i suddetti limiti di deducibilità.

Trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale

Le spese relative a somministrazioni di alimenti e bevande e a prestazioni alberghiere sostenute in occasione di trasferte effettuate dal dipendente nell'ambito del territorio comunale non dovrebbero essere soggette ai nuovi obblighi di tracciabilità. Il punto dovrebbe, però, essere oggetto di conferma da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Amministratori e collaboratori coordinati e continuativi

La formulazione normativa rende dubbio se i nuovi obblighi di tracciabilità si estendano, o meno, alle spese di trasferta rimborsate a collaboratori coordinati e continuativi o a titolari di altri redditi assimilati al lavoro dipendente (es. amministratori non titolari di partita IVA). Sul punto, appare necessario un chiarimento ufficiale.

TRASFERTE DI LAVORATORI AUTONOMI

Anche ai fini della deducibilità dei rimborsi analitici delle spese di vitto e alloggio, viaggio e trasporto tramite taxi o NCC corrisposti a lavoratori autonomi, ivi inclusi artisti e professionisti, tali oneri devono essere sostenuti con strumenti tracciati.

Committente impresa

Ferma restando la necessità che il professionista consulente sostenga le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto tramite taxi o NCC con mezzi idonei a consentirne la tracciabilità, i relativi rimborsi dovrebbero essere deducibili in capo all'impresa o alla società anche per la parte eccedente 180,76 euro al giorno, per le "trasferte" effettuate in Italia, e a 258,23 euro al giorno, per le "trasferte" effettuate all'estero. Infatti, tenuto conto della finalità della norma (tesa ad evitare che i committenti deducano costi non effettivamente sostenuti), tali limiti dovrebbero operare solo con riferimento ai lavoratori dipendenti. Il punto pare meritevole di una conferma espressa.

Committente professionista

Se il committente dell'artista o professionista è a sua volta un artista o professionista, la disposizione sui nuovi obblighi di tracciabilità deve essere coordinata con quella dei rimborsi delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente. Infatti, dal 2025 i rimborsi di tali costi non concorrono più alla formazione del reddito di lavoro autonomo (art. 54 co. 2 lett. b) del TUIR). Allo stesso tempo, gli oneri in esame non sono più deducibili dal reddito di lavoro autonomo del soggetto che li sostiene (art. 54-ter co. 1 del TUIR).

Irrilevanza dello strumento di pagamento per il professionista che sostiene la spesa

Per quanto sopra, dal 2025 le spese sostenute direttamente dal professionista e riaddebitate analiticamente al committente sono comunque ineducibili dal reddito di lavoro autonomo del professionista che le ha sostenute, rendendo irrilevante, ai fini della deducibilità in capo quest'ultimo, lo strumento con cui l'onere è stato pagato. A tale regola generale fa eccezione il caso in cui le spese in esame non siano poi rimborsate e diventino quindi deducibili in capo al professionista che ha sostenuto la spesa in applicazione della disciplina prevista dall'art. 54-ter co. 2 - 5 del TUIR. In tale ipotesi, il pagamento tracciato potrebbe tornare ad assumere rilievo anche per il professionista che ha sostenuto direttamente la spesa: il punto pare meritevole di un chiarimento di fonte ufficiale.

Rilevanza dello strumento di pagamento per il committente che rimborsa la spesa

Ai fini della deducibilità in capo al committente titolare di reddito di lavoro autonomo, devono essere sostenute con mezzi tracciabili:

- sia le spese sostenute direttamente dal committente a beneficio del consulente (è il caso, ad esempio, del professionista che si reca in trasferta con un collaboratore a partita IVA e un dipendente e sostiene direttamente i costi dell'albergo e/o del ristorante);
- sia le spese sostenute dal lavoratore autonomo che presta il servizio e che vengono rimborsate dal professionista: la deducibilità del rimborso in capo a quest'ultimo è subordinata alla tracciabilità della spesa pagata dal prestatore del servizio.

Spese oggetto di addebito forfetario

Se le spese chieste a rimborso al committente fossero calcolate con criteri forfetari, i nuovi obblighi di tracciabilità dovrebbero essere inapplicabili, posto che la norma richiede che gli oneri siano addebitati "analiticamente" al committente. In questo caso, infatti, in capo al

committente l'addebito di un importo forfetario avrebbe natura di compenso professionale e sarebbe comunque deducibile, senza che il professionista consulente che ha sostenuto la spesa debba fornirne il giustificativo.

SPESE DI RAPPRESENTANZA SOGGETTE A TRACCIABILITÀ

Per espressa previsione normativa, sono soggette all'obbligo di tracciabilità anche le spese di cui all'art. 108 co. 2 del TUIR, vale a dire:

- le spese di rappresentanza;
- le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50,00 euro (c.d. "spese per omaggi").

Pertanto, dal 2025 le spese in esame sono deducibili:

- da un lato, se il pagamento è eseguito con gli strumenti individuati successivamente;
- dall'altro, se rientrano nei limiti quantitativi già attualmente fissati dall'art. 108 co. 2 del TUIR.

Ai fini della deducibilità, rimangono altresì fermi gli oneri documentali previsti dalle disposizioni vigenti.

Esclusione delle spese di pubblicità e sponsorizzazione

Dal momento che hanno diversa natura dalle spese di rappresentanza, sono escluse dai nuovi obblighi di tracciabilità:

- sia le spese di pubblicità;
- sia le spese di sponsorizzazione.

Per tali spese, ai fini della relativa deducibilità, restano tuttavia applicabili i consueti oneri documentali definiti dalle vigenti disposizioni.

INDIVIDUAZIONE DEGLI STRUMENTI DI PAGAMENTO TRACCIABILI

Affinché le spese e i relativi rimborsi continuino a essere, rispettivamente, deducibili per l'impresa e l'esercente arti e professioni e non imponibili in capo al dipendente (alle condizioni e negli importi sopra evidenziati), il pagamento deve essere "tracciabile" secondo quanto di seguito precisato.

Strumenti di pagamento ammessi

Sono considerati tracciabili i seguenti mezzi di pagamento:

- versamento bancario o postale;
- pagamento effettuato tramite un Istituto di moneta elettronica autorizzato mediante applicazione (app) via smartphone che, tramite l'inserimento di codice IBAN e numero di cellulare, permette all'utente di effettuare transazioni di denaro senza carta di credito o di debito e senza necessità di un dispositivo dotato di tecnologia NFC (es. satispay);
- telepedaggio collegato a un IBAN (es. telepass).

Ad ora, non appare invece chiaro se le carte di credito emesse da soggetti stranieri non tenuti alle comunicazioni all'Anagrafe tributaria soddisfano il requisito della tracciabilità. Sul punto, appare necessario un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Strumenti di pagamento non ammessi

Non sono considerati tracciabili i seguenti mezzi di pagamento:

- i circuiti di credito commerciale attraverso cui avvengono scambi di beni e servizi e che non utilizzano nessuno dei sistemi di pagamento elencati nel periodo precedente;
- il software realizzato allo scopo di rendere tracciabili i pagamenti eseguiti in contanti dai clienti, ad esempio perché non possiedono un conto corrente bancario, seppur detto sistema permetta di identificare i contribuenti;
- il contante.

TABELLA RIEPILOGATIVA

Di seguito, si fornisce un riepilogo esemplificativo e non esaustivo degli strumenti di pagamento ammessi e non ammessi ai fini del rispetto dei nuovi obblighi di tracciabilità.

Strumenti di pagamento ammessi	Strumenti di pagamento non ammessi
Carta di credito o debito (bancomat)	Denaro contante
Satispay o altra app per smartphone collegata a un IBAN	Software che rende tracciabili i pagamenti in contanti senza collegamento a un IBAN
Telepedaggio collegato a un IBAN (es. telepass)	Circuiti di credito commerciale che non utilizzano nessuno dei sistemi di pagamento ammessi
Bonifico bancario o postale	
Assegno	

PROVA DEL PAGAMENTO “TRACCIATO”

In assenza di indicazioni normative, per dimostrare al datore di lavoro o al committente di aver utilizzato i mezzi di pagamento tracciabili, il dipendente, collaboratore o consulente della società o del professionista dovrebbe, in alternativa:

- utilizzare una carta di credito o di debito a uso aziendale o professionale;
- consegnare al datore di lavoro o al committente le fotocopie degli scontrini dei POS rilasciati, ad esempio, dal tassista o dal conducente, nelle ipotesi in cui non si disponga di una carta aziendale e si debba quindi eseguire il pagamento con propri strumenti tracciabili.

Nel caso in cui le spese siano sostenute da professionisti, sembra opportuno che, nella lettera d’incarico, sia previsto che il pagamento delle spese soggette ai nuovi obblighi di tracciabilità avvenga con i suddetti strumenti tracciabili.

LEGGE DI BILANCIO 2025: CREDITO D’IMPOSTA TRANSIZIONE 5.0

La legge di Bilancio 2025 ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina del credito d’imposta Transizione 5.0.

NOVITÀ

La legge di Bilancio 2025 (art. 1, commi da 427 a 429, della legge n. 207/2024) ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina del credito d’imposta Transizione 5.0. L’agevolazione sostiene le imprese nel percorso verso la transizione digitale ed energetica. Il bonus spetta per gli investimenti, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato, che rientrino in progetti di innovazione, dai quali derivi una riduzione dei consumi energetici non inferiore al 3% a livello di struttura produttiva o al 5% a livello di processo produttivo. Le principali novità introdotte dalla legge di Bilancio riguardano:

- i soggetti beneficiari;
- le maggiorazioni riconosciute per i pannelli fotovoltaici;
- le aliquote agevolative;
- le regole di cumulo;
- le procedure di calcolo dei consumi energetici.

Tali modifiche si applicano retroattivamente anche agli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2024. Sarà, tuttavia, necessario presentare un’apposita comunicazione al GSE, per utilizzare le nuove aliquote agevolative in relazione ai progetti ammessi a prenotazione fino al 1° gennaio 2025 (data di entrata in vigore della legge di Bilancio).

La spettanza del credito d’imposta è subordinata al:

- rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;
- corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

PANNELLI FOTOVOLTAICI

Il credito d’imposta spetta per progetti di innovazione, avviati dal 1° gennaio 2024 e completati entro il 31 dicembre 2025, che comportano una riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva non inferiore al 3% o, in alternativa, una riduzione dei consumi energetici dei processi

interessati dall'investimento non inferiore al 5%. Il progetto di innovazione deve obbligatoriamente avere come oggetto investimenti in uno o più:

- beni materiali nuovi, strumentali all'esercizio d'impresa, di cui all'Allegato A alla legge di Bilancio 2017 (legge n. 232/2016), interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura e caratterizzati dagli ulteriori requisiti previsti dal citato Allegato;
- beni immateriali nuovi, strumentali all'esercizio d'impresa, di cui all'Allegato B alla legge di Bilancio 2017 (legge n. 232/2016), inclusi i software relativi alla gestione di impresa, se acquistati nell'ambito del medesimo progetto di innovazione che comprende investimenti in sistemi, piattaforme o applicazioni per l'intelligenza degli impianti che garantiscono il monitoraggio continuo e la visualizzazione dei consumi energetici e dell'energia autoprodotta e autoconsumata o introducono meccanismi di efficienza energetica, attraverso la raccolta e l'elaborazione dei dati anche provenienti dalla sensoristica IoT di campo ("Energy Dashboarding").

A questi investimenti, cd. "trainanti" (obbligatori), si possono associare i cd. investimenti "trainati" (eventuali), che comprendono:

- investimenti in beni materiali necessari per l'autoproduzione e l'autoconsumo di energia da fonti rinnovabili (escluse biomasse), anche a distanza;
- le spese per formazione su tecnologie per la transizione digitale ed energetica, nel limite del 10% degli investimenti in beni strumentali e impianti energetici e, comunque, con un massimo di 300.000 euro.

Attenzione

La riduzione dei consumi energetici richiesta per accedere al credito d'imposta, pari almeno al 3% a livello di unità produttiva localizzata sul territorio nazionale oppure al 5% a livello di processo produttivo interessato dall'investimento, deve conseguirsi esclusivamente dagli investimenti in beni materiali e immateriali 4.0 ("trainanti"). Ne deriva che il risparmio energetico deve essere calcolato esclusivamente in relazione a detti beni materiali e immateriali 4.0, mentre è irrilevante la parte di risparmio di energia ottenuta con l'investimento "trainato" in beni materiali finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili.

Cosa prevede la legge di Bilancio 2025

La legge di Bilancio ha apportato modifiche solo con riferimento agli investimenti "trainati" in beni materiali finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all'autoconsumo. In particolare, ha aumentato la maggiorazione prevista per gli impianti fotovoltaici. Si ricorda che, con riferimento all'autoproduzione e all'autoconsumo di energia da fonte solare, sono considerati ammissibili esclusivamente gli impianti con moduli fotovoltaici, inclusi nel registro dell'ENEA di cui all'art. 12, comma 1, lett. a), b) e c), del D.L. n. 181/2023, così come modificato dall'art. 1, comma 6, del D.L. n. 113/2024, quali:

- a. moduli fotovoltaici prodotti negli Stati UE con un'efficienza a livello di modulo almeno pari al 21,5%;
- b. moduli fotovoltaici con celle, entrambi prodotti negli Stati membri dell'Unione Europea, con un'efficienza a livello di cella almeno pari al 23,5%;
- c. moduli prodotti negli Stati UE, composti da celle bifacciali a eterogiunzione di silicio o tandem, prodotte nell'UE, con un'efficienza di cella almeno pari al 24%.

Con la modifica apportata dalla legge di Bilancio 2025, viene disposto che gli investimenti in impianti che comprendono i moduli di cui alle lett. a), b) e c) concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo, rispettivamente, pari al 130%, 140% e 150% del relativo costo. Secondo l'originaria formulazione della norma, invece, la maggiorazione era prevista solo per i moduli di cui alle lett. b) e c), ed era pari, rispettivamente, al 120% e al 140% del relativo costo.

Maggiorazione costo post legge di Bilancio 2025	
Moduli fotovoltaici prodotti negli Stati UE, con un'efficienza a livello di modulo almeno pari al 21,5%	130% del relativo costo
Moduli fotovoltaici con celle, entrambi prodotti negli Stati membri dell'Unione Europea, con un'efficienza a livello di cella almeno pari al 23,5%	140% del relativo costo
Moduli prodotti negli Stati UE, composti da celle bifacciali a eterogiunzione di silicio o tandem, prodotte nell'UE, con un'efficienza di cella almeno pari al 24%	150% del relativo costo

ALIQUOTE AGEVOLATIVE

La legge di Bilancio 2025 ha rimodulato le percentuali del credito d'imposta, accorpando il primo scaglione di investimento (fino a 2,5 milioni di euro) e il secondo scaglione, (oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro) in un unico scaglione fino a 10 milioni di euro, al quale si applicano le aliquote più alte previste dall'originaria formulazione della norma per il primo scaglione.

Attenzione

La possibilità di fruizione del credito d'imposta con le nuove aliquote in relazione ai progetti di investimento ammessi a prenotazione dal 1° gennaio 2024 fino al 1° gennaio 2025 (data di entrata in vigore della legge di Bilancio 2025) è subordinata all'invio di un'apposita comunicazione al GSE, che ammetterà le richieste sulla base della disponibilità delle risorse programmate.

Misura credito d'imposta post legge di Bilancio 2025		
Riduzione consumi energetici	Quote di investimento	
	Fino a 10 milioni di euro	Oltre 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro
Dal 3 al 6% a livello di struttura produttiva oppure dal 5% al 10% a livello di processo produttivo	35%	5%
Superiore al 6% e fino al 10% a livello di struttura produttiva oppure superiore al 10% e fino al 15% a livello di processo produttivo	40%	10%
Superiore al 10% a livello di struttura produttiva oppure superiore al 15% a livello di processo produttivo	45%	15%

CUMULABILITÀ

La legge di Bilancio 2025 ha revisionato anche le regole di cumulo del credito d'imposta Transizione 5.0 con altre agevolazioni. In particolare, con le modifiche apportate si consente di cumulare il credito d'imposta:

- con il credito d'imposta per investimenti nella ZES Unica Mezzogiorno (anche con lo specifico credito relativo al settore agricolo) e nelle Zone Logistiche Semplificate;
- con ulteriori agevolazioni previste nell'ambito dei programmi e strumenti dell'Unione Europea, a condizione che il sostegno non copra le medesime quote di costo dei singoli investimenti del progetto di innovazione.

Resta confermata la non cumulabilità, in relazione ai medesimi costi ammissibili, con il credito d'imposta per investimenti in beni nuovi strumentali materiali e immateriali 4.0, di cui all'art. 1, commi 1051 ss., della legge di Bilancio 2021 (legge n. 178/2020).

SEMPLIFICAZIONE PROCEDURE

Con la legge di Bilancio 2025 vengono semplificate anche le procedure di calcolo dei consumi energetici.

Semplificazioni in caso di sostituzione di beni obsoleti

Una prima semplificazione è prevista in caso di sostituzione di beni obsoleti, ovvero che hanno completato da oltre 24 mesi il loro piano di ammortamento. Nello specifico, con la modifica apportata, è stata introdotta una presunzione di raggiungimento della riduzione minima dei consumi energetici, richiesta per accedere al credito d'imposta (pari almeno al 3% a livello di unità produttiva oppure al 5% a livello di processo produttivo interessato dall'investimento) nel caso di investimenti in beni materiali 4.0 di cui all'Allegato A alla legge di Bilancio 2027 (legge n. 232/2016), caratterizzati da un miglioramento dell'efficienza energetica ed effettuati in sostituzione di beni materiali aventi caratteristiche tecnologiche analoghe e interamente ammortizzati da almeno 24 mesi alla data di presentazione della comunicazione di accesso al beneficio. L'impresa, comunque, ha la possibilità di dimostrare il raggiungimento di un risparmio energetico superiore e beneficiare, così, di un'aliquota agevolativa più elevata.

Novità per le società di locazione operativa

Con una terza modifica, è stata introdotta la possibilità, per le società di locazione operativa, di verificare il risparmio energetico conseguito rispetto ai consumi energetici della struttura o del processo produttivo del noleggiante, ovvero, in alternativa, del locatario.

GUIDE OPERATIVE

MAXI DEDUZIONE COSTO DEL LAVORO: QUANTO CONVIENE AL DATORE DI LAVORO

La legge di Bilancio 2025 (legge n. 207/2024) ha prorogato la nuova super deduzione, nella misura del 120% e del 130%, relativa al costo del personale assunto a tempo indeterminato nel 2025, 2026 e 2027. L'incentivo si genera a seguito di nuove assunzioni stabili e si applica al costo di lavoro incrementato per ciascun periodo d'imposta. Quanto può risparmiare il datore di lavoro con la nuova agevolazione fiscale? Quali sono i requisiti per la fruizione della misura?

CHI: Il beneficio consiste in una deduzione fiscale maggiorata del costo del lavoro, in misura pari al 120% (o al 130%, in caso di assunzione di categorie svantaggiate). L'agevolazione è rivolta ai titolari di reddito d'impresa e agli esercenti arti e professioni. Restano esclusi, invece, le società e gli enti in liquidazione ordinaria, assoggettati a liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa. I datori di lavoro interessati devono avere esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 per almeno 365 giorni.

L'importo deducibile, previsto ordinariamente nella misura del 120%, risulta maggiorato al 130% nei casi in cui il nuovo assunto rientri in una delle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela, tra cui:

- lavoratori molto svantaggiati ai sensi della normativa europea;
- persone con disabilità;
- donne di qualsiasi età con almeno due figli a carico di età minore di 18 anni;
- donne vittime di violenza;
- beneficiari di assegno di inclusione.

Attenzione: La nuova assunzione deve comportare l'incremento netto dell'occupazione, rispetto alla media della forza occupata nell'anno precedente l'assunzione, in relazione all'intera organizzazione del datore di lavoro e non rispetto alla singola unità produttiva presso cui si svolge il rapporto di lavoro.

COSA: L'agevolazione si applica solo ai contratti a tempo indeterminato, previo conseguimento dell'incremento occupazionale. Con riferimento ai bilanci relativi al periodo d'imposta 2025, gli incrementi occupazionali rilevano a condizione che il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 sia superiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato del periodo d'imposta precedente. L'agevolazione consiste nella deduzione del teorico 20% o 30% aggiuntivo rispetto al minor importo tra il costo del lavoro sostenuto per i contratti a tempo indeterminato effettuati nel 2025 e la differenza tra il costo complessivo del lavoro 2024 e 2025 (Agenzia delle Entrate, circolare n. 1/E del 2025).

Attenzione: L'incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 del Codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

COME: Gli incrementi occupazionali rilevano a condizione che il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del periodo d'imposta sia superiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nell'anno precedente, al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Ai fini del calcolo, non rilevano:

- i lavoratori dipendenti, ad eccezione di quelli assunti a tempo indeterminato nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025, i cui contratti sono ceduti a seguito di trasferimento d'azienda o ramo d'azienda, se il contratto è in essere al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025; in caso contrario,

detti lavoratori dipendenti riducono l'incremento occupazionale (art. 1, commi 399-400, della legge n. 207/2024);

- il personale assunto a tempo indeterminato destinato a una stabile organizzazione localizzata all'estero di un soggetto residente;
- dipendenti assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato precedentemente in forza ad altra società del gruppo e il cui rapporto di lavoro con quest'ultima sia interrotto a decorrere dal 30 dicembre 2023.

In caso di distacco, l'impresa distaccataria non tiene conto dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato in distacco. L'impresa distaccante non tiene conto dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, assunti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 e distaccati all'estero, dalla data in cui è intervenuto il distacco fino al momento in cui sono cessati gli effetti dello stesso. In caso di somministrazione, l'impresa utilizzatrice tiene conto dei lavoratori con contratto di somministrazione in proporzione alla durata del rapporto di lavoro.

Attenzione: Il maggior costo si determina applicando il 20% al minore dei due seguenti elementi:

- costo del lavoro 2025 delle persone neoassunte;
- incremento del costo complessivo del personale iscritto a conto economico per le imprese, ovvero pagato per i professionisti, nell'esercizio 2025 rispetto al 2024.

QUANDO: La misura è prevista esclusivamente per le assunzioni stabili operate ogni anno dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2027.

Calcolo del risparmio: Ipotesi di assunzione a tempo indeterminato presso un'azienda che applica il CCNL Metalmeccanica industria tramite contratto a tempo indeterminato e livello B1.

- La retribuzione di base è pari a: 2.136 euro
- La contribuzione INPS è pari a 598 euro
- La contribuzione INAIL dovuta è pari al 70 per mille.

Una volta verificato che l'assunzione sia incrementativa, per il calcolo della maxi-deduzione occorre determinare la percentuale di maggiorazione del costo deducibile, derivante dalla differenza tra il costo del lavoro 2024 e il costo del lavoro 2025. Stimando il minor importo dovuto a titolo di IRES (aliquota fissa 23%), si può così calcolare il risparmio d'imposta conseguibile dal datore di lavoro.

Risparmio %: Dai dati esposti nell'esempio di calcolo su un periodo annuale, è possibile evincere che la maxi-deduzione consente di abbattere il costo del lavoro totale del triennio nella misura del 5%, che aumenta al 7% in caso di assunzione di soggetti svantaggiati.

	Nessuna agevolazione	Maxi deduzione costo del lavoro	Maxi deduzione costo del lavoro (lavoratori svantaggiati)
Retribuzione lorda annua	2.136 euro	2.136 euro	2.136 euro
Contribuzione INPS annuale	598 euro	598 euro	598 euro
Premio INAIL annuale	149 euro	149 euro	149 euro
Totale costo del lavoro annuale	37.479 euro	37.479 euro	37.479 euro
Maxi deduzione	0	1.736 euro	2.604 euro
Costo netto%	37.749 euro	36.013 euro	35.145 euro
Risparmio %		5%	7%

LA NUOVA DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

L'art. 9 della riforma IRPEF e IRES prevede una serie di modifiche inerenti alle modalità di determinazione del reddito d'impresa, funzionali al processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici.

NOVITÀ

La riforma IRPEF e IRES (D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192) apporta una serie di modifiche al TUIR, recependo quanto previsto dall'art. 9 della legge di delega fiscale (legge n. 111/2023), in merito al rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici e alla possibilità di limitare le variazioni in aumento e in diminuzione da apportare alle risultanze del conto economico, quali, in particolare, quelle concernenti gli ammortamenti, le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale, le differenze su cambi per i debiti e i crediti in valuta.

Sopravvenienze attive

La lett. a) dell'art. 9 del decreto in commento modifica l'art. 88, comma 3, lett. b), del TUIR, in materia di sopravvenienze attive. Nel suddetto articolo sono considerati sopravvenienze attive i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lett. g) e h) del comma 1 dell'art. 85 del TUIR (ossia i contributi in denaro o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto e i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge) e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili, indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato.

Variazioni delle rimanenze

La lett. b) dell'art. 9 del decreto in commento modifica l'art. 92 del TUIR, in materia di variazioni delle rimanenze, sostituendo integralmente il comma 6. La nuova disciplina conferma che i prodotti in corso di lavorazione, per i quali non trova applicazione l'art. 93 del TUIR (ossia che non abbiano natura ultrannuale), in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso. Tuttavia, essa estende tale modalità di contabilizzazione anche alle opere e alle forniture in corso, prevedendo, inoltre, che le imprese che contabilizzano in bilancio tali opere, forniture e servizi con il metodo della percentuale di completamento, in conformità ai corretti principi contabili, applicano il suddetto metodo anche ai fini della determinazione del reddito.

Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

La lett. c) modifica l'art. 93, in materia di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, sostituendo integralmente il comma 6. Il nuovo comma 6 prevede che, in deroga alle disposizioni dei commi 1, 2 e 4, le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi valutando le rimanenze al costo e imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale sono consegnate le opere o ultimati i servizi e le forniture, in conformità ai corretti principi contabili, applicano tale metodo anche ai fini della determinazione del reddito.

Abrogazione norme generali sulle valutazioni dei crediti e debiti in valuta

La lett. d) abroga il comma 3 dell'art. 110, in materia di norme generali sulle valutazioni dei crediti e debiti in valuta. Tale norma prevedeva che la valutazione secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio dei crediti e debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del Codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, non assume rilevanza. Si tiene conto della valutazione al cambio della data di chiusura dell'esercizio delle attività e delle passività per le quali il rischio di cambio è coperto, qualora i contratti di copertura siano anch'essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio.

Divergenze tra i valori contabili e fiscali

Il comma 5 dell'art. 10 del decreto in commento prevede la facoltà per i contribuenti di riallineare le divergenze tra i valori contabili e fiscali degli elementi patrimoniali che emergono

in dipendenza delle previsioni dei commi da 1 a 4 ai fini IRES, IRAP, nonché di eventuali addizionali, sulla base di quanto disposto dagli articoli successivi.

Divergenza tra valori contabili e valori fiscali degli elementi patrimoniali

Il comma 6 dell'art. 10 del decreto in commento reca la definizione di divergenza tra valori contabili e valori fiscali degli elementi patrimoniali: in particolare, essa consiste nella divergenza dipendente dalle operazioni pregresse, che sono diversamente qualificate, classificate o imputate temporalmente rispetto alle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali previste dal precedente regime contabile e fiscale, nonché quella determinata dai maggiori o minori valori delle attività o passività patrimoniali, anche se preesistenti.

Divergenze strutturali

Il comma 7 dell'art. 10 del decreto in commento stabilisce che le disposizioni dell'articolo non si applicano alle divergenze strutturali. Si intendono per divergenze strutturali quelle che si determinano a causa del mancato riconoscimento, ai fini fiscali, a titolo definitivo, dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio.

Divergenza tra valori contabili e valori fiscali degli elementi patrimoniali

Il comma 8 dell'art. 10 del decreto in commento stabilisce che le disposizioni di cui ai commi da 1 a 7 si applicano, in quanto compatibili, anche ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Divergenze tra i valori contabili e fiscali assunte distintamente ai fini IRES

Il comma 9 dell'art. 10 del decreto in commento, infine, prevede che le divergenze tra i valori contabili e fiscali sono assunte distintamente ai fini IRES e IRAP. Infatti, come sostenuto anche nella relazione illustrativa, le divergenze riallineabili ai fini IRES non necessariamente coincidono con quelle riallineabili ai fini IRAP e, ai sensi del comma 9, le due "basi imponibili" vanno tenute distinte (anche ai fini dell'applicazione delle imposte sostitutive).

REGIMI DI RIALLINEAMENTO

Nello specifico, il comma 1 dell'art. 11 del decreto in commento determina l'ambito di applicazione del riallineamento. La norma prevede che esso possa essere attuato sulla totalità delle differenze positive e negative esistenti all'inizio del periodo d'imposta e derivanti dalle fattispecie già indicate nell'art. 10, con esclusione di quelle previste dal comma 7 del medesimo art. 10. Il comma 2 dell'art. 11 del decreto in commento prevede la possibilità di attuazione del riallineamento anche alle singole fattispecie, ossia le componenti reddituali e patrimoniali delle operazioni aventi la medesima natura, ai fini delle qualificazioni di bilancio, nonché ai singoli maggiori o minori valori delle attività o passività patrimoniali. Il secondo periodo stabilisce, altresì, che a ciascun saldo positivo oggetto di riallineamento è applicata l'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP, con aliquota, rispettivamente, del 18% e del 3% sul relativo importo, cui sommare eventuali addizionali o maggiorazioni. Il saldo negativo non è deducibile. La disposizione prevede che il riallineamento ha effetto a partire dal periodo d'imposta in cui sono emerse le divergenze; la relativa opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo d'imposta. Si stabilisce che il versamento dell'imposta avvenga in un'unica soluzione, entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative al periodo d'imposta in cui sono emerse le divergenze. Il comma 3 dell'art. 11 del decreto in commento prende in considerazione l'ipotesi in cui il contribuente decida di non avvalersi del riallineamento di cui al comma 1. In tale caso, i maggiori valori comunque iscritti sugli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali risultanti dalle operazioni di cui all'art. 10, comma 1, lett. g), possono essere riconosciuti esclusivamente ai sensi dell'art. 176, comma 2-ter, del TUIR, come modificato dall'art. 12. Il comma 4 dell'art. 11 del decreto in commento sancisce l'applicazione delle norme in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso e sanzioni previste ai fini delle imposte sui redditi.

AFFRANCAMENTO STRAORDINARIO DELLE RISERVE

Il comma 1 dell'art. 14 del decreto in commento, nel primo periodo, prevede la possibilità di affrancare i saldi attivi di rivalutazione, le riserve e i fondi, in sospensione di imposta, esistenti nel bilancio dell'esercizio 2023. Più nel dettaglio, la norma dispone che i saldi attivi di rivalutazione, le riserve e i fondi, in sospensione di imposta, esistenti nel bilancio dell'esercizio 2023, che residuano al termine dell'esercizio 2024, possono essere affrancati, in tutto o in parte, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura del **10%**. Al secondo periodo si disciplina la modalità di liquidazione dell'imposta sostitutiva. In particolare, la disposizione indica che l'imposta sostitutiva è liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 ed è versata obbligatoriamente in quattro rate di pari importo. La prima di queste quattro rate, da versare con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al medesimo periodo d'imposta e le altre con scadenza entro il termine, rispettivamente, previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.