

## Circolare n°2 del 16/01/2025 – Legge di Bilancio 2025: SECONDA PARTE

Gentili Clienti,

continuiamo l'esame delle novità fiscali introdotte dalla Legge Finanziaria 2025 (Legge del 30 dicembre 2024, n. 207). Le nuove norme introdotte saranno trattate secondo l'ordine dei commi della Legge: nel presente documento verranno esaminate le norme dal comma 54 al comma 863.

LEGGE DI BILANCIO 2025	COMMA
1. IVA su prestazioni di formazione rese ai soggetti autorizzati alla somministrazione di lavoro	38-44
2. Obbligo utilizzo dell'e-DAS	45
3. Disposizioni in materia di procedimenti amministrativi dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli	46-47
4. Misure per la riduzione dei sussidi ambientalmente dannosi - modifica iva per le prestazioni di smaltimento rifiuti	49
5. Detrazioni per spese edilizie e superbonus	54-56
6. Reverse charge nei contratti di appalto per la movimentazione di merci	57-63
7. Aliquota ridotta su corsi di attività alpinistica	64
8. Transizione 5.0	427-429
9. Mini-IRES	436-444
10. Credito d'imposta beni strumentali	445-448
11. Nuova Sabatini	461
12. ZES Unica Mezzogiorno	485-491
13. Detassazione mance ristorazione	520
14. Esenzione IMU Marche e Umbria	679
15. Obbligo nomina organo di controllo contributi pubblici	857
16. PEC amministratori	860
17. Stock option	862-863

## 1. IVA SU PRESTAZIONI DI FORMAZIONE RESE AI SOGGETTI AUTORIZZATI ALLA SOMMINISTRAZIONE DI LAVORO

Per le prestazioni di formazione rese da enti e società di formazione ai soggetti autorizzati alla somministrazione di lavoro (c.d. “agenzie per il lavoro”), viene prevista l’imponibilità ai fini IVA. Questo provvedimento pone rimedio ad un contrasto interpretativo tra gli operatori di settore e gli uffici finanziari, prevedendo anche strumenti di soluzione per i contenziosi in corso.

## 2. OBBLIGO UTILIZZO DELL’E-DAS

Viene esteso a tutti i trasferimenti nazionali l’obbligo di utilizzo del documento e-DAS da parte degli esercenti depositi commerciali di prodotti energetici (quali per esempio i carburanti). Ricordiamo che l'e-DAS è il documento di accompagnamento semplificato necessario per la circolazione dei prodotti assoggettati ad accisa.

## 3. DISPOSIZIONI IN MATERIA DI PROCEDIMENTI AMMINISTRATIVI DELL’AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI

Il termine per la conclusione dei provvedimenti volti a stabilire i prezzi di vendita al pubblico dei tabacchi lavorati e dei prodotti assimilati, nonché le relative variazioni, viene ridotto da quarantacinque a venti giorni.

## 4. MISURE PER LA RIDUZIONE DEI SUSSIDI AMBIENTALMENTE DANNOSI – MODIFICA IVA PER LE PRESTAZIONI DI SMALTIMENTO RIFIUTI

Per le prestazioni di smaltimento dei rifiuti, qualora avvengano mediante conferimento in discarica o mediante incenerimento senza recupero efficiente di energia, viene innalzata l’aliquota Iva dal 10% al 22%.

## 5. DETRAZIONE PER SPESE EDILIZIE E SUPERBONUS

Sono state introdotte notevoli modifiche alla disciplina delle detrazioni ordinarie per interventi edilizi.

Di seguito si riepilogano in forma tabellare le principali novità legate a:

- **Interventi di recupero del patrimonio edilizio:**

Annualità spesa	Limite spesa	%detrazione
Dal 26/06/2012 al 31/12/2024	96.000	50%
2025 (regime transitorio)	96.000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 50% se proprietario/titolare diritto di godimento su abitazione principale</li> <li>• 36% altri casi</li> </ul>
2026 - 2027	96.000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 36% se proprietario/titolare diritto di godimento su abitazione principale</li> <li>• 30% altri casi</li> </ul>
<b>Salvo ulteriori interventi normativi, dal 2028</b>	48.000	30%

Per quanto riguarda gli interventi agevolabili, è stata introdotta l’esclusione delle spese agevolate degli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili, vale a dire più comunemente le caldaie a gas. Restano invece ancora agevolabili gli impianti ibridi.

• **Interventi di risparmio energetico (ecobonus):**

Annualità spesa	%detrazione
2025 (regime transitorio)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 50% se proprietario/titolare diritto di godimento su abitazione principale</li> <li>• 36% altri casi</li> </ul>
2026 - 2027	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 36% se proprietario/titolare diritto di godimento su abitazione principale</li> <li>• 30% altri casi</li> </ul>
<b>Salvo ulteriori interventi normativi, dal 2028</b>	Non previsto

È stata, dunque, introdotta un'unica aliquota per tutte le tipologie di interventi agevolabili; per quanto concerne i limiti di spesa occorre far riferimento alla disciplina prevista all'art. 14, D.L. n. 63/2013.

• **Bonus mobili:**

Annualità spesa	Limite spesa	%detrazione
2024	5.000	50%
2025 (per interventi iniziati a partire dal 01/01/2024)	5.000	50%
<b>Salvo ulteriori interventi normativi, dal 2026</b>	-	Non previsto

• **Interventi di riduzione del rischio sismico (sismabonus):**

Annualità spesa	Limite spesa	%detrazione
2025 (regime transitorio)	96.000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 50% se proprietario/titolare diritto di godimento su abitazione principale</li> <li>• 36% altri casi</li> </ul>
2026 - 2027	96.000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 36% se proprietario/titolare diritto di godimento su abitazione principale</li> <li>• 30% altri casi</li> </ul>
<b>Salvo ulteriori interventi normativi, dal 2028</b>	-	Non previsto

• **Superbonus:**

Annualità spesa	%detrazione
2024	70%
2025	65% per interventi per i quali alla <b>data del 15/10/2024</b> risultino: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Presentata la CILA-S se gli interventi sono diversi da quelli effettuati dai condomini;</li> <li>• Adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e presentata la CILA-S se gli interventi sono effettuati da condomini;</li> <li>• Presentata la richiesta di titolo abilitativo per interventi che prevedono la demolizione e ricostruzione dell'edificio.</li> </ul>
<b>Salvo ulteriori interventi normativi, dal 2026</b>	Non previsto

Ne consegue che, per gli interventi effettuati:

- Dai condomini e dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti o professioni, con riferimento agli interventi su edifici composti da due o quattro unità immobiliari distintamente accatastati. Sono compresi gli interventi effettuati dalle **persone fisiche sulle singole unità immobiliari** all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio e quelli effettuati su edifici oggetto di demolizione e ricostruzione;
- Dalle Onlus, ODV e APS iscritte in appositi registri.

Il superbonus potrà essere fruito in relazione alle spese sostenute nel 2025, nella misura del 65%, soltanto se risulteranno soddisfatti gli ulteriori requisiti (titolo abitativo e delibera condominiale entro il 15/10/2024).

Limitatamente alle spese Superbonus sostenute nel 2023: è possibile suddividere la detrazione spettante per le spese sostenute nel 2023 in 10 rate annuali (anziché 4). L'opzione deve essere comunicata con una dichiarazione dei redditi integrativa entro i termini per la dichiarazione 2024; qualora la dichiarazione dovesse comportare un maggiore debito d'imposta, il contribuente potrà versare l'importo senza sanzioni o interessi, entro il 31/10/2025.

## 6. REVERSE CHARGE NEI CONTRATTI DI APPALTO PER LA MOVIMENTAZIONE DI MERCI

Viene esteso il meccanismo di inversione contabile (o 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 e beni strumentali di proprietà del committente, rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione merci e servizi di logistica. L'efficacia della disposizione è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, di una autorizzazione, per cui si prevede che, in attesa della sua piena operatività, il prestatore e il committente possono optare, per un periodo di tre anni, per una soluzione per cui 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. Pertanto, la fattura viene emessa dal prestatore e l'imposta è versata dal soggetto committente, senza possibilità di compensazione.

## 7. ALIQUOTA RIDOTTA SU CORSI DI ATTIVITA' ALPINISTICA

Vengono assoggettati ad aliquota del 5% i corsi di attività alpinistica effettuati dalle guide alpine in attività autonoma.

## 8. TRANSIZIONE 5.0

Sono state apportate delle modifiche al Piano di Transizione 5.0 (esposto nella [Circolare di Studio n° 6 del 2024](#)). L'agevolazione è concessa anche alle società di servizi energetici (ESCo) certificate da organismo accreditato per i progetti di innovazione effettuati presso l'azienda cliente.

Per la base di calcolo del credito si evidenzia che, relativamente a investimenti di autoproduzione di energia a fonte solare, la base di calcolo del credito è il 130%, il 140% o il 150% del costo dipendentemente dalle caratteristiche dell'impianto fotovoltaico.

Inoltre, vengono aggiunte delle specificazioni ai fini del calcolo dei consumi:

- Per la società di locazione operativa il risparmio energetico può essere verificato rispetto ai consumi energetici della struttura o del processo del noleggiante, ovvero, del locatario.
- Gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi "Industria 4.0" di cui alla Tabella A caratterizzati da un miglioramento dell'efficienza energetica verificabile sulla base di quanto previsto da norme di settore, ovvero, effettuati in sostituzione di beni materiali aventi caratteristiche tecnologiche analoghe e

interamente ammortizzati da almeno 24 mesi contribuiscono al risparmio energetico della struttura per il 3%, ovvero ai processi interessati in misura pari al 5%. È possibile dimostrare un risparmio superiore.

- La riduzione dei consumi energetici si considera in ogni caso conseguita nei casi di progetti di innovazione realizzati per il tramite di ESCo in presenza di un contratto EPC (Energy Performance Contract) nel quale sia previsto l'impegno a conseguire i risultati di risparmio energetico previsti dalla norma.

Si riporta la tabella riassuntiva della nuova misura del credito d'imposta:

Importo dell'investimento	Riduzione dei consumi 3%-6% struttura produttiva 5%-10% processi produttivi	Riduzione dei consumi 6%-10% struttura produttiva 10%-15% processi produttivi	Riduzione dei consumi oltre 6% struttura produttiva oltre 10% processi produttivi
Fino 10.000.000 €	35%	40%	45%
10.000.000 -50.000.000€	5%	10%	15%

L'agevolazione è cumulabile con altre agevolazioni finanziate con risorse nazionali fino al limite del costo sostenuto, ma non con il bonus investimenti 4.0 di cui alla tabella sopra o altre agevolazioni derivanti da programmi dell'Unione Europea per i medesimi costi.

## 9. MINI-IRES

Si prevede un'aliquota agevolata IRES del 20%, solo per il 2025, per:

- società per azioni, in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e le società di mutua assicurazione nonché le società europee e le società cooperative europee residenti nel territorio dello Stato;
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

L'agevolazione è riconosciuta se sono rispettate le seguenti condizioni:

- abbiano accantonato almeno l'80% degli utili del 2024 in un'apposita riserva e destinano almeno il 30% di questi accantonamenti ad investimenti in beni strumentali che rientrano in quelli che possono usufruire del credito Industria 4.0 e Transizione 5.0.;
- nel periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2024 il numero di unità lavorative per l'anno non deve essere inferiore alla media del triennio precedente;
- devono essere effettuate nuove assunzioni di dipendenti a tempo indeterminato, che rispecchino un aumento di almeno 1% rispetto al 2024, con almeno un dipendente aggiuntivo;
- l'impresa non deve aver fatto ricorso alla Cassa Integrazione Guadagni né nel 2024 né nel 2025.

L'agevolazione non spetta alle società ed enti in liquidazione ordinaria, assoggettati a procedure concorsuali di natura liquidatoria, nel periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (2025) o che determinano il proprio reddito imponibile, anche parzialmente, sulla base di regimi forfettari.

L'aliquota agevolata si applica anche in caso di partecipazione al regime del consolidato e della trasparenza fiscale, con regole di coordinamento specifiche:

- per le società e gli enti che partecipano al consolidato fiscale nazionale, l'importo su cui spetta l'aliquota IRES ridotta, determinato da ciascun soggetto partecipante al consolidato, è utilizzato dalla società o ente controllante, ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta, fino a concorrenza del reddito eccedente le perdite computate in diminuzione.
- In caso di opzione per la trasparenza fiscale, l'importo per cui spetta l'aliquota IRES ridotta determinato dalla società partecipata è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili.

Vengono previste delle cause di decadenza dell'agevolazione per le imprese che beneficiano della mini-IRES:

- Nel caso in cui la quota di utile accantonata nell'apposita riserva venga distribuita entro il secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024;
- Se i beni oggetto di investimento siano dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati stabilmente a strutture produttive localizzate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale è stato realizzato l'investimento.

## 10. CREDITO D'IMPOSTA BENI STRUMENTALI

Viene introdotto un limite di spesa di 2.2 miliardi di euro per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi "Industria 4.0" di cui alla Tabella A effettuati dal 01/01/2025 al 31/12/2025, ovvero entro il 30/06/2026 a condizione che entro il 31/12/2025 il venditore abbia accettato gli ordini e siano stati versati acconti per almeno il 20% del costo dell'acquisto. Per il rispetto del limite l'impresa deve trasmettere telematicamente al Ministero delle imprese e del made in Italy (MIMIT) una comunicazione riportante l'ammontare delle spese e il credito d'imposta.

Tale limite non è rilevante per gli investimenti per i quali, entro il 31/12/2024, il venditore abbia accettato gli ordini e siano stati versati acconti per almeno il 20% del costo dell'acquisto

Viene, inoltre, abrogato il credito d'imposta del 10% per investimenti in beni immateriali di cui alla Tabella B effettuati dal 01/01/2025 al 31/12/2025, ovvero entro il 30/06/2026.

L'elenco delle imprese aventi diritto al credito d'imposta, con il relativo credito maturato, viene trasmesso dal MIMIT all'Agenzia delle entrate in ordine cronologico di ricevimento della comunicazione. il raggiungimento dei limiti di spesa e la conseguente sospensione delle richieste di agevolazione verrà comunicato dal MIMIT sul proprio sito.

## 11. NUOVA SABATINI

L'autorizzazione di spesa per la 'Nuova Sabatini', che sostiene gli investimenti in beni strumentali delle micro, piccole e medie imprese, è stata rifinanziata. Le risorse a livello nazionale stanziare ammontano a 400 milioni di euro per il 2025, 100 milioni per il 2026 e 400 milioni per ciascun anno dal 2027 al 2029.

L'agevolazione prevede un contributo erogato dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy (MIMIT), calcolato sugli interessi convenzionali di un finanziamento bancario o leasing della durata di cinque anni e di importo pari all'investimento.

I tassi di interesse convenzionali su cui si basa il contributo sono:

---

### Milano

Via Carducci, 32  
Tel +39 02 855.031  
milano@tcapartners.it

### Milano Area Legale

Via Carducci, 32  
Tel +39 02 366.336.63  
legal@tcapartners.it

### Torino

Piazza Carlo Felice, 18  
Tel +39 011 538.386  
torino@tcapartners.it

### Roma

Via Boncompagni, 93  
Tel +39 06 97.27.37.88  
roma@tcapartners.it

- 2,75% per investimenti ordinari;
- 3,575% per investimenti in beni 4.0;
- 3,575% per investimenti green.

## 12. ZES UNICA MEZZOGIORNO

Il credito d'imposta per gli investimenti nella Zona Economica Speciale (ZES unica) è stato esteso al 2025, per investimenti effettuati tra il 1° gennaio e il 15 novembre 2025, con un budget massimo di 2,2 miliardi di euro.

Le imprese che vogliono beneficiare del credito devono comunicare le spese ammissibili all'Agenzia delle Entrate e confermare successivamente, con documentazione, che gli investimenti sono stati realizzati.

L'Agenzia delle Entrate definirà i dettagli per gestire queste comunicazioni e garantirà che il limite di spesa sia rispettato. Se il credito richiesto supera il limite, verrà applicata una riduzione proporzionale.

## 13. DETASSAZIONE MANCE RISTORAZIONE

Viene incrementato dal 25% al 30% del reddito da lavoro dipendente l'importo delle mance percepite dai lavoratori di strutture ricettive e ristorative che può essere assoggettato all'imposta sostitutiva del 5%; tale somma è esclusa dal calcolo dei contributi e del TFR. La parte eccedente al 30% è soggetta a tassazione ordinaria (e alla contribuzione INPS e INAIL).

La presente disposizione si applica al settore privato e per i titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore a 75.000 euro (limite precedentemente fissato a 50.000 euro).

## 14. ESENZIONE IMU MARCHE UMBRIA

I fabbricati abitativi danneggiati dai terremoti del 2022 e 2023 in Marche e Umbria sono esenti dall'IMU fino al 31 dicembre 2025 o fino alla ricostruzione.

## 15. OBBLIGO NOMINA ORGANO DI CONTROLLO CONTRIBUTI PUBBLICI

È stato stabilito che tutte le aziende e gli enti beneficiari di un rilevante contributo statale, ancora non quantificato dall'Agenzia delle Entrate, dovranno istituire un organo di controllo che avrà come compito verificare che i fondi ricevuti siano impiegati correttamente e destinati agli scopi previsti.

## 16. PEC AMMINISTRATORI

Dal 1° gennaio 2025, ogni amministratore di società dovrà avere un proprio domicilio di posta elettronica certificata (PEC), distinto da quello della società. Questo obbligo si aggiunge alla necessità di comunicare al Registro delle Imprese la PEC della società o impresa individuale.

Si attendono indicazioni in merito all'entrata in vigore della disposizione da parte del MIMIT.

## 17. STOCK OPTION

È previsto che i costi relativi ai piani di stock option siano deducibili, per chi adotta i principi contabili IAS/IFRS, solo al momento dell'effettiva assegnazione ai beneficiari.

Con l'occasione inviamo i migliori saluti

TCA - Triberti Colombo & Associati

---

### Milano

Via Carducci, 32  
Tel +39 02 855.031  
milano@tcapartners.it

### Milano Area Legale

Via Carducci, 32  
Tel +39 02 366.336.63  
legal@tcapartners.it

### Torino

Piazza Carlo Felice, 18  
Tel +39 011 538.386  
torino@tcapartners.it

### Roma

Via Boncompagni, 93  
Tel +39 06 97.27.37.88  
roma@tcapartners.it