

SPECIAL

taxnews

Legge di
Bilancio 2025
(L. 30/12/24n. 207)

*Le principali
novità per le
imprese*



► Novità in materia di imposte sui redditi

- Rivalutazione del costo fiscale delle partecipazioni e dei terreni (Art. 1, co. 30)
- Assegnazione agevolata beni ai soci (Art. 1, co. 31-36)
- Obbligo di tracciabilità delle spese di trasferta, delle spese di rappresentanza e per omaggi (Art. 1, co. 81)
- Lavoratori frontalieri in Svizzera e norma di interpretazione autentica retribuzioni convenzionali da lavoro dipendente prestato all'estero (Art. 1, co. 97-98)
- Imposta sostitutiva per i premi di risultato (Art. 1, co. 385)
- Modifica alle soglie del *fringe benefit* e *fringe benefit* auto date in uso promiscuo ai dipendenti (Art. 1, co. 390-391)
- Super deduzione per nuove assunzioni (Art. 1, co. 399-400)
- IRES premiale (Art. 1, co. 436-444)
- Deducibilità dei costi per *stock options* per i soggetti IAS *adopter* (Art. 1, co. 862 e 863)

► Novità in materia di Iva

- Servizi di gestione e smaltimento dei rifiuti «non riciclabili» (Art. 1, co. 49)
- *Reverse charge* nei settori dei trasporti e della logistica (Art. 1, co. 57-63)

► Novità in materia di agevolazioni

- Modifiche al regime delle detrazioni ecobonus e sismabonus (Art. 1, co. 55)
- Modifiche alla regolamentazione del credito d'imposta "Transizione 5.0" (Art. 1, co. 427-429)
- Le novità in materia di crediti d'imposta per investimenti 4.0 (Art. 1, co. 445-448)
- Proroga del credito di imposta per la quotazione delle PMI (Art. 1, co. 449)
- Riversamento del credito di imposta R&D (Art. 1, co. 458-460)
- Rifinanziamento Nuova Sabatini (Art. 1, co. 461)
- Proroga del credito di imposta per investimenti nella ZES unica (Art. 1, co. 485-491)

► Novità in materia di accise

- Estensione dell'obbligo di utilizzo dell'e-DAS (Art. 1, co. 45)
- Procedimenti amministrativi dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli in materia di tariffe di vendita di tabacchi e prodotti assimilati (Art. 1, co. 46 e 47)
- Accise sulla birra (Art. 1, co. 72-73)
- Memorizzazione delle fatture elettroniche (Art. 1, co. 80)
- Esenzione della garanzia per i trasferimenti nazionali di prodotti da fumo sottoposti al regime fiscale previsto dal testo unico delle accise (Art. 1 co. 434-435)





Rivalutazione del costo fiscale delle partecipazioni e dei terreni (Art. 1, co. 30)

Con l'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2025, viene resa permanente la possibilità di rivalutare il costo fiscale delle partecipazioni (sia quotate che non) e dei terreni, agricoli ed edificabili, di proprietà di privati, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti senza una stabile organizzazione in Italia.

La norma (artt. 5 e 7 della L. 448/2001) prevede, dunque, ora la possibilità a regime di rivalutare i succitati beni, posseduti alla data del 1° gennaio di ciascun anno, dai sopra menzionati soggetti (al di fuori del regime d'impresa), mediante:

- la predisposizione di una perizia giurata di stima da parte di un professionista qualificato, entro e non oltre il 30 novembre del relativo anno, volta ad attestare il valore normale di detti beni;
- il versamento, sempre entro il 30 novembre del relativo anno, di un'imposta sostitutiva, calcolata in misura pari al 18% (rispetto al 16% utilizzato negli anni precedenti) di tale valore. L'imposta sostitutiva può essere versata in un'unica soluzione oppure in tre rate annuali di pari importo, a partire dalla predetta data del 30 novembre e applicando un tasso d'interesse del 3% sulle rate successive alla prima.

Per le partecipazioni quotate possedute al 1° gennaio di ciascun anno, il valore normale viene determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre dell'anno precedente, ai sensi di quanto disposto dall'art. 9, c. 4, lett. a), TUIR.

Chi effettua una nuova rivalutazione su una partecipazione o un terreno già rivalutato può evitare di pagare le rate residue della precedente rivalutazione. Inoltre, è possibile sottrarre l'imposta sostitutiva già versata dall'importo dovuto per la nuova rivalutazione, come stabilito dall'art. 7 del D.L. 70/2011.

Si sottolinea, inoltre, che questo regime agevolato non sarà applicabile per le società ed enti commerciali non residenti di cui all'art. 73, co. 1, lett. d), TUIR, che si avvalgono del regime di *participation exemption* introdotto dalla Legge di Bilancio dello scorso anno (art. 1, co. 59, L. 213/2023).

Assegnazione agevolata beni ai soci (Art. 1, co. 31-36)

Con la Legge di Bilancio 2025, viene reintrodotta, a distanza di soli due anni dall'ultima applicazione, la possibilità di procedere con l'assegnazione o la cessione agevolata dei beni ai soci. Questa misura, già prevista dalla Legge di Bilancio 2023 (art. 1, co. 100-105 della L. 197/2022), è stata riproposta con i commi da 31 a 36 dell'articolo 1 della nuova normativa. La sostanza dell'intervento rimane invariata, ma vengono aggiornati i termini temporali per l'attuazione delle operazioni agevolate, confermando il carattere temporaneo del regime fiscale.

Il beneficio si applica alle società commerciali che assegnano o cedono beni, siano essi immobili (con l'eccezione di quelli strumentali per destinazione) o beni mobili registrati non strumentali, ai propri soci. Tuttavia, per accedere a questa agevolazione, è necessario che entro il 30 settembre 2024 tutti i soci risultino iscritti nel libro soci, laddove obbligatorio, oppure che siano stati registrati entro 30 giorni dall'entrata in vigore della legge, in base a un titolo di trasferimento con data certa anteriore al 1° ottobre 2024.

Le società che completano le operazioni di assegnazione o cessione entro il 30 settembre 2025 possono beneficiare di un'imposta sostitutiva, in misura pari all'8%, calcolata sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati ed il loro costo fiscalmente riconosciuto. Per le società considerate non operative per almeno 2 anni nel triennio 2022-2024, l'aliquota è invece fissata al 10,5%. Per la determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva dell'8% è possibile assumere, in luogo del valore normale degli immobili, il loro valore catastale.

L'imposta sostitutiva deve essere versata per il 60% del relativo ammontare entro il 30 settembre 2025 e la restante parte entro il 30 novembre 2025.



Lo stesso regime agevolato si applica anche alle società il cui oggetto principale o esclusivo è la gestione di beni non strumentali, sia immobili sia mobili registrati, che optano per la trasformazione in società semplici. Anche in questo caso, il termine ultimo per completare la trasformazione è fissato al 30 settembre 2025.

Nel caso in cui, in seguito all'assegnazione dei beni ai soci o alla trasformazione in società semplice, vengano annullate delle riserve in sospensione d'imposta trova applicazione un'imposta sostitutiva del 13%.

In caso di trasformazione, il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote detenute dai soci deve essere incrementato della differenza che è stata assoggettata all'imposta sostitutiva.

Inoltre, è importante sottolineare che per i soci che ricevono i beni assegnati dalla società, non si applica la presunzione di distribuzione prioritaria degli utili o delle riserve di utili ma il valore normale dei beni ricevuti, al netto di eventuali debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.

Da ultimo, merita ricordare che, nell'ambito delle succitate operazioni agevolate, le aliquote dell'imposta di registro proporzionale sono ridotte alla metà e le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

Obbligo di tracciabilità delle spese di trasferta, delle spese di rappresentanza e per omaggi (Art. 1, co. 81)

Con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (e, quindi, dall'esercizio 2025 per i soggetti «solari»), per contrastare fenomeni evasivi (come chiarito dalla relazione tecnica al disegno di Legge di Bilancio 2025), l'art. 1 co. 81 della Legge 207/2024 è intervenuto all'articolo 51, co. 5, TUIR, all'art. 95, co. 3, TUIR, ed all'art. 108, co. 2, TUIR, introducendo degli obblighi di tracciabilità in relazione alle spese sostenute per le trasferte dei dipendenti ed alle spese di rappresentanza e per omaggi.

In particolar modo è stato previsto che:

- non concorrano a formare il reddito di lavoro dipendente, se i relativi pagamenti sono eseguiti con metodi tracciabili, i rimborsi delle spese per le trasferte o le missioni, di cui all'art. 51, co. 5, TUIR, relativamente alle spese di vitto, alloggio e viaggio e trasporto effettuati mediante taxi o noleggio con conducente;
- il pagamento con mezzi tracciabili di dette spese valga anche ai fini della deducibilità del relativo costo in capo al datore di lavoro. La stessa regola trova applicazione per la deducibilità in capo al committente delle somme rimborsate a tale titolo ai lavoratori autonomi (art. 95, co. 3, TUIR);
- le spese di rappresentanza e quelle per omaggi, di cui all'art. 108, co. 2, TUIR sono, del pari, deducibili solo se i relativi pagamenti sono stati eseguiti con metodi tracciabili.

I mezzi tracciabili con cui eseguire il pagamento sono:

- versamento bancario o postale;
 - altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, D. Lgs. 241/97 (ad es. carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari).
-



Lavoratori frontalieri in Svizzera e norma di interpretazione autentica retribuzioni convenzionali da lavoro dipendente prestato all'estero (Art. 1, co. 97-98)

La Legge di Bilancio 2025, introduce nuove disposizioni per i lavoratori frontalieri che operano in Svizzera e per quelli italiani all'estero che rientrano in Italia settimanalmente.

L'articolo 1, commi 97-98, recepisce le modifiche previste dall'accordo Italia-Svizzera entrato in vigore nel 2023, nonostante il protocollo operativo sia ancora in fase di definizione e offre un'interpretazione autentica dell'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, estendendo il regime delle retribuzioni convenzionali.

Lavoratori frontalieri in Svizzera: principali novità

Fino alla ratifica del Protocollo di modifica, i frontalieri definiti dall'articolo 2, lettera b), dell'Accordo, compresi quelli nel regime transitorio dell'articolo 9, possono svolgere fino al 25% dell'attività lavorativa in modalità di telelavoro presso il domicilio nello Stato di residenza, senza perdere lo status di frontaliere.

Dal punto di vista fiscale, il telelavoro svolto presso il domicilio del lavoratore fino al 25% del tempo di lavoro è considerato come effettuato presso il datore di lavoro nell'altro Stato contraente.

Frontalieri e distaccati: chiarimenti normativi

Il comma 98 specifica, con una norma di interpretazione autentica, che possono beneficiare del regime delle retribuzioni convenzionali, di cui all'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, anche i redditi da lavoro dipendente svolto all'estero in via continuativa e come esclusivo oggetto del rapporto da parte di lavoratori che, nei 12 mesi, soggiornano per più di 183 giorni all'estero, ma rientrano settimanalmente in Italia.

Tali lavoratori possono, quindi, beneficiare del regime delle retribuzioni convenzionali, calcolando la base imponibile sui valori forfettari annuali per settore, anziché sui redditi effettivi. Questo chiarimento normativo ha effetto retroattivo in quanto norma di interpretazione autentica.

Imposta sostitutiva per i premi di risultato (Art. 1, co. 385)

La Legge di Bilancio 2025 introduce importanti conferme per quanto riguarda i premi di risultato, prorogando l'applicazione dell'imposta sostitutiva agevolata al 5% per il triennio 2025-2027.

Questa aliquota, più favorevole rispetto al 10% previsto dalla normativa ordinaria, si applica ai premi legati a miglioramenti di produttività, redditività, qualità, efficienza o innovazione, incentivando le aziende a premiare il merito e i risultati raggiunti dai propri dipendenti.

Per accedere all'agevolazione, è fondamentale che i premi siano previsti da contratti collettivi aziendali o territoriali stipulati in conformità alle normative vigenti, in particolare all'art. 51 del D.Lgs. n. 81/2015. Questi contratti devono essere depositati presso l'Ispettorato Nazionale del Lavoro entro 30 giorni dalla sottoscrizione.

I premi devono avere un importo variabile ed essere strettamente legati al raggiungimento di obiettivi prefissati, misurabili e verificabili attraverso criteri chiari e oggettivi. Il raggiungimento di questi obiettivi deve essere documentato in un periodo di riferimento congruo, che permetta di dimostrare l'incremento rispetto a parametri precedenti.

L'importo massimo dei premi che possono beneficiare dell'imposta sostitutiva è pari a 3.000 Euro lordi per ciascun lavoratore. Tuttavia, per le aziende che coinvolgono attivamente i dipendenti nell'organizzazione del lavoro, questo limite può salire a 4.000 Euro, purché i contratti collettivi siano stati stipulati prima del 24 aprile 2017. Possono accedere al beneficio i lavoratori che, nel precedente periodo di imposta, hanno percepito un reddito da lavoro subordinato non superiore a 80.000 Euro, includendo eventuali redditi derivanti da altri datori di lavoro o rapporti assimilati.



Modifica alle soglie del *fringe benefit* e *fringe benefit* auto date in uso promiscuo ai dipendenti (Art. 1, co. 48 e co. 390-391)

L'art. 1, co. 390 e 391, della Legge 207/2024, conferma, anche per i periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027, la disciplina derogatoria, già introdotta per il 2024, che prevede l'incremento temporaneo della soglia di non imponibilità dei *fringe benefit*.

In particolar modo, il comma 390 prevede che, in deroga a quanto previsto dall'art. 51, co. 3, TUIR, «... non concorrono a formare il reddito, entro il limite complessivo di 1.000 euro, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, delle spese per la locazione dell'abitazione principale o per gli interessi sul mutuo relativo all'abitazione principale». Il suddetto limite è elevato a 2.000 Euro per i lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico, compresi figli nati fuori dal matrimonio riconosciuti e adottivi, affiliati o affidati. La condizione di cui sopra sembrerebbe soddisfatta anche qualora il figlio sia a carico ripartito con l'altro genitore, nonché qualora il lavoratore non benefici della detrazione fiscale per il figlio a carico, in ragione del riconoscimento dell'assegno unico e universale (Circ. n. 23/2023).

In caso di superamento del limite, concorre a formare il reddito di lavoro dipendente l'intero importo, e non solo l'eccedenza. I datori di lavoro devono fornire informativa alle rappresentanze sindacali unitarie, laddove presenti, della citata misura, ed il lavoratore dipendente deve dichiarare al datore di lavoro di avervi diritto, comunicandogli, tra gli altri dati, il codice fiscale dei figli (co. 391).

Ai fini del raggiungimento degli obiettivi di transizione ecologica ed energetica, l'art. 1 co. 48, della Legge di Bilancio, sostituisce la lettera a) del co. 4 dell'art. 51 del TUIR, in materia di tassazione dei redditi di lavoro dipendente nei casi di concessione in uso promiscuo ai dipendenti di autoveicoli, ex art. 54, co. 1 lett. a), c), m) del Codice della strada, motocicli e ciclomotori, superando la precedente disciplina basata sulle emissioni di anidride carbonica, introdotta dall'art. 1, co. 632, della L. 160/2019.

La nuova legge prevede che per i veicoli di nuova immatricolazione, concessi in uso promiscuo ai dipendenti con contratti stipulati dall'1.1.2025, il *fringe benefit* sia calcolato in misura pari al 50% dell'importo delle tariffe ACI corrispondenti a una percorrenza convenzionale annua di 15.000 km e calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali elaborate dall'ACI. L'importo è ridotto al 20% in caso di veicoli elettrici ibridi *plug-in* ed al 10% per veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica. Pertanto, la normativa favorisce l'acquisto di autovetture elettriche o ibride (*plug-in*).

È importante considerare che gli importi debbono essere assunti al netto dell'ammontare eventualmente trattenuto al dipendente e ragguagliati ad anno.

Super deduzione per nuove assunzioni (Art. 1, co. 399-400)

E' prevista la proroga per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi (i.e. 2025, 2026 e 2027 per i soggetti «solari») della super-deduzione prevista dall'art. 4, D. Lgs. n. 216/2023, ai fini delle imposte sui redditi, in relazione agli incrementi occupazionali. In particolar modo, in base a detta normativa, per i titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo, il costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato è incrementato di un importo pari al 20% del costo riferibile all'incremento occupazionale.

Per accedere alla super deduzione, devono essere rispettate le seguenti condizioni:

- nel periodo di riferimento agevolato (es. 2025) devono essere assunti nuovi dipendenti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato;



- il numero di dipendenti a tempo interminato al termine del periodo agevolato (es. 2025) deve essere superiore al numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo precedente (es. 2024), tenendo conto, nel calcolo, di eventuali decrementi in capo a società controllate o collegate o facenti capo al medesimo soggetto (cd. incremento occupazionale);
- il numero totale dei dipendenti (compresi quelli a tempo determinato) alla fine del periodo agevolato (es. 2025) deve essere superiore a quello medio del periodo precedente (es. 2024) (cd. incremento occupazione complessivo).

In presenza di incremento occupazionale, il costo da assumere ai fini del calcolo della maggiorazione è pari al minore importo tra il costo effettivamente riferito ai nuovi assunti con contratto a tempo indeterminato e l'incremento del costo complessivo del personale dipendente nel periodo di riferimento, incluso quello a tempo determinato, rispetto a quello relativo al periodo precedente.

L'agevolazione opera ai fini delle imposte sui redditi e si sostanzia in una variazione in diminuzione da effettuarsi in dichiarazione.

Nella determinazione degli acconti delle imposte sui redditi dovuti per il 2025, 2026 e 2027 non si tiene conto delle disposizioni in esame qualora si adotti il metodo previsionale. Inoltre, qualora si adotti il metodo storico per il 2026, 2027 e 2028 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando l'art. 4 del D.Lgs. n. 216/2023.

IRES premiale (Art. 1, co. 436-444)

Solo per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (i.e. 2025 per i soggetti «solari»), viene prevista la riduzione dell'aliquota IRES dal 24% al 20% sul reddito di impresa dichiarato per le società ed enti di cui all'art. 73, co. 1 lett. a), b) e d) del TUIR, al ricorrere di entrambe le seguenti condizioni:

- che una quota, non inferiore all'80% degli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024, sia accantonata ad apposita riserva;
- che un ammontare, non inferiore al 30% dei suddetti utili accantonati - e comunque non inferiore al 24% degli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 - sia destinato all'acquisto, anche mediante leasing, di beni strumentali nuovi 4.0/5.0 (di ammontare comunque non inferiore a 20.000 euro) destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, realizzati a decorrere dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2025 ed entro la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024.

La riduzione d'aliquota spetta a condizione che nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (i.e. 2025 per i soggetti «solari»):

- il numero di unità lavorative per anno non sia diminuito rispetto alla media del triennio precedente (i.e. 2022-2024 per i soggetti «solari»);
- siano effettuate nuove assunzioni di dipendenti a tempo indeterminato, con incremento occupazionale in misura pari almeno all'1% del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e, comunque, in misura non inferiore a un lavoratore dipendente con contratto a tempo indeterminato;
- non sia stato fatto ricorso all'istituto della cassa integrazione guadagni nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 o in quello successivo.

Le imprese beneficiarie decadono dall'agevolazione, con conseguente recupero della stessa, nel caso in cui:

- la quota di utile accantonata a riserva sia distribuita entro il secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (i.e. entro il 31 dicembre 2026 per i soggetti «solari»);



- i beni oggetto di investimento siano dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa ovvero destinati stabilmente a strutture produttive localizzate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione dell'investimento (i.e. entro il 2030 se effettuati nel 2025).

La riduzione dell'aliquota non si applica alle società ed enti in liquidazione ordinaria, assoggettati a procedure concorsuali di natura liquidatoria, nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 o che determinano il proprio reddito imponibile, anche parzialmente, sulla base di regimi forfettari.

Sono previste specifiche regole in caso di adesione al consolidato o alla trasparenza, mentre non sono previste riduzioni in relazione ad addizionali (ad esempio l'addizionale IRES del 3,5% per gli intermediari finanziari) o a maggiorazioni (ad esempio, la maggiorazione del 10,5% per le società non operative).

Nella determinazione degli acconti per il periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2025 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le suddette disposizioni.

Con decreto del MEF di futura emanazione saranno adottate le disposizioni attuative e di coordinamento, nonché disciplinate le modalità di recupero dell'agevolazione nei casi di decadenza del beneficio.

Deducibilità dei costi per *stock options* per i soggetti IAS adopter (Art. 1, co. 862 e 863)

L'art. 1, co. 862, aggiunge, all'art. 95 co. 6 del TUIR, il co. 6-bis.

Lo stesso specifica che, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la deduzione degli oneri contabilizzati in relazione ai piani di *stock option* è posticipata al momento dell'effettiva assegnazione degli strumenti finanziari.

Di fatto, la norma differisce la deduzione del costo al momento dell'esercizio delle opzioni concesse, a prescindere dalla data di delibera del piano. Ciò permette di allineare la deduzione del costo per l'impresa con l'insorgere del presupposto imponibile IRPEF in capo al beneficiario. La norma raggiunge inoltre l'obiettivo di eliminare il diritto alla deduzione dell'onere in tutte quelle situazioni in cui il piano non si perfeziona ad esempio a causa di condizioni di mercato che non lo rendono conveniente per i beneficiari.

La nuova regola si applica ai piani i cui oneri sono rilevati per la prima volta nei bilanci relativi all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2025.

La relazione illustrativa sottolinea che: «*per ragioni di coerenza sistematica, la modifica del regime si applica anche per i soggetti che adottano in bilancio i principi contabili nazionali e rappresentano le operazioni in esame con le regole contenute nell'IFRS 2*». Ciò potrebbe accadere sulla base di quanto previsto dal documento OIC 11, a detta del quale, qualora un principio contabile internazionale risulti coerente con i postulati definiti dal medesimo principio contabile nazionale e non vi siano altri principi OIC applicabili, anche in via analogica, il redattore del bilancio può fare riferimento a tali principi internazionali per individuare, caso per caso, una politica contabile appropriata.



Servizi di gestione e smaltimento dei rifiuti «non riciclabili» (Art. 1, co. 49)

L'art. 1, co. 49, della Legge di Bilancio modifica l'ambito di applicazione dell'aliquota IVA del 10% stabilita per alcune prestazioni relative alla gestione ed allo stoccaggio dei rifiuti (di cui al n. 127 - *sexiesdecies* della tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/72).

In particolar modo vengono escluse dall'ambito di applicazione dell'aliquota IVA al 10% le prestazioni aventi ad oggetto il «conferimento in discarica e l'incenerimento senza recupero efficiente di energia» di rifiuti urbani e di rifiuti speciali. Per questa tipologia di prestazioni, torna dunque applicabile l'aliquota ordinaria del 22%.

Reverse charge nei settori dei trasporti e della logistica (Art. 1, co. 57-63)

Le disposizioni qui in commento prevedono l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* alle prestazioni di servizi effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali caratterizzati da un prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo, rese nei confronti di imprese che svolgono attività nel settore dei trasporti e della logistica. Tale modifica è peraltro condizionata al rilascio di apposita misura di deroga alla Direttiva 2006/112/CE da parte del Consiglio dell'Unione Europea e non trova applicazione per le operazioni effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche e di altri enti e società di cui all'art. 17-ter, D.P.R. 633/72, né alle agenzie per il lavoro, di cui all'art. 4, D. Lgs. 276/2003.

Nell'attesa del rilascio di detta misura di deroga, viene, inoltre, introdotto un regime, attivabile in via transitoria, mediante il quale, in relazione alle succitate tipologie di operazioni, il prestatore del servizio ed il committente possono optare per il versamento dell'IVA da parte del committente in nome e per conto del prestatore (che è solidalmente responsabile dell'imposta dovuta).

L'opzione deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate, ha validità triennale e comporta l'obbligo di versamento dell'IVA mediante modello F24 da parte del committente senza possibilità di compensazione orizzontale del debito con altri crediti tributari o contributivi.



Modifiche al regime delle detrazioni ecobonus e sismabonus (Art. 1, co. 55)

La Legge di Bilancio 2025 introduce significative modifiche al regime delle detrazioni fiscali per interventi di recupero edilizio, riqualificazione energetica e miglioramento antisismico degli edifici.

Modifiche al regime di detrazione per l'ecobonus

Per quanto riguarda gli interventi finalizzati al risparmio energetico, noti come ecobonus, la norma interviene rimodulando le aliquote di detrazione. Attualmente, questa agevolazione consente una detrazione dall'IRPEF o dall'IRES ripartita in 10 rate annuali di pari importo, con percentuali variabili a seconda del tipo di intervento, del tipo di immobile coinvolto (singola unità o edificio condominiale) e dell'anno in cui le spese sono sostenute. Ad esempio, fino al 31 dicembre 2024, la detrazione è pari al 65% per la maggior parte degli interventi, ovvero al 50% per alcuni tipi di spesa.

La nuova normativa stabilisce che le spese documentate sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027 siano soggette a una detrazione ridotta, applicata in misura fissa per tutte le tipologie di interventi agevolabili. Le aliquote previste sono:

- 36% delle spese sostenute nel 2025;
- 30% delle spese sostenute nel 2026 e nel 2027.

Tuttavia, viene specificato che alcuni interventi sono esclusi da questa agevolazione. In particolare, non possono beneficiare della detrazione le spese relative alla sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili.

Un'ulteriore agevolazione è prevista per gli interventi effettuati sulle prime case. Per le spese sostenute dai proprietari o dai titolari di diritti reali su unità immobiliari adibite ad abitazione principale, le aliquote sono maggiorate:

- al 50% delle spese sostenute nel 2025 (rispetto al 36% ordinario);
- al 36% delle spese sostenute nel 2026 e nel 2027 (rispetto al 30% ordinario).

Modifiche al bonus per interventi di ristrutturazione edilizia

Anche le detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio (art. 16, co. 1 del D.L. n. 63/2013) sono state riviste. La norma prevede che, per le spese sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, sia applicabile una detrazione pari:

- al 36% delle spese sostenute nel 2025;
- al 30% delle spese sostenute nel 2026 e nel 2027.

Tale detrazione si applica fino a un limite massimo di 96.000 Euro per unità immobiliare. Anche in questo caso, gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie alimentate a combustibili fossili sono esclusi dall'agevolazione.

Analogamente all'ecobonus, per gli interventi effettuati su prime case è prevista una maggiorazione delle aliquote. Le percentuali sono innalzate al 50% nel 2025 ed al 36% negli anni 2026 e 2027, purché le spese siano sostenute dai proprietari o dai titolari di diritti reali sull'abitazione principale.

Interventi sul sismabonus

La disciplina del sismabonus (art. 16, co. 1-*septies* del D.L. n. 63/2013) è stata modificata in modo simile a quanto previsto per le ristrutturazioni edilizie e l'ecobonus. Le spese documentate relative ad interventi antisismici sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027 saranno detraibili con le seguenti percentuali:

- 36% delle spese sostenute nel 2025;
- 30% delle spese sostenute nel 2026 e nel 2027.

Anche in questo caso, per i titolari di diritti reali su immobili adibiti ad abitazione principale, le aliquote sono innalzate al 50% nel 2025 ed al 36% negli anni successivi, garantendo una maggiore convenienza per gli interventi sulle prime case.



Modifiche alla regolamentazione del credito d'imposta "Transizione 5.0" (Art. 1, co. 427-429)

I commi da 427 a 429 della Legge di Bilancio 2025, introducono una serie di modifiche alla regolamentazione del credito d'imposta Transizione 5.0, previsto dall'art. 38 del D.L. n. 19/2024.

Tali cambiamenti mirano ad ottimizzare l'efficacia di questo strumento fiscale, ampliandone l'applicabilità e rendendolo più attrattivo per le imprese e gli altri soggetti coinvolti. Nel dettaglio, le nuove disposizioni prevedono:

- il coinvolgimento delle società di servizi energetici (ESCo): il credito d'imposta può essere riconosciuto, oltre che alle imprese, anche alle ESCo certificate. Questa estensione mira a favorire l'adozione di soluzioni innovative e sostenibili attraverso la collaborazione con società specializzate nella gestione dell'efficienza energetica;
- modifiche ai criteri di calcolo per moduli fotovoltaici: per alcune casistiche legate all'acquisto di moduli fotovoltaici, vengono rivisti i parametri utilizzati per determinare la base imponibile su cui calcolare il credito d'imposta;
- unificazione delle prime due soglie di investimento con applicazione di una sola aliquota: lo scaglione di investimenti fino a 2,5 milioni di Euro (cui corrispondeva un credito con aliquota variabile dal 35 al 45% a seconda dell'efficientamento energetico ottenibile) viene accorpato allo scaglione da 2,5 a 10 milioni di Euro (cui corrispondeva una aliquota variabile dal 15 al 25%). Conseguentemente, per gli investimenti fino a 10 milioni di Euro trova ora applicazione un credito di imposta con aliquota variabile dal 35% al 45% a seconda dell'efficientamento energetico ottenibile (pari a quella originariamente applicabile al solo primo scaglione). Per gli investimenti da 10 a 50 milioni di Euro rimane invece ferma l'aliquota variabile dal 5 al 25%;
- risparmio energetico nelle società di locazione operativa: per le aziende che operano nel settore della locazione operativa, si stabilisce che il risparmio energetico può essere valutato in relazione ai consumi del noleggiante o, in alternativa, del locatario, a seconda del caso;
- contributo al risparmio energetico: viene definita con maggiore chiarezza la misura in cui gli investimenti sostenuti grazie al credito d'imposta industria 4.0 contribuiscono al risparmio energetico complessivo;
- riduzione garantita dei consumi in determinati progetti: si specifica che, per progetti innovativi realizzati tramite una ESCo, il conseguimento della riduzione dei consumi energetici è considerato automatico se sussistono determinate condizioni;
- cumulabilità con altri incentivi: il credito d'imposta è cumulabile con il credito per investimenti nelle Zone Economiche Speciali (ZES unica - Mezzogiorno) e nelle Zone Logistiche Semplificate (ZLS), offrendo così una maggiore sinergia tra le diverse misure di sostegno;
- compatibilità con programmi europei: è consentita la cumulabilità del credito d'imposta con agevolazioni derivanti da programmi o strumenti dell'Unione Europea, purché il cumulo non riguardi le stesse componenti di costo per i singoli investimenti.

Le disposizioni sopra descritte si applicano agli investimenti avviati a partire dal 1° gennaio 2024. Per quanto riguarda l'incremento delle aliquote, l'effettiva fruizione per i progetti di investimento ammessi a prenotazione dal 1° gennaio 2024 e fino all'entrata in vigore della Legge di Bilancio, è subordinata ad una comunicazione positiva del GSE, nei limiti delle risorse finanziarie disponibili per sostenere tale misura.



Le novità in materia di crediti d'imposta per investimenti 4.0 (Art. 1, co. 445-448)

L'art. 1, co. 445-448, della Legge di Bilancio ha apportato alcune modifiche alla disciplina del bonus investimenti 4.0 di cui all'art. 1, commi 1051-1063, della L. 178/2020.

In primo luogo, viene prevista l'abrogazione dal 2025 del credito di imposta per beni immateriali 4.0, ex art. 1058-ter L. 178/2020. A seguito della modifica, quindi, il bonus può essere fruito limitatamente agli investimenti effettuati entro il 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.

Inoltre, per il credito di imposta beni strumentali materiali 4.0 viene fissato un limite massimo di spesa di 2.200 milioni di euro 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.

Tuttavia tale limite di spesa non opera in relazione agli investimenti per i quali entro la data di pubblicazione della Legge di Bilancio 2025 (i.e. 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.

Ai fini del rispetto del limite di spesa, l'impresa dovrà trasmettere telematicamente al Ministero delle Imprese e del Made in Italy (MIMIT) una comunicazione concernente l'ammontare delle spese sostenute ed il relativo credito d'imposta maturato sulla base del modello di cui al Decreto direttoriale del 24 aprile 2024, adottato in attuazione dell'art. 6 del D.L. n. 39/2024. Con apposito Decreto direttoriale del MIMIT saranno apportate le necessarie modifiche a tale Decreto, anche per quanto concerne il contenuto, le modalità ed i termini di invio delle nuove comunicazioni.

Ai fini della fruizione del credito d'imposta dei beni materiali 4.0, ex art. 1057-bis della L. 178/2020, il MIMIT trasmette all'Agenzia delle Entrate l'elenco delle imprese beneficiarie con l'ammontare del relativo credito d'imposta utilizzabile in compensazione secondo l'ordine cronologico di ricevimento delle comunicazioni.

Al raggiungimento dei limiti di spesa previsti, il MIMIT ne darà immediata comunicazione mediante pubblicazione sul proprio sito istituzionale, anche al fine di sospendere l'invio delle richieste per la fruizione dell'agevolazione.

Proroga del credito di imposta per la quotazione delle PMI (Art. 1, co. 449)

Il credito di imposta per i costi di consulenza sostenuti da piccole e medie imprese, in caso di ammissione alla quotazione, disciplinato dall'art. 1, co. 89 della L. 205/2017, è prorogato fino al 31 dicembre 2027.

Ai fini dell'utilizzo del richiamato credito di imposta, il limite di spesa è fissato in Euro 6 milioni per l'anno 2025 ed in Euro 3 milioni per ciascuno degli anni 2026 e 2027.

Il credito d'imposta è riconosciuto, fino ad un importo massimo di 500 mila Euro, nella misura massima del 50% dei costi complessivamente sostenuti per le attività di consulenza finalizzate all'ammissione alla quotazione in un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato membro dell'Unione Europea o dello Spazio Economico Europeo.

Riversamento del credito di imposta R&D (Art. 1, co. 458-460)

Ai soggetti che hanno presentato, ai sensi dell'art. 5, D.L. 146/21 (convertito con L. 215/21), entro il 31 ottobre 2024 richiesta di accesso alla procedura di riversamento spontaneo del credito di imposta R&D di cui all'art. 3 del D.L. 145/2013 (convertito con L. 9/14), è riconosciuto un contributo in conto capitale commisurato al credito oggetto di riversamento.

Le modalità di erogazione, la misura e la rateizzazione del contributo verranno stabilite con apposito Decreto da emanarsi entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2025.



Le risorse finanziarie destinate per l'attuazione di tali disposizioni sono pari complessivamente ad Euro 60 milioni per l'anno 2025, 50 milioni per il 2026, 80 milioni per il 2027 e 60 milioni per l'anno 2028.

Rifinanziamento Nuova Sabatini (Art. 1, co. 461)

La Legge di Bilancio 2025 rifinanzia la Nuova Sabatini, confermandola come strumento centrale per agevolare l'accesso al credito delle imprese che investono in beni strumentali, macchinari, impianti e software. Tra le novità della Legge n. 207/2024, il rifinanziamento di questa misura si distingue per il sostegno agli investimenti produttivi, insieme alla proroga del credito d'imposta per le Zone Economiche Speciali fino al 2025 e al rafforzamento del Piano Transizione 5.0.

Rivolta alle PMI, la Nuova Sabatini incentiva l'acquisto o il leasing di beni strumentali materiali, come macchinari e impianti, o immateriali, come software e tecnologie digitali. Il contributo, erogato dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy (MIMIT), è calcolato sugli interessi di finanziamenti o leasing quinquennali pari all'importo dell'investimento. Il tasso agevolato è del 2,75% per gli investimenti ordinari e del 3,575% per quelli in beni 4.0 o *green*, con un incremento del 30% per i beni 4.0. Gli investimenti devono riguardare esclusivamente beni nuovi, autonomi e funzionali all'attività produttiva; sono esclusi componenti o parti di macchinari non indipendenti.

La misura include anche la Nuova Sabatini Capitalizzazione, che supporta PMI costituite in forma societaria impegnate in operazioni di capitalizzazione. In questo caso, il contributo, calcolato su un tasso d'interesse convenzionale quinquennale, è pari al 5% per micro e piccole imprese e al 3,575% per le medie, con applicazione estesa a tutti i settori, salvo finanza e assicurazioni.

Con un finanziamento di 400 milioni di Euro per il 2025, 100 milioni per il 2026 e 400 milioni annui dal 2027 al 2029, per un totale di 1,7 miliardi di Euro, la Legge di Bilancio garantisce continuità a questo strumento cruciale per la competitività delle imprese.

Proroga del credito di imposta per investimenti nella ZES unica (Art. 1, co. 485-491)

Il credito di imposta per investimenti nella Zona Economica speciale per il Mezzogiorno è prorogato per l'anno 2025. Rientrano nell'agevolazione gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2025 al 15 novembre 2025.

Il credito è riconosciuto nel limite di spesa complessivo di 2.200 milioni di Euro per l'anno 2025.

Gli operatori economici dovranno comunicare all'Agenzia delle Entrate dal 31 marzo 2025 al 31 maggio 2025 l'ammontare delle spese ammissibili sostenute dal 16 novembre 2024 e quelle che prevedono di sostenere fino al 15 novembre 2025. Essi dovranno altresì inviare dal 18 novembre 2025 al 2 dicembre 2025 una comunicazione integrativa recante l'avvenuto compimento entro il 15 novembre 2025 degli investimenti indicati nella prima comunicazione nonché l'ammontare del credito maturato sugli investimenti effettivamente realizzati.

L'ammontare massimo del credito fruibile sarà pari al credito indicato nella comunicazione integrativa moltiplicato per la percentuale resa nota con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate in considerazione delle comunicazioni presentate e dell'ammontare delle risorse finanziarie destinate a tale agevolazione.



Estensione dell'obbligo di utilizzo dell'e-DAS (Art. 1, co. 45)

Il comma 45 dell'art. 1, con l'intento di evitare possibili frodi, ha apportato modifiche all'articolo 25, comma 8, del D. Lgs. n. 504 del 1995, riguardante i documenti di accompagnamento per la circolazione dei *prodotti energetici* assoggettati ad accisa. La circolazione di tali prodotti in quantità non superiore a 1.000 kg verso depositi non soggetti a denuncia e dei *gas di petrolio liquefatti* (GPL) per uso combustione dagli esercenti la vendita al minuto, erano esclusi dall'obbligo di utilizzo dell'e-DAS.

La nuova disposizione rende ora obbligatorio l'uso dell'e-DAS per tutti i trasferimenti nazionali di prodotti energetici. Viene, invece, mantenuta l'esclusione dall'obbligo di emissione del documento in modalità telematica per i GPL per uso combustione trasferiti "*dagli esercenti la vendita al minuto*".

Procedimenti amministrativi dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli in materia di tariffe di vendita di tabacchi e prodotti assimilati (Art. 1, co. 46 e 47)

Il comma 46 dell'art.1 modifica il comma 4 dell'articolo 39-*quater* del D. Lgs. 26 ottobre 1995, n.504, concernente procedimenti amministrativi dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli in materia di tariffe di vendita di tabacchi e prodotti assimilati, riducendo il termine per l'adozione dei provvedimenti volti a stabilire i prezzi di vendita al pubblico e le relative variazioni, da quarantacinque a venti giorni lavorativi.

Viene, inoltre, previsto che dalle nuove disposizioni non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Accise sulla birra (Art. 1, co. 72-73)

I commi 72 e 73 estendono dal 2025 le procedure di accertamento semplificate e la riduzione dell'accisa sulla birra (art. 35 del D. Lgs. 26 ottobre 1995, n.504), già previste per il 2022 e 2023, rendendole, quindi, strutturali. Tali misure riguardano i microbirrifici, ovvero le fabbriche di birra aventi una produzione annua non superiore a 10.000 ettolitri, di cui al [Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 138 del 4 giugno 2019](#), ai quali si applica la riduzione dell'accisa base (€ 2,35 per hl e per grado-Plato) del 50%.

Le riduzioni delle accise sulla birra (già in vigore nel 2022 e 2023), a decorrere dal 2025 sono:

- del 30 % per i birrifici con produzione annua superiore ai 10.000 ettolitri e fino ai 30.000 ettolitri;
- del 20 % per i birrifici con produzione annua superiore ai 30.000 ettolitri e fino ai 60.000 ettolitri.

Memorizzazione delle fatture elettroniche (Art. 1, co. 80)

L'art.1 comma 80, modifica i commi 5 *bis* e *ter* dell'articolo 1 del D. Lgs. 5 agosto 2015, n.127 (*Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici*), mettendo a disposizione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, le fatture elettroniche emesse dai soggetti passivi ai fini dell'IVA.

Tale misura viene attuata per dare maggiore concretezza alle esigenze di vigilanza e di controllo di cui all'articolo 18 del D. Lgs. 26 ottobre 1995, n.504 concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi di cui al citato decreto, imponendo, tuttavia, la previsione di apposite misure di sicurezza e di carattere organizzativo per la tutela dei dati personali.



Esenzione della garanzia per i trasferimenti nazionali di prodotti da fumo sottoposti al regime fiscale previsto dal testo unico delle accise (Art. 1 co. 434-435)

Con il comma 434 dell'art.1 è stato modificato l'articolo 6, comma 4, quinto periodo del D. Lgs. 26 ottobre 1995, n.504, estendendo all'Agenzia delle dogane e dei monopoli la facoltà di esonerare dall'obbligo di prestare la garanzia ai trasferimenti nazionali di:

- *tabacchi*
- *prodotti che contengono nicotina - di cui all'art. 62-quater.1*
- *prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze solide diverse dal tabacco - di cui all'art. 62-quater.2.*

la facoltà è estesa anche alle cauzioni da prestare sui prodotti in giacenza nei depositi per i prodotti di cui in precedenza e per i *sucedanei dei prodotti da fumo - di cui all'art. 62-quater.*

La facoltà di esonero viene concessa previa acquisizione di idonee referenze bancarie da parte degli istituti di credito utilizzati dai soggetti richiedenti.

L'esonero si basa sulla verifica della valutazione storica, prospettica e comparativa del rischio di insolvenza dei medesimi soggetti. L'Agenzia delle dogane e dei monopoli dovrà valutare attentamente la solvibilità dei richiedenti prima di concedere l'esonero dalle cauzioni sui prodotti in giacenza nei depositi.

Questa modifica mira a garantire una maggiore sicurezza e affidabilità nel processo di esonero, assicurando che solo i soggetti con adeguate garanzie finanziarie possano beneficiare di tale agevolazione.

CONTATTI

Viale Abruzzi, 94
20131 Milano
Tel. 02 58 20 10

BDO Tax S.r.l. Stp
centrostudi@bdo.it

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di servizi professionali alle imprese.

La Tax News viene pubblicata con l'intento di tenere aggiornati i clienti sugli sviluppi in ambito fiscale. Questa pubblicazione non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento. La redazione di questo numero è stata completata il giorno 10 gennaio 2025.

BDO Tax S.r.l. Stp, società tra professionisti, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

© 2025 BDO (Italia) - Tax News - Tutti i diritti riservati.

www.bdo.it



Vuoi ricevere la TaxNews e altre notizie da BDO direttamente via email?
Iscriviti alle nostre mailing list.

