

ALCUNE IMPORTANTI NOVITA' FISCALI

Gentile cliente,

a seguito dell'attività legislativa di fine anno, si vanno ad illustrare alcune delle novità in materia tributaria di particolare interesse. Sarà cura dello Studio integrare quanto di seguito esposto con i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate che, di prassi, fanno seguito alla pubblicazione delle nuove normative.

1) IRES premiale al 20% per il 2025

La Legge di bilancio 2025 ha introdotto la c.d. "IRES premiale", vale a dire **la riduzione, per il solo periodo di imposta 2025, dell'aliquota IRES dal 24% al 20%** sul reddito d'impresa dichiarato dalle società di capitali, **in presenza di tutte e cinque le seguenti condizioni:**

- a) **accantonamento ad apposita riserva di patrimonio netto di almeno l'80% degli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024** (per coloro che chiudono il bilancio al 31 dicembre di ogni anno, si tratta del periodo di imposta 2024; per le società con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, il primo esercizio che termina dopo il 31/12/2024). L'agevolazione non spetta quindi nel caso in cui non sussista alcun utile 2024 o nel caso in cui l'utile 2024 esista ma venga distribuito e non accantonato per la quota richiesta;
- b) **un ammontare non inferiore al 30% dei suddetti utili accantonati sia destinato a investimenti relativi all'acquisto**, anche mediante contratti di locazione finanziaria, **di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato**, indicati negli allegati A e B annessi alla L. 232/2016 (**beni materiali 4.0**) nonché nell'art. 38 del DL 19/2024 (**beni 5.0**) E' inoltre previsto che l'ammontare sopra individuato destinato agli investimenti (30% dell'80% dell'utile 2024) **debba essere comunque non inferiore al 24% degli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023**. Tali investimenti devono essere 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 dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (quindi, con gli attuali termini per l'invio della dichiarazione dei redditi, entro il **30/09/2026 per i soggetti "solari"**, cioè - regola generale - entro la fine del nono mese successivo alla data di chiusura dell'esercizio sociale);
- c) **nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (2025, per i soggetti solari) il numero di unità lavorative per anno (c.d. "ULA") non sia diminuito rispetto alla media del triennio precedente (2022-2024);**
- d) sempre nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, **siano effettuate nuove assunzioni di lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato che costituiscano incremento occupazionale** (come definito dall'art. 4 del DLgs. n. 216/2023, relativamente alla super deduzione per nuove assunzioni) **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 di lavoro a tempo indeterminato;**

- e) **nel 2024 e/o nel 2025 l'impresa non deve aver fatto ricorso alla cassa integrazione guadagni** (ad eccezione dell'integrazione salariale ordinaria corrisposta nei casi di cui all'art. 11 comma 1 lettera a) del DLgs. 14 settembre 2015 n. 148).

È prevista la **decadenza dall'agevolazione**, con relativo recupero, nel caso in cui

- la quota di utile accantonata sia distribuita entro il secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (quindi entro il 31 dicembre 2026);
- 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 (quindi, se effettuati nel 2025, entro il 2030).

2) Reverse charge per i contratti di appalto nella logistica

La Legge di bilancio 2025 ha previsto, inoltre, l'estensione del **reverse charge ad alcune prestazioni di servizi rese nei confronti delle imprese di trasporto e della logistica**.

Con l'inserimento, nell'art. 17 del DPR 633/72, della nuova lett. a-quinquies) si prevede l'applicazione dello speciale meccanismo "**alle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle lettere da a) ad a-quater), 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 di merci e prestazione di servizi di logistica".

L'efficacia della disposizione è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, di una specifica autorizzazione affinché possa essere derogata la direttiva 2006/112/Ce in materia di IVA. L'introduzione a livello interno, da parte degli Stati membri Ue, del meccanismo del reverse charge è infatti possibile per le sole operazioni espressamente individuate dall'art. 199 della direttiva 2006/112/Ce (es. edilizia, materiali di recupero) o dal successivo art. 199-bis (es. telefoni cellulari, quote di emissione di gas). Diversamente, una previsione di questo tipo può essere stabilita, dai singoli Stati membri, solo a seguito dell'autorizzazione di una speciale misura di deroga alla direttiva da parte del Consiglio dell'Unione europea.

Qualora autorizzato, il meccanismo del reverse charge di cui alla nuova lett. a-quinquies) non troverà applicazione per le prestazioni di servizi rese nei confronti:

- delle amministrazioni pubbliche e degli altri enti o società per le quali si applica la disciplina dello split payment a norma dell'art. 17-ter del DPR 633/72;
- dalle agenzie per il lavoro ex art. 4 del DLgs. 276/2003 n. 276.

Opzione triennale

Nell'attesa della piena operatività della disposizione, **il legislatore intende introdurre, in via transitoria, una particolare disciplina, per effetto della quale, su base opzionale, il pagamento dell'IVA potrebbe, in alternativa al meccanismo del reverse charge, gravare sul committente del servizio.** L'ambito applicativo è il medesimo della norma in tema di reverse charge, ossia le prestazioni caratterizzate dal prevalente utilizzo di manodopera presso la sede del committente, sulla base di contratti di appalto, subappalto o affidamento, eseguite nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica.

L'opzione avrà durata triennale e sarà comunicata, dal committente stesso, all'Agenzia delle Entrate mediante un apposito modello il quale dovrà essere approvato dalla stessa Agenzia. L'opzione, quindi, avrà effetto dalla data in cui il modello viene trasmesso.

La nuova disposizione non modifica le modalità di emissione della fattura da parte del fornitore, che avverrà quindi con iva esposta, sebbene la stessa iva sia versata dal committente mediante F24, entro il 16 del mese successivo a quello in cui la fattura è stata emessa dal fornitore, senza la possibilità di compensare "orizzontalmente" l'imposta versata.

3) Prestiti e distacchi di personale, dal 1° gennaio 2025 rilevanti ai fini iva

Dal 1° gennaio 2025 cambiano le regole iva per i prestiti e i distacchi di personale. **La legge di conversione del decreto "Salva infrazioni" (DI n. 131/2024) con l'articolo 16-ter ha abrogato la disposizione sull'irrelevanza impositiva dei trasferimenti temporanei** secondo cui *"non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo"* (articolo 8, comma 35, legge n. 67/1988). **A partire dal nuovo anno, quindi, i contratti che regolano il prestito e il distacco di dipendenti tra aziende saranno sempre soggetti a Iva.**

L'abrogazione della disposizione vale per i distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025 mentre non ha rilevanza per i periodi anteriori per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi.

La disciplina attuale, valida fino al 31 dicembre 2024, prevede l'irrelevanza ai fini Iva delle somme percepite per i prestiti e i distacchi di personale a condizione che siano commisurate al solo rimborso del relativo costo. Se invece è previsto un corrispettivo superiore a tale costo è prevista l'applicazione dell'imposta.

Con il DI "Salva infrazioni" l'Italia si adegua all'orientamento della Corte di Giustizia Ue, ribadito con la sentenza San Domenico Vetraria (causa C94-19 dell'11 marzo 2020), abrogando la norma che prevedeva l'irrelevanza impositiva dell'addebito del puro costo nel caso di distacchi del personale. Ora le imprese dovranno considerare l'Iva anche nei casi di distacco al mero costo.

Per il diritto italiano (articolo 30 del Dlgs n. 276/2003) il distacco si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa. Il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo del dipendente. Per quanto riguarda il trattamento tributario la Finanziaria 1988 aveva disposto che *"Non sono da intendere rilevanti ai fini dell'[IVA] i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo"*.

La citata sentenza Ue ha chiarito, invece, che il distacco di personale costituisce sempre una prestazione di servizi soggetta ad Iva, indipendentemente dall'importo del rimborso.

Di conseguenza i giudici comunitari hanno stabilito che l'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso osta a una legislazione nazionale che non ritiene rilevanti ai fini Iva i prestiti o i distacchi di personale di una controllante presso la sua controllata, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente.

In tale ambito si colloca la modifica effettuata dalla legge di conversione del decreto "Salva infrazioni", intervenuta per allineare la normativa interna alle disposizioni comunitarie.

Lo Studio BRC associati rimane a Vostra disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti.

Studio BRC associati