

## LEGGE DI BILANCIO 2025

(L. 207 DEL 30.12.2024)

### MISURE FISCALI E AGEVOLATIVE

#### ALIQUOTE IRPEF

ART. 1, C. 2, LETT. A)

Viene modificato l'art. 11, c. 1 del TUIR, prevedendo la riduzione delle aliquote IRPEF da 4 a 3, rendendo così definitivo quanto già disposto per l'anno 2024 dall'art. 1, c. 1 D.Lgs. 216/2023.

Sono quindi confermate le aliquote per scaglioni di reddito da impiegare, a decorrere dall'anno 2025, per il calcolo dell'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche, come segue:

- a) fino a 28.000 euro, aliquota del 23%;
- b) oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, aliquota del 35%;
- c) oltre 50.000 euro, aliquota del 43%.

#### DETRAZIONI PER ONERI

ART. 1, C. 10

Vengono introdotti, con riferimento ai soggetti con **reddito complessivo** - da assumersi **al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale** e di quello delle relative pertinenze - **superiore a 75.000 euro** alcuni limiti per la fruizione delle detrazioni fiscali degli oneri e delle spese per i quali il TUIR, o altre disposizioni normative, consentono una detrazione dall'imposta lorda.

Dal 2025 per i soggetti con reddito superiore a 75.000 euro, infatti, la detrazione verrà parametrata sia in relazione al reddito percepito, sia in relazione al numero di figli a carico presenti nel nucleo familiare.

L'importo base della detrazione è fissato in:

- a) **14.000 euro**, se il reddito complessivo del contribuente è superiore a 75.000 euro ma non a 100.000 euro;
- b) **8.000 euro**, se il reddito complessivo del contribuente è superiore a 100.000 euro.

I predetti importi base dovranno poi essere moltiplicati per i seguenti coefficienti:

- **0,50**, se nel nucleo familiare non sono presenti figli fiscalmente a carico;
- **0,70**, se nel nucleo familiare è presente 1 figlio fiscalmente a carico;
- **0,85**, se nel nucleo familiare sono presenti 2 figli fiscalmente a carico;
- **1**, se nel nucleo familiare sono presenti più di 2 figli fiscalmente a carico, o almeno 1 figlio con disabilità accertata, fiscalmente a carico.

Ne deriva che, per i soggetti percipienti un **reddito complessivo compreso tra 75.000 euro e 100.000 euro**, il livello massimo di detrazioni percepibili annualmente è pari a:

- 14.000 euro qualora il nucleo familiare comprenda 3 o più figli fiscalmente a carico (o almeno un figlio con disabilità accertata);
- 11.900 euro qualora il nucleo familiare comprenda 2 figli fiscalmente a carico;
- 9.800 euro qualora nel nucleo familiare sia presente 1 figlio fiscalmente a carico;
- 7.000 euro qualora nel nucleo familiare non siano presenti figli fiscalmente a carico.

Per i soggetti percipienti un **reddito complessivo superiore 100.000 euro** il livello massimo di detrazioni percepibili annualmente è pari a:

- **8.000 euro** qualora il nucleo familiare comprenda 3 o più figli fiscalmente a carico (o almeno un figlio con disabilità accertata);
- **6.800 euro** qualora il nucleo familiare comprenda 2 figli fiscalmente a carico;
- **5.600 euro** qualora nel nucleo familiare sia presente 1 figlio fiscalmente a carico;
- **4.000 euro** qualora nel nucleo familiare non siano presenti figli fiscalmente a carico.

Sono **escluse dal computo** dell'ammontare complessivo degli oneri e delle spese, effettuato ai fini dell'applicazione del limite:

- a) **le spese sanitarie detraibili** ai sensi dell'art. 15, c. 1, lett. c) Tuir;
- b) **le somme investite nelle startup innovative**, detraibili ai sensi degli artt. 29 e 29-bis D.L. 179/2012;
- c) **le somme investite nelle PMI innovative**, detraibili ai sensi dell'art. 4, c. 9, 2<sup>a</sup> parte del primo periodo, e c. 9-ter D.L. 3/2015.

Ai fini del computo dell'ammontare complessivo degli oneri e delle spese, per le spese detraibili ai sensi dell'art. 16-bis Tuir (**detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici**), ovvero di altre disposizioni normative, la cui detrazione è ripartita in più annualità, **rilevano le rate di spesa** riferite a ciascun anno.

Sono **esclusi dal predetto computo gli oneri detraibili sostenuti fino al 31 dicembre 2024**:

a) in dipendenza di **prestiti o mutui** contratti:

- \* ai sensi dell'art. 15, c. 1, lett. a) Tuir, ossia gli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione, pagati in dipendenza di prestiti o mutui agrari di ogni specie, nei limiti dei redditi dei terreni dichiarati;
- \* ai sensi ai sensi dell'art. 15, c. 1, lett. b) Tuir, ossia gli interessi passivi, e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione pagati in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'acquisto stesso, per un importo non superiore a 4.000 euro;
- \* ai sensi dell'art. 15, c. 1-ter Tuir, ossia un importo pari al 19% dell'ammontare complessivo non superiore a 5 milioni di lire degli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché delle quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione pagati in dipendenza di mutui contratti e garantiti da ipoteca, per la costruzione dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale.

b) per spese sostenute ai sensi dell'art. 16-bis (**detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici**) e detraibili in rate

c) per i premi di assicurazione detraibili ai sensi dell'art. 15, c. 1, lett. f) e f-bis) Tuir (**detrazione per premi di assicurazione aventi per oggetto il rischio di morte o di invalidità permanente alle condizioni stabilite e per premi per assicurazioni aventi ad oggetto il rischio di eventi calamitosi per immobili ad uso abitativo**), sostenuti in dipendenza di contratti stipulati fino al 31.12.2024.

## DETRAZIONI PER FAMILIARI A CARICO

## ART. 1, C. 11

Con una modifica all'art. 12, c. 1, lett. c), 1° periodo Tuir, è stato previsto che **la detrazione** per carichi di famiglia spettante con riferimento ai figli a carico **è riconosciuta nella misura di 950 euro per ciascun figlio, di età pari o superiore a 21 anni ma inferiore a 30 anni** (mentre la normativa prima della modifica consentiva la detrazione anche in caso di superamento dei 30 anni).

Nel caso di figli con disabilità accertata, la detrazione è riconosciuta anche in caso di età pari o superiore a 30 anni.

Nella definizione di figli sono compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi, affiliati o affidati, nonché i figli del coniuge deceduto conviventi con il coniuge superstite

Viene inoltre **limitata ai soli ascendenti conviventi con il contribuente** la detrazione riconosciuta per i **familiari conviventi diversi dai figli**, pari a 750 euro per ciascun soggetto e ripartita pro quota tra coloro che hanno diritto alla detrazione.

Sono esclusi dalle detrazioni per familiari a carico i contribuenti che **non sono cittadini italiani** o di uno Stato membro dell'Unione europea o di uno Stato aderente all'accordo sullo Spazio economico europeo **in relazione ai familiari residenti all'estero**.

#### MODIFICA DEI LIMITI PER LA FRUIBILITÀ DEL REGIME FORFETARIO

ART. 1, C. 12

Viene elevata, **per l'anno 2025, da 30.000 euro a 35.000 euro**, la soglia di redditi da lavoro dipendente (o redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente) percepiti nell'anno precedente, superata la quale **è precluso l'accesso al regime forfetario**. La verifica della predetta soglia è irrilevante nel caso di rapporto di lavoro cessato.

#### INNALZAMENTO DEL LIMITE PER LE SPESE DETRAIBILI PER LA FREQUENZA SCOLASTICA

ART. 1, C. 13

Con una modifica all'art. 15, c. 1, lett. e-bis) Tuir, la spesa massima detraibile per alunno o studente ai fini dell'imposta sui redditi **è elevata da 800 euro a 1.000 euro** per la frequenza di scuole dell'infanzia, del 1° ciclo d'istruzione e della scuola secondaria di 2° grado.

#### IMPOSTA SOSTITUTIVA SU REDDITI DI CAPITALE E PLUSVALENZE DA CRIPTO-ATTIVITÀ

ART. 1, CC. 23-29

I commi da 23 a 29, recano – tra le altre – disposizioni in materia di imposte su plusvalenze e altri proventi derivanti da operazioni in cripto-attività.

Per cripto-attività devono intendersi le rappresentazioni digitali di valori o diritti che possono essere trasferite a memorizzate elettronicamente; sono incluse nella definizione sia cripto valute come Bitcoin ed Ether, ma anche token utilizzati per scopi specifici, come utility token e asset tokenizzati.

**L'aliquota dell'imposta sostitutiva** sulle plusvalenze e sugli altri redditi diversi di cui all'art. 5 D.Lgs. 461/1997 è confermata al **26% fino al 31 dicembre 2025**, mentre dal **1° gennaio 2026** l'imposizione aumenterà al **33%**.

Viene inoltre eliminata la soglia di esenzione pari a 2.000 euro ai fini della tassazione. Conseguentemente, è soppressa anche la soglia suddetta prevista ai fini della deducibilità dell'eccedenza delle minusvalenze rispetto alle plusvalenze derivanti da operazioni in cripto-attività.

Ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, per ciascuna cripto-attività posseduta **al 1.01.2025** può essere assunto, in luogo del costo o del valore di acquisto, il valore esistente in tale data, determinato ai sensi dell'art. 9 Tuir, purché lo stesso sia assoggettato a **un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 18%**.

L'imposta sostitutiva dovrà essere versata **entro il 30.11.2025**, con la possibilità di **rateizzarla fino a un massimo di 3 rate annuali** di pari importo, a decorrere dal 30.11.2025. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo, da versare contestualmente a ciascuna rata.

Con riferimento alle cripto-attività possedute al 1.01.2025, l'assunzione, quale valore di acquisto, del valore esistente a tale data **preclude il realizzo di minusvalenze utilizzabili** ai sensi dell'art. 68, c. 9-bis Tuir.

## RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DI TERRENI E PARTECIPAZIONI

## ART. 1, C. 30

È introdotta a regime la possibilità di avvalersi della rideterminazione del costo di acquisto delle partecipazioni, negoziate e non negoziate, e dei terreni edificabili e con destinazione agricola.

In particolare, possono formare oggetto di **rivalutazione le partecipazioni** (negoziato e non) possedute dal 1.01 di ciascun anno, a condizione che, entro il termine del 30.11 del medesimo anno, si proceda al versamento **dell'imposta sostitutiva pari al 18%**. È possibile rateizzare il versamento dell'imposta sostitutiva fino ad un massimo di 3 rate annuali, di pari importo, dovute a partire dalla predetta data del 30.11.

La nuova formulazione della norma **non prevede il pagamento di interessi sulle rate successive alla prima**.

Per i titoli, le quote o i diritti non negoziati in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione il valore normale è pari alla frazione del patrimonio netto della società, associazione o ente, determinato sulla base di una perizia giurata di stima, redatta da soggetti iscritti all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili o nel registro dei revisori legali.

Per i titoli, le quote o i diritti negoziati in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione, il valore normale alla data del 1.01 è determinato ai sensi dell'art. 9, c. 4, lett. a) Tuir, con riferimento al mese di dicembre dell'anno precedente.

In ogni caso, la redazione e il giuramento della perizia giurata devono essere effettuati entro il 30.11 di ciascun anno.

È preclusa la facoltà di procedere con la rivalutazione delle partecipazioni detenute da società o enti commerciali non residenti nel territorio dello Stato e privi di stabile organizzazione e che soddisfano i presupposti per fruire del regime della cd. "participation exemption - PEX" (art. 68, c. 2-bis Tuir).

Analogamente, entro il 30.11 di ciascun anno, i contribuenti possono optare, mediante pagamento dell'imposta sostitutiva del 18% per la **rivalutazione dei terreni edificabili e con destinazione agricola** posseduti alla data del 1.01 dello stesso anno, ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'art. 67, c. 1, lett. a) e b) Tuir.

Il versamento dell'imposta sostitutiva può essere rateizzato fino ad un massimo di 3 rate annuali, di pari importo, dovute a partire dalla predetta data del 30.11.

La nuova formulazione della norma non prevede il pagamento di interessi sulle rate successive alla prima.

Per effetto di tale opzione, nella determinazione delle plusvalenze, si considera il valore del terreno al 1.01 dell'anno di esercizio dell'opzione, in luogo al costo o il valore d'acquisto dello stesso. Il valore deve risultare da una perizia di stima giurata, redatta da determinate categorie di soggetti (iscritti negli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili).

## ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

ART. 1, CC. 31-36

Viene riproposto il regime fiscale temporaneo di “assegnazione agevolata” ai soci. Più precisamente è previsto che le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni che, entro il 30.09.2025, assegnano o cedono ai soci beni immobili, diversi da quelli strumentali (art. 43, c. 2, 1° periodo Tuir) o beni mobili iscritti in pubblici registri, non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, possono fruire delle seguenti disposizioni agevolate a condizione che tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30.09.2024 ovvero che siano iscritti entro 30 giorni dal 1.01.2025, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1.10.2024.

Le stesse disposizioni si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che **entro il 30.09.2025 si trasformano in società semplici**.

L'agevolazione prevede che, sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati, o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro costo fiscalmente riconosciuto sia applicata **un'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'Irap nella misura **dell'8% ovvero del 10,5%** per le società considerate non operative in almeno 2 dei 3 periodi d'imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, della cessione o della trasformazione.

Le **riserve in sospensione d'imposta annullate** per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano, sono assoggettate a **imposta sostitutiva nella misura del 13%**.

Per gli immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dall'art. 52, c. 4, 1° periodo Dpr 131/1986 (**valore catastale** dell'immobile). In caso di cessione, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'art. 9 Tuir, o, in alternativa, al valore catastale, è computato in misura non inferiore a uno dei due valori suddetti.

Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate è aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva.

Nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni dell'art. 47, cc. 1 e da 5 a 8 Tuir, che riguardano la presunzione di distribuzione prioritaria dell'utile e delle riserve di utili.

Tuttavia, il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o delle quote possedute.

Per le assegnazioni e le cessioni ai soci, le aliquote **dell'imposta proporzionale di registro** eventualmente applicabili **sono ridotte alla metà (dal 3% all'1,5%)** e le **imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa** (pari a 200 euro).

Le società che si avvalgono delle disposizioni devono versare il **60%** dell'imposta sostitutiva **entro il 30.09.2025** e la restante parte **entro il 30.11.2025**, con i criteri di cui al D.Lgs. 241/1997 (mediante modello F24).

Per la riscossione, i rimborsi e il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

## ESTROMISSIONE DEI BENI DELLE IMPRESE INDIVIDUALI

ART. 1, C. 37

Gli imprenditori individuali possono estromettere dal patrimonio dell'impresa i beni immobili strumentali non produttivi di reddito fondiario di cui all'art. 43 Tuir, subordinatamente alla sussistenza delle seguenti condizioni:

- i beni sono posseduti al 31.10.2024;

- le esclusioni devono essere effettuate dal 1.01.2025 al 31.05.2025.

Per l'efficacia dell'estromissione dovrà essere pagata l'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap pari all'8% della differenza tra il valore normale dei beni e il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva devono essere effettuati, rispettivamente, **entro il 30.11.2025 ed entro il 30.06.2026.**

Per i soggetti che si avvalgono di tali disposizioni gli effetti dell'estromissione **decorrono dal 1.01.2025**

#### AUTO IN USO PROMISCUO AI DIPENDENTI

ART. 1, C. 48

Per le autovetture, autoveicoli per trasporto promiscuo e autocaravan (art. 54, c. 1, lett. a), e) e m) D.Lgs. 285/1992), i motocicli e i ciclomotori di **nuova immatricolazione**, concessi in uso promiscuo con contratti **stipulati a decorrere dal 1.01.2025, si assume il 50%** dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'AcI elabora entro il 30.11 di ciascun anno e comunica al ministero dell'Economia, il quale provvede alla pubblicazione entro il 31.12 ([vedi in proposito la nostra news dedicata](#)), con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente.

La predetta percentuale è **ridotta al 10% per i veicoli a batteria** a trazione esclusivamente elettrica e al **20% per i veicoli elettrici ibridi plug-in.**

#### DETRAZIONI DELLE SPESE PER INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO E DI RIQUALIFICAZIONE DEGLI EDIFICI

ART. 1, CC. 54-56

Con una modifica all'art. 16-bis, c. 1 Tuir, sono anticipati i termini della riduzione al 36% e al 30% dell'aliquota di detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici a far data dal 1.01.2025.

#### Ecobonus

La detrazione prevista per l'**ecobonus** (art. 14 D.L. 63/2013, n. 63) spetta anche per le spese documentate, sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, nella misura fissa per tutte le tipologie di interventi agevolati pari al:

- **36% delle spese sostenute nell'anno 2025;**
- **30% delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027.**

Sono **esclusi** dalla suddetta detrazione, prevista per le spese sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, gli **interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili.**

La detrazione spettante per gli anni 2025, 2026 e 2027 è **innalzata al 50%** delle spese per l'anno 2025 (rispetto al 36%) **e al 36%** delle spese per gli anni 2026 e 2027 (rispetto al 30%), nel caso in cui le medesime spese siano sostenute dai titolari di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare adibita ad **abitazione principale.**

#### Riqualificazione energetica

In merito agli interventi di **riqualificazione edilizia** di cui all'art. 16bis Tuir, ferme restando le ulteriori disposizioni contenute nel medesimo articolo, per le spese documentate sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, spetta una detrazione dall'imposta lorda **pari al 36% delle spese sostenute nell'anno 2025 e al 30% delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027.**

**Sono esclusi** dalla suddetta detrazione, prevista per le spese sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, gli interventi di **sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili.**

Fermo restando il predetto limite, la detrazione spettante per gli anni 2025, 2026 e 2027 è innalzata al **50%** delle spese sostenute nell'anno 2025 e al **36%** delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027 nel caso in cui le medesime spese siano sostenute dai titolari di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare adibita ad **abitazione principale.**

### **Sismabonus**

La detrazione **sismabonus** (art. 16, cc. da 1-bis a 1-septies Tuir) spetta anche per le spese, documentate, sostenute negli **anni 2025, 2026 e 2027** nella misura fissa per tutte le tipologie di interventi agevolati pari al **36%** delle spese sostenute nell'anno 2025 e al **30%** delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027.

La detrazione spettante per gli anni 2025, 2026 e 2027 è innalzata al **50%** delle spese sostenute per l'anno 2025 e al **36%** delle spese sostenute per gli anni 2026 e 2027 nel caso in cui le medesime spese siano sostenute dai titolari di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare adibita ad **abitazione principale**

### **Bonus mobili**

Prorogata **fino al 31 dicembre 2025** la **detrazione del 50%** delle spese sostenute per l'**acquisto di mobili e grandi elettrodomestici** - di classe non inferiore alla classe A per i forni, alla classe E per le lavatrici, le lavasciugatrici e le lavastoviglie, alla classe F per i frigoriferi e i congelatori - **destinati all'arredo di un immobile oggetto di recupero del patrimonio edilizio** per i quali si fruisce della relativa detrazione. **La spesa massima** ammissibile per il calcolo della detrazione **è di € 5.000,00** per ogni unità immobiliare.

Per completezza di informazione, ricordiamo che la finanziaria 2025:

- Non ha previsto modifiche per il **bonus barriere architettoniche**, che rimane confermato fino al 31 dicembre 2025 con le stesse regole già in vigore per il 2024;
- Non ha previsto la proroga del **bonus verde** e pertanto tale agevolazione **non è più fruibile dal 1° gennaio 2025.**

### **REVERSE CHARGE CONTRATTI DI APPALTO PER MOVIMENTAZIONE MERCI**

**ART. 1, CC. 57-63**

La procedura dell'**inversione contabile** si applica anche **alle prestazioni di servizi**, diverse da quelle di cui all'art. 17, c. 6, lett. da a) ad a-quater) Dpr 633/1972, effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, **rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione merci e servizi di logistica.**

La disposizione non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società di cui all'art. 17-ter e alle agenzie per il lavoro disciplinate dal D.Lgs. 276/2003.

L'efficacia della disposizione è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga.

In attesa della piena operatività delle nuove disposizioni, per le prestazioni di servizi citate, rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione merci e servizi di logistica, il prestatore e il committente **possono optare affinché il pagamento dell'iva sulle prestazioni rese venga effettuato dal committente in nome e per conto del prestatore**, che è solidalmente responsabile dell'imposta dovuta. In tali casi, la fattura è emessa ai sensi dell'art. 21 Dpr 633/1972 dal soggetto prestatore e l'imposta è versata dal soggetto committente mediante modello F24, senza possibilità di compensazione, entro il termine di cui all'art. 18 Dpr 633/1972, riferito al mese successivo alla data di emissione della fattura da parte del prestatore.

L'opzione **ha durata triennale** ed è comunicata dal committente all'Agenzia delle Entrate con apposito modello approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate e reso disponibile gratuitamente, in formato elettronico, sul proprio sito Internet istituzionale.

L'esercizio dell'opzione si considera effettuato dalla data di trasmissione dell'apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

Nel caso in cui l'imposta risulti non dovuta si applicano le disposizioni dell'art. 30-ter, c. 2 Dpr 633/1972 (la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di 2 anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa) e il diritto al rimborso spetta al soggetto committente a condizione che esso dimostri l'effettivo versamento dell'imposta. Nei confronti del committente è applicabile la sanzione di cui all'art. 6, c. 9-bis.1, 1° periodo, D.Lgs. 471/1997 (da 250 euro a 10.000 euro). Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il prestatore.

Si rinvia a un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate l'individuazione dei termini e delle modalità di attuazione della disposizione.

#### **TRACCIABILITÀ DELLE SPESE DI TRASFERTA E DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA** **ART. 1, CC. 81-83**

**Le spese di trasferta dei lavoratori dipendenti** (incluse vitto, alloggio, viaggio e trasporto) saranno rimborsate in esenzione fiscale esclusivamente se effettuate tramite strumenti di pagamento tracciabili, come carte di credito, bancomat, app di pagamento digitali, assegni bancari o circolari.

Oltre alla rilevanza fiscale e previdenziale in capo al dipendente, come sopra precisato, la mancata tracciabilità comporta anche la non deducibilità ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP per il datore di lavoro.

Le spese di rappresentanza (art. 108, c. 2 Tuir) sono deducibili dal reddito imponibile se effettuate con i metodi tracciabili.

Le disposizioni in merito alla tracciabilità delle spese deducibili sono estese ai fini dell'Irap.

**Le spese di rappresentanza** (inclusi gli omaggi) sono deducibili se i pagamenti sono eseguiti con metodi tracciabili.

Le disposizioni sono applicabili a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024.

#### **AGEVOLAZIONI PRIMA CASA** **ART. 1, C. 116**

Modificando l'art. 1, nota II-bis), comma 4-bis della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, la Legge di Bilancio prevede che, per godere dell'agevolazione per l'acquisto della prima casa, l'acquirente che già



possieda un immobile acquistato con la medesima agevolazione, deve **venderlo entro due anni dal nuovo acquisto agevolato** (in precedenza il termine era di un anno).

#### ESCLUSIONI DAL REDDITO IMPONIBILE DEI LAVORATORI

ART. 1, CC. 390-391

Per i periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027, confermando quanto già previsto in tema di fringe benefits per il 2024, in deroga alle disposizioni del 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 **limite è elevato a 2.000 euro** per i lavoratori dipendenti **con figli**, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti e i figli adottivi, affiliati o affidati fiscalmente a carico.

I datori di lavoro provvedono all'attuazione della disposizione previa informativa alle rappresentanze sindacali unitarie laddove presenti.

Il limite più elevato si applica se il lavoratore dipendente **dichiara al datore di lavoro di avervi diritto**, indicando il codice fiscale dei figli.

#### MODIFICHE LA CREDITO D'IMPOSTA TRANSIZIONE 5.0

ART. 1 CC. 427-429

Il credito d'imposta Transizione 5.0 può essere riconosciuto, in alternativa alle imprese, alle società di servizi energetici (ESCO) certificate da organismo accreditato per i progetti di innovazione effettuati presso l'azienda cliente.

**È incrementata la maggiorazione riconosciuta**, ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta, nei termini che seguono:

- **al 130%** del costo per i moduli fotovoltaici prodotti negli Stati membri dell'Unione europea con un'efficienza a livello di modulo almeno pari al 21,5% di cui all'art. 12, c. 1, lett. a) D.L. 181/2023 (nella versione previgente non era prevede alcuna maggiorazione, ma si considerava il 100% del costo);
- **al 140%** del costo (anziché al 120%) per i moduli fotovoltaici con celle, gli uni e le altre prodotti negli Stati membri dell'Unione europea, con un'efficienza a livello di cella almeno pari al 23,5% di cui all'art. 12, c. 1, lett. b) D.L. 181/2023;
- **al 150%** del costo (anziché al 140%) per i moduli prodotti negli Stati membri dell'Unione europea composti da celle bifacciali ad eterogiunzione di silicio o tandem prodotte nell'Unione europea con un'efficienza di cella almeno pari al 24,0% di cui all'art. 12, c. 1, lett. c) D.L. 181/2023.

È disposta la riduzione da 3 a 2 soglie di investimento, ai fini del calcolo delle aliquote del credito d'imposta. Nello specifico, l'aliquota del credito d'imposta per la quota di investimenti d'importo compreso tra 2,5 milioni di euro e 10 milioni di euro è pari al 35% (nella versione previgente era pari al 15%). Conseguentemente, è soppresso il riferimento alla misura dell'incremento del credito d'imposta al 20%, riconosciuto nel caso di riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva superiore al 6% o dei processi produttivi interessati dall'investimento superiore al 10%, per il quale la previgente formulazione prevedeva l'aliquota del 15%. È inoltre soppresso il riferimento alla misura dell'incremento del credito d'imposta al 25%, riconosciuto nel caso

di riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva superiore al 10% o dei processi produttivi interessati dall'investimento superiore al 15%, per il quale la previgente formulazione prevedeva l'aliquota del 15%.

Per le società di locazione operativa, il risparmio energetico conseguito può essere verificato rispetto ai consumi energetici della struttura o del processo produttivo del noleggiante ovvero, in alternativa, del locatario.

Sono fornite le seguenti indicazioni, ai fini del calcolo della riduzione dei consumi:

- si definisce la misura della contribuzione al risparmio energetico complessivo della struttura produttiva ovvero dei processi (rispettivamente pari al 3% ed al 5%), per gli investimenti in beni di cui all'Allegato A annesso alla L. 232/2016 (beneficiari del credito d'imposta industria 4.0) caratterizzati da un miglioramento dell'efficienza energetica, 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;
- la riduzione dei consumi energetici si considera, in ogni caso, conseguita nei casi di progetti di innovazione realizzati per il tramite di una società di servizi energetici (ESCo) in presenza di un contratto di EPC (Energy Performance Contract) nel quale sia espressamente previsto l'impegno a conseguire il raggiungimento di una riduzione dei consumi energetici differenziata a seconda che si faccia riferimento alla struttura produttiva o ai processi produttivi interessati dall'investimento, rispettivamente, non inferiore al 3% e al 5%.

Il credito d'imposta Transizione 5.0 è cumulabile con il credito per investimenti nella Zona Economica Speciale (ZES unica - Mezzogiorno) (art. 16 D.L. 124/2023) e nella Zona Logistica Semplificata (ZLS) (art. 13 D.L. 60/2024).

Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'Irap non porti al superamento del costo sostenuto.

Il credito d'imposta è cumulabile con ulteriori agevolazioni previste nell'ambito dei programmi e strumenti dell'Unione europea (art. 9 regolamento (UE) 2021/241), a condizione che il sostegno non copra le medesime quote di costo dei singoli investimenti del progetto di innovazione.

**Le disposizioni si applicano a tutti gli investimenti effettuati a decorrere dal 1.01.2024** e tali norme integrano e modificano le disposizioni dettate dal decreto ministeriale emanato in attuazione dell'art. 38, c. 17 D.L. 19/2024.

La possibilità di fruire degli incrementi delle aliquote del credito d'imposta sopra descritti è subordinata all'invio di apposita comunicazione del GSE, nei limiti delle risorse destinate al finanziamento della misura.

## MODIFICHE AL CREDITO D'IMPOSTA TRANSIZIONE 4.0

## ART. 1, C. 455-448

È rimodulato il termine entro il quale è riconosciuta l'agevolazione fiscale di cui all'art. 1, c. 1057-bis L. 178/2020 alle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello «Industria 4.0». In particolare, la validità del credito di imposta dettagliati nell'allegato A annesso alla L. 232/2016 è limitata al 31.12.2024, anziché fino al 31.12.2025, ovvero entro il 30.06.2026, a condizione che entro la data del 31.12.2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Il medesimo credito d'imposta di cui all'art. 1, comma 1057-bis L. 178/2020 è riconosciuto, per gli **investimenti effettuati dal 1.01.2025 al 31.12.2025, ovvero entro il 30.06.2026**, a condizione che entro la data del 31.12.2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, **nel limite di spesa di 2.200 milioni di euro**. Tale limite non opera in relazione agli investimenti per i quali entro il 31.12.2024 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

È **abrogato** l'art. 1, c 1058-ter L. 178/2020, che riconosce il **credito d'imposta del 10%** alle imprese che effettuano investimenti aventi ad oggetto beni compresi nell'allegato B alla L. 232/2016, fino al 31.12.2025, ovvero entro il 30.06.2026, a condizione che entro la data del 31.12.2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Ai fini del rispetto del limite di spesa, l'impresa trasmette telematicamente al Ministero delle imprese e del made in Italy una **comunicazione concernente l'ammontare delle spese sostenute e il relativo credito d'imposta maturato**, sulla base del modello di cui al D.Mimit 24.04.2024. Per tali finalità, con apposito decreto sono apportate le necessarie modificazioni al predetto D.Mimit 24.04.2024, anche per quanto concerne il contenuto, le modalità e i termini di invio delle comunicazioni.

Ai fini della fruizione dei crediti d'imposta di cui all'art. 1, c. 1057-bis L. 178/2020, il Ministero delle imprese e del made in Italy 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 Ministero delle imprese e del made in Italy ne dà immediata comunicazione mediante pubblicazione nel proprio sito Internet istituzionale, anche al fine di sospendere l'invio delle richieste per la fruizione dell'agevolazione.

## NUOVA SABATINI

## ART. 1, c. 461

Viene rifinanziata di 400 milioni di euro per l'anno 2025, di 100 milioni di euro per l'anno 2026 e di 400 milioni per ciascuno degli anni dal 2027 al 2029, l'autorizzazione di spesa destinata alla "Nuova Sabatini", misura di sostegno agli investimenti in beni strumentali da parte delle micro, piccole e medie imprese.