



Berta, Nembrini, Colombini e Associati

CONSULENZA SOCIETARIA, FISCALE E DEL LAVORO

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

Dott. Giorgio Berta
Rag. Mirella Nembrini
Rag. Sergio Colombini
Dott. Valerio Chignoli
Dott.ssa Francesca Ghezzi
Dott. Riccardo Rapelli

Circolare n. 22 del 11/04/2025

Dott.ssa Marina Asperti
Dott.ssa Valentina Bonomi
Dott. Luca Brevi
Dott. Massimiliano Brioschi
Dott. Enzo Colleoni
Dott. Daniele Corlazzoli
Dott.ssa Elena Del Bello
Dott.ssa Maria de Rosa Diaz
Dott.ssa Sabrina Durante
Dott.ssa Jessica Gambirasio
Dott.ssa Francesca Gerosa
Dott.ssa Silvia Gibillini
Dott. Walter Larici
Dott.ssa Elisa Marcandalli
Dott.ssa Giulia Masula
Dott. Massimo Medici
Dott. Andrea Medolago
Dott. Luigi Nespoli
Dott.ssa Sara Nicoli
Dott. Matteo Pagliaroli
Dott. Franco Patti
Dott.ssa Federica Prometti
Dott. Massimo Restivo
Dott.ssa Laura Santini
Dott. Edoardo Scaini
Dott.ssa Clara Sterli
Dott. Guido Tisi
Dott. Daniel Vanoli
Dott.ssa Simona Vavassori
Dott. Federico Vicari
Dott.ssa Simona Zambetti
Dott. Massimo Zanardi

Dott.ssa Anna Baldi
Dott.ssa Clara Barinetti
Dott. Tommaso Calchi
Dott.ssa Grazia Illipronti
Dott.ssa Federica Minaudo

- 1) Le news di aprile
- 2) Collegato lavoro
- 3) 5 per mille: le regole per l'anno 2025
- 4) Scade il prossimo 30 aprile 2025 il termine per la detrazione dell'Iva relativa alle fatture ricevute nel 2024 e per l'emissione delle note di credito
- 5) In scadenza la comunicazione delle operazioni in contante legate al turismo
- 6) L'Agenzia chiarisce la gestione degli imballi non restituiti

1) Le news di aprile

Somme riconosciute dal GSE da inserire in Dichiarazione dei Redditi

I contribuenti persone fisiche titolari di un contratto di **"RID - Ritiro Deducato"** con il GSE devono indicare nella dichiarazione dei redditi 2025 (anno d'imposta 2024) i corrispettivi ricevuti nel 2024, in quanto costituiscono "redditi diversi". A partire dal prossimo anno il GSE comunicherà direttamente all'Agenzia delle Entrate gli importi riconosciuti, di conseguenza, dal 2026, tali importi saranno disponibili all'interno della dichiarazione dei redditi precompilata.

Invece, per contribuenti persone fisiche titolari di un contratto **"SSP - Scambio sul Posto"**, già a partire dall'anno 2024 il GSE comunica i dati relativi alla liquidazione delle eccedenze di produzione derivanti dallo scambio sul posto. Tali eccedenze costituiscono "redditi diversi" e sono automaticamente inserite nella dichiarazione dei redditi precompilata pubblicata dall'Agenzia delle Entrate.

Domicilio digitale per gli atti dell'Agenzia delle entrate

L'Agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa n. 13 del 12 marzo 2025, ha reso nota l'introduzione di un nuovo servizio on line che consente ai cittadini di eleggere un domicilio digitale, indicando un indirizzo di posta elettronica certificata al quale ricevere attivi, avvisi e altra corrispondenza dall'Agenzia delle Entrate.

Studio BNC | Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili - Revisori Legali - Consulenti del Lavoro

ACBMember

www.acbgroup.com

Bergamo

Via Giuseppe Mazzini, 4
24128 Bergamo
T +39 035 2286999
F +39 035 216380

Grumello del Monte

Piazzetta Rota Don Geremia, 18
24064 Grumello del Monte (BG)
T +39 035 832026
F +39 035 4420936

Treviglio

Viale Alcide De Gasperi, 14 scala G
24047 Treviglio (BG)
T +39 0363 419330
F +39 0363 594558

Codice Fiscale e P.IVA 02210110165 | info@studiobnc.it | studiobnc.it

Il servizio è disponibile nell'area riservata sul sito dell'Agenzia delle Entrate, all'interno della sezione "Il tuo profilo", selezionando "Domicilio digitale speciale".

Regime transfrontaliero di franchigia iva

L'Agenzia delle Entrate, con provvedimento direttoriale del 28 marzo scorso, protocollo n. 155649 ha approvato il modello di Comunicazione trimestrale del regime transfrontaliero di franchigia Iva. Il modello deve essere utilizzato dai soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato che applicano il regime transfrontaliero di franchigia nel territorio di altri Stati membri dell'Unione europea, per comunicare, con riferimento a ciascun trimestre civile dell'anno, il valore delle cessioni e delle prestazioni effettuate, così come previsto dall'articolo 70-unvicies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Vendite effettuate su Ebay: può essere reddito d'impresa

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 7552/2025, ha confermato che le vendite online effettuate da un privato su eBay, in modo abituale e continuativo nel tempo, devono essere qualificate come reddito d'impresa, anche se il venditore non ha partita IVA. La Corte di Cassazione ha basato la sua decisione sul numero significativo di transazioni e sulla natura non episodica dell'attività.

Nuove specifiche tecniche per le fatture elettroniche

Al via dallo scorso 1° aprile le nuove specifiche tecniche per l'emissione delle fatture elettroniche, le principali novità riguardano:

- l'introduzione di un nuovo tipo documento TD29 per la comunicazione all'Agenzia delle entrate della omessa o irregolare fatturazione e la modifica della descrizione del tipo documento TD20;
- l'introduzione del nuovo regime transfrontaliero di Franchigia IVA RF20;
- l'aggiornamento dei codici valori per le fatture di vendita gasolio o carburante, in accordo alla nuova codifica prevista dall'Agenzia delle dogane e monopoli;
- l'eliminazione del limite a 400 euro dell'importo totale della fattura semplificata nel caso in cui il cedente/prestatore emetta in regime forfettario (articolo 1, commi 54-89, L. 190/2014) o in regime transfrontaliero di franchigia Iva (Direttiva UE 2020/285).

INPS adotta i nuovi codici ATECO 2025

Con la circolare n. 71 dello scorso 31 marzo, l'Inps adotta, nei propri sistemi informativi, il codice ATECO 2025: la nuova classificazione delle attività economiche sulla quale basare, come criterio non esclusivo, l'inquadramento dei datori di lavoro.

L'Inps rende noto anche che è stata aggiornata la "*Procedura Iscrizione e Variazione azienda*" e, dal 1° aprile 2025, è possibile assegnare il codice ATECO 2025 alle nuove matricole aziendali richieste dai datori di lavoro in caso di inizio attività con dipendenti.

Pertanto, a partire dal 1° aprile 2025, per le nuove iscrizioni con data di inizio dell'attività successiva al 31 marzo 2025, i datori di lavoro devono indicare alternativamente:

- il codice ATECO 2025 rilasciato dalla CCIAA;
- il codice risultante dall'attività di riattribuzione del precedente codice ATECO 2007 effettuata dalla CCIAA.

Nel caso in cui un datore di lavoro disponga solo del codice ATECO 2007 al momento dell'iscrizione, la procedura permette di inserire tale codice, proponendo automaticamente il corrispondente codice ATECO 2025.

Per tutte le matricole attive iscritte in data precedente al 1° aprile 2025, l'Istituto provvede progressivamente ad assegnare il nuovo codice ATECO 2025, corrispondente all'attività economica esercitata, anche in base all'attività di riattribuzione effettuata dalla CCIAA, eventualmente riallineando eventuali difformità con quanto indicato nella posizione contributiva.

Proroga bando autoproduzione di energia da fonti rinnovabili nelle PMI

Il ministro delle Imprese e del Made in Italy, con il Decreto Direttoriale 31 marzo 2025, ha posticipato il termine finale per la presentazione delle domande di agevolazione relativa al bando di autoproduzione di energia da fonti rinnovabili nelle PMI (*si veda la ns. Circolare n. 2 del 14/01/2025*). La nuova scadenza è fissata alle ore 12.00 del 17 giugno 2025.

Riduzione Tasso Ufficiale di Riferimento (TUR)

A decorrere dal 12 marzo 2025, il Tasso Ufficiale di riferimento (TUR) è stato ridotto dal 2,90% al 2,65%. A seguito di tale variazione, l'INPS e l'INAIL hanno comunicato l'aggiornamento dei rispettivi tassi di interesse.

L'INPS, con la Circolare n. 56/2025, ha reso nota la nuova misura del tasso di interesse di dilazione e di differimento, pari al 8,65%, da applicare nei seguenti casi:

- Regularizzazione rateale dei debiti contributivi e relative sanzioni civili, in riferimento alle rateazioni presentate dal 12 marzo 2025;
- Autorizzazione al differimento del termine del versamento dei contributi, applicato dalla contribuzione relativa al mese di febbraio 2025.

L'INAIL, con la Circolare n. 22/2025, ha comunicato la variazione dei tassi di interesse in misura pari al:

- 8,65% per le rateazioni dei debiti contributivi, premi assicurativi e accessori;
- 8,15% per le sanzioni civili per omesso versamento di contributi previdenziali o premi assicurativi.

Tali misure saranno applicate alle istanze di rateazione presentate a decorrere dal 12 marzo 2025, ovvero in data anteriore, qualora la Sede non abbia ancora comunicato il piano di rateazione, o lo abbia comunicato in data 12 marzo 2025 o successivamente. Le rateazioni attualmente in corso non subiranno variazioni.

Riconoscimento indennità di malattia ai pensionati che avviano un nuovo rapporto di lavoro dipendente

Con la Circolare n. 57/2025 l'INPS, modificando un precedente orientamento di prassi, ha fornito indicazioni in merito al riconoscimento dell'indennità di malattia per i lavoratori titolari di un trattamento pensionistico che hanno in essere un nuovo rapporto di lavoro dipendente.

Nello specifico, l'Istituto ha chiarito che, data la funzione dell'indennità in oggetto di compensare la perdita di guadagno in caso di malattia, anche per i lavoratori pensionati è previsto il diritto a tale tutela, anche in considerazione del fatto che non sussiste alcuna deroga, per tali lavoratori, dal generale obbligo di versamento della contribuzione per malattia. Resta ferma, invece, la previsione della non spettanza della tutela previdenziale di malattia per coloro i quali percepiscono un trattamento pensionistico incumulabile con i redditi da lavoro.

NASpl e riacquisto della capacità lavorativa

Con il Messaggio n. 4468 l'INPS ha comunicato che, a decorrere dal 1° marzo 2025, per rendere più tempestiva la liquidazione delle domande di NASpl presentate dai soggetti che al momento della cessazione del rapporto di lavoro si trovano in malattia o infortunio, tali soggetti devono allegare alla richiesta della prestazione il certificato medico che attesti il riacquisto della capacità lavorativa oppure il certificato di chiusura dell'infortunio rilasciato dall'INAIL. I certificati, privi di diagnosi, possono essere allegati successivamente con la presentazione del modello "NASpl-Com".

2) Collegato lavoro

Recentemente il Ministero del Lavoro, con la Circolare n. 6 del 27 marzo 2025, ha fornito le prime indicazioni operative sui contenuti del Collegato Lavoro (Legge n. 203/2024).

In particolare, la Circolare del Ministero del Lavoro si sofferma sui seguenti articoli:

- modifiche alla disciplina della somministrazione contenuta nel D.Lgs. n. 81/2015, in materia di somministrazione di lavoro;
- durata del periodo di prova;
- norme in materia di risoluzione del rapporto di lavoro, c.d. dimissioni per fatti concludenti.

Somministrazione di lavoro

Il legislatore con il comma 1, lettera a, numero 1) del c.d. Collegato Lavoro ha eliminato la disciplina transitoria precedente, che consentiva agli utilizzatori di superare il limite complessivo di 24 mesi per le missioni a tempo determinato di un lavoratore somministrato, laddove l'agenzia di somministrazione abbia comunicato all'utilizzatore di aver assunto detto lavoratore a tempo indeterminato.

Conseguentemente alla soppressione della disciplina transitoria, in caso di superamento del limite temporale di 24 mesi, va costituito in capo all'utilizzatore un rapporto di lavoro a tempo indeterminato con il lavoratore somministrato.

Il Ministero del Lavoro ha precisato che ai fini del computo dei 24 mesi devono essere considerati tutti i periodi di missione a tempo determinato intercorsi tra le parti successivamente al 12 gennaio 2025.

Le missioni in essere al 12 gennaio 2025, svolte in relazione a contratti tra agenzia e utilizzatore stipulati antecedentemente al 12 gennaio 2025 possono essere conclusi alla naturale scadenza prevista fino al 30 giugno 2025, senza che l'utilizzatore sia tenuto alla trasformazione a tempo indeterminato del rapporto con il lavoratore somministrato.

Limiti quantitativi per la somministrazione di lavoro a tempo determinato

In materia di limiti quantitativi per il ricorso a contratti di lavoro somministrato a tempo determinato, il Ministero del Lavoro ribadisce il riallineamento effettuato dal Collegato Lavoro con la normativa in materia di rapporti di lavoro a tempo determinato. Per effetto della novità introdotta, restano esclusi dal limite quantitativo i contratti di somministrazione a tempo determinato conclusi

- in fase di avvio di nuove attività;
- da start-up innovative;
- per lo svolgimento di attività stagionali;
- per lo svolgimento di specifici programmi o spettacoli;
- per la sostituzione di lavoratori assenti;
- con lavoratori over 50.

Inoltre, sono esclusi i lavoratori inviati in missione a tempo determinato assunti dal somministratore con contratto di lavoro a tempo indeterminato.

Limiti di durata per i contratti di somministrazione di lavoro a tempo determinato

Al fine di incentivare le opportunità di lavoro per i lavoratori che versano in situazioni di particolare debolezza, il Collegato Lavoro ha previsto l'esclusione dall'obbligo di indicazione delle causali stabilite per le assunzioni con contratto a tempo determinato di durata superiore a dodici mesi per i contratti stipulati con i lavoratori che rientrano nelle seguenti categorie:

- lavoratori disoccupati percettori da almeno sei mesi di indennità di disoccupazione non agricola o ammortizzatori sociali;
- lavoratori svantaggiati o molto svantaggiati secondo le definizioni dell'art. 2 del Regolamento (UE) n. 651/2014, come stabilito dal decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

Durata del periodo di prova

L'articolo 13 del Collegato Lavoro, modificando l'articolo 7, comma 2, del D.Lgs. n. 104/2022, ha stabilito che, salvo disposizioni più favorevoli previste dalla contrattazione collettiva, la durata del periodo di prova è determinata in 1 giorno di effettiva prestazione per ogni 15 giorni di calendario a partire dall'inizio del rapporto di lavoro.

Inoltre, sono stati precisati i limiti di durata del periodo di prova che non può essere inferiore a 2 giorni né superiore a 15 giorni per contratti di durata non superiore a 6 mesi, e non superiore a 30 giorni per contratti di durata superiore a 6 mesi e inferiore a 12 mesi.

In aggiunta, il Ministero puntualizza, che per i contratti a termine di durata superiore a 12 mesi, il limite massimo di 30 giorni può essere superato, moltiplicando un giorno di effettiva prestazione per ogni 15 giorni di calendario.

Infine, il Ministero chiarisce che si intendono "*più favorevoli*" le disposizioni contrattuali che offrono una maggiore tutela al lavoratore in virtù del principio del "*favor praestatoris*". Viene considerata più favorevole per il lavoratore una durata minore del periodo di prova, in relazione al contratto collettivo applicato dal datore di lavoro.

Le disposizioni si applicano ai contratti di lavoro stipulati dal 12 gennaio 2025.

Dimissioni per fatti concludenti

L'articolo 19 del Collegato Lavoro ha modificato l'articolo 26 del D.Lgs. n. 151/2015, introducendo il comma 7-bis, che prevede quanto segue:

- assenza ingiustificata del lavoratore: In caso di assenza ingiustificata protratta oltre il termine previsto dal CCNL applicato al rapporto di lavoro, o, in mancanza di previsione contrattuale, superiore a 15 giorni, il datore di lavoro è tenuto a comunicarlo alla sede territoriale dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro (INL), che può verificare la veridicità della comunicazione;
- risoluzione del rapporto di lavoro: Nei casi sopra indicati, il rapporto di lavoro si intende risolto per volontà del lavoratore per effetto delle dimissioni per fatti concludenti, senza necessità di presentare le dimissioni tramite modulo telematico;
- tutela del lavoratore: Le nuove disposizioni non si applicano se il lavoratore dimostra l'impossibilità di comunicare i motivi che giustificano la sua assenza per causa di forza maggiore o per fatto imputabile al datore di lavoro.

Il Ministero del Lavoro specifica che l'effetto risolutivo non deriva automaticamente dall'assenza ingiustificata del lavoratore, ma si concretizza solo se il datore di lavoro decide di prenderne atto e avvia la procedura prevista, alternativa a quella disciplinare dell'articolo 7 della Legge n. 300/1970.

In relazione ai giorni di assenza, il Ministero del Lavoro chiarisce che:

- in assenza di ulteriori specificazioni, si intendono come giorni di calendario, salvo diversa disposizione del CCNL applicato;
- costituiscono il termine legale minimo per la comunicazione all'Ispettorato Territoriale del Lavoro (ITL), che può essere formalizzata anche successivamente;
- se il CCNL prevede un termine superiore a quello legale per le dimissioni per fatti concludenti, si applica tale termine, in conformità al principio del miglior favore per il lavoratore.

Il Ministero del Lavoro stabilisce che la comunicazione all'Ispettorato Territoriale del Lavoro (ITL) debba essere inviata anche al lavoratore, al fine di consentirgli di esercitare il diritto di difesa. Il datore di lavoro potrebbe incorrere in responsabilità, anche di natura penale, per eventuali falsità nelle comunicazioni rese all'ITL. Inoltre, la comunicazione all'ITL funge da riferimento per il calcolo del termine di cinque giorni previsto per la comunicazione obbligatoria di cessazione del rapporto di lavoro tramite il modello UNILAV.

La cessazione del rapporto di lavoro avrà effetto dalla data indicata nel modulo UNILAV, che non può essere antecedente alla data di comunicazione dell'assenza all'Ispettorato Territoriale del Lavoro (ITL). Durante il periodo di assenza ingiustificata, il datore di lavoro non è obbligato a versare la retribuzione e i contributi. Inoltre, il datore di lavoro può trattenere dalle competenze di fine rapporto l'indennità di mancato preavviso stabilita contrattualmente.

Infine, il Ministero chiarisce che l'articolo 19 non è applicabile nei casi in cui è comunque richiesta la convalida obbligatoria (articolo 55, D.Lgs. n. 151/2001) volta a tutelare le lavoratrici in gravidanza/i genitori lavoratori.

3) 5 per mille: le regole per l'anno 2025

Con la pubblicazione del D.P.C.M. datato 23 luglio 2020 (Gazzetta Ufficiale n. 231 del 17 settembre 2020), previsto dall'articolo 4, D.Lgs. 111/2017, provvedimento che attua la legge delega di Riforma del Terzo settore (L. 106/2016) con riferimento all'istituto del 5 per mille, sono cambiate le regole per gestire la procedura da parte dei soggetti interessati.

Con il decreto del 2020 si modificano le modalità e i termini di accreditamento:

- viene eliminato il doppio adempimento, ovvero domanda di iscrizione e successiva dichiarazione sostitutiva, prevedendo un'autocertificazione del possesso dei requisiti contestuale all'istanza di accreditamento;
- il termine per la presentazione dell'istanza di accreditamento ai fini del riparto del contributo del 5 per mille viene fissato al 10 aprile per tutte le tipologie di beneficiari, ma se tale termine scade di sabato o in un giorno festivo, lo stesso è prorogato al primo giorno lavorativo successivo. I soggetti obbligati ad applicare le disposizioni del nuovo D.P.C.M. (in pratica, gli enti di Terzo settore), per ottenere l'accREDITAMENTO al contributo del 5 per mille dovranno rivolgersi al Ministero delle politiche sociali per il tramite dell'ufficio del Runts e non più all'Agenzia delle entrate.

Da ultimo, i soggetti obbligati ad applicare le disposizioni del D.P.C.M. del 2020, ossia gli Enti del Terzo Settore, per ottenere l'accREDITAMENTO al contributo 5 per mille dovranno rivolgersi al Ministero delle politiche sociali per il tramite dell'ufficio del Runts e non più all'Agenzia delle Entrate.

Le Onlus continuano ad essere destinatarie della quota del 5 per mille per l'anno finanziario 2025: Le regole per i nuovi ETS

L'articolo 3, comma 2, D.Lgs. 111/2017 stabilisce che, a decorrere dall'anno successivo a quello di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts), il contributo del 5 per mille è destinato agli enti del Terzo settore iscritti nel Registro.

Tenuto conto che il Runts è divenuto operativo a partire dal 23 novembre 2021, ai fini dell'accREDITAMENTO per l'accesso al riparto del contributo del cinque per mille 2025, come per gli anni precedenti, gli enti che presentano richiesta di iscrizione telematica al Runts compilano in sede di presentazione dell'istanza l'apposito campo "Cinque per mille" apponendo il flag su "accREDITAMENTO del 5/1000" e inserendo il proprio IBAN o la provincia della tesoreria di riferimento. Entro il 20 aprile 2025 il Ministero pubblica sul proprio sito web l'elenco degli enti che risultano iscritti.

Gli enti che si sono già iscritti nel Runts possono presentare la pratica di modifica delle informazioni riferite alla loro posizione inserite nel Registro accedendo allo stesso.

Si precisa infine che gli enti che si sono già iscritti al Runts e che sono inclusi nell'elenco permanente sopra indicato saranno considerati accREDITATI al beneficio anche per l'anno 2025 senza necessità di alcun ulteriore adempimento.

Le indicazioni sopra riportate valgono anche per le associazioni e fondazioni riconosciute, già beneficiarie ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera a), D.P.C.M. 23 aprile 2010 in quanto operanti nei settori di cui all'articolo 10, comma 1, lettera a), D.Lgs. 460/1997.

Sanabile la tardiva iscrizione

Tutti i soggetti interessati hanno la possibilità di partecipare al riparto delle quote del 5 per mille per l'anno finanziario 2025 anche se non hanno effettuato tempestivamente l'iscrizione al contributo entro il termine ordinario, purché presentino l'istanza di accreditamento al 5 per mille entro il 30 settembre dello stesso anno, versando un importo pari a 250 euro, tramite modello F24 Elide - codice tributo 8115 (cosiddetto istituto della "Remissione in bonis").

Anche in caso di adempimento tardivo secondo la descritta procedura occorre tenere presente che i requisiti sostanziali richiesti per l'accesso al beneficio devono essere comunque posseduti alla data di scadenza originaria della presentazione dell'istanza di accreditamento.

4) Scade il prossimo 30 aprile 2025 il termine per la detrazione dell'Iva relativa alle fatture ricevute nel 2024 e per l'emissione delle note di credito

Il termine di presentazione della dichiarazione Iva 2025 relativa all'anno 2024 scadrà nel termine ordinario del 30 aprile 2025.

Vediamo pertanto quali sono le conseguenze sotto il profilo della detrazione Iva delle fatture di acquisto riferite al 2024 e delle note di variazione il cui presupposto nasce nel medesimo anno, alla luce dell'attuale termine previsto dall'articolo 19, D.P.R. 633/1972 per l'esercizio del richiamato diritto.

La modifica delle regole per la detrazione

Come è noto, il D.L. 50/2017 modificò gli articoli 19 e 25, D.P.R. 633/1972, riguardanti le regole di detrazione e registrazione delle fatture di acquisto, al fine di stabilire che per le fatture emesse:

- il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile (cioè, il momento di effettuazione dell'operazione, ovvero il momento in cui il soggetto attivo ha emesso la fattura) ed è esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo;
- la fattura di acquisto va annotata anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Con la circolare n. 1/E/2018 l'Agenzia delle entrate, al fine di risolvere gli effetti negativi derivanti dal mancato coordinamento delle citate modifiche, ha precisato che il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono entrambi i due seguenti presupposti:

- effettuazione dell'operazione (c.d. presupposto sostanziale);
- possesso (momento di ricezione) della fattura (c.d. presupposto formale).

Il maggior termine della liquidazione non vale per le fatture a "cavallo d'anno"

Con l'articolo 14, D.L. 119/2018, convertito nella L. 136/2018, il Legislatore ha apportato modifiche all'articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/1998 al fine di concedere la facoltà di considerare, nella

liquidazione riferita al momento di effettuazione, quelle fatture ricevute fino al giorno che precede la liquidazione stessa. Vediamo cosa prevede letteralmente la disposizione.

Il comma 1, articolo 1, D.P.R. 100/1998 dispone:

“Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo [chiarimento agenzia: secondo mese successivo per i contribuenti trimestrali] a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente”.

Se quindi per le liquidazioni, sia mensili che trimestrali, avvenute in corso d'anno, l'effettuazione dell'operazione e la ricezione della fattura avvengono in 2 mesi o trimestri diversi ma entro il giorno 15 del mese di liquidazione, è possibile imputare questa fattura alla liquidazione riferita al momento di effettuazione.

Al contrario, le indicazioni contenute nell'ultimo inciso della disposizione sopra richiamata fanno sì che se un soggetto passivo Iva è venuto in possesso una fattura di acquisto datata 2024 solo nel 2025, la detrazione dovrà necessariamente avvenire nelle liquidazioni periodiche dell'anno 2025 e fino al termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa a tale anno (che scade ordinariamente al 30 aprile 2026).

Dette fatture, quindi, non potranno essere imputate nel mese di “competenza”, ma in quello di ricezione.

Ricorso all'integrativa per le fatture ricevute nel 2024, ma registrate dopo il 30 aprile 2025

Sempre con la circolare n. 1/E/2018 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'effettività del diritto alla detrazione e il principio di neutralità dell'Iva sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa a favore, con la quale è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile.

Nel caso quindi della fattura datata 2024 e ricevuta con data “certa” nel 2024, che non venga inserita nel modello di dichiarazione annuale Iva 2025 entro il prossimo 30 aprile 2025, sarà sempre possibile, al fine di guadagnare comunque la detrazione, presentare una dichiarazione integrativa, entro il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione del modello originario.

Tale ultima soluzione, tuttavia, comporta secondo l'Agenzia delle entrate l'applicabilità delle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione.

Il diverso trattamento delle note di variazione

Sul punto si è espressa l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 20/E/2021, affermando che il termine di presentazione della dichiarazione Iva costituisce anche il termine entro il quale emettere le note di variazione in diminuzione.

La nota di variazione può quindi considerarsi tempestivamente emessa entro il termine di presentazione ordinario della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione.

Volendo esemplificare, se il presupposto per operare la variazione in diminuzione si verifica nel periodo d'imposta 2024 (esempio, a novembre è fallito un cliente nei confronti del quale era stata emessa una fattura), la nota di variazione può essere emessa, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2024, vale a dire entro il 30 aprile 2025.

Se la nota è emessa nel periodo dal 1° gennaio al 30 aprile 2025, la detrazione può essere operata nell'ambito della liquidazione periodica Iva relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa, ovvero direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno 2025 (da presentare entro il 30 aprile 2026).

Da notare che, secondo il parere espresso dall'Agenzia delle entrate, il decorso del termine previsto in capo al creditore per poter operare la variazione in diminuzione non può legittimare lo stesso ad agire in via alternativa tramite la presentazione di una dichiarazione integrativa ovvero tramite istanza di rimborso.

Alla luce di tali interpretazioni si invitano pertanto i gentili Clienti a verificare con attenzione, in vista della prossima scadenza del 30 aprile 2025, la sussistenza di eventuali presupposti che legittimano l'emissione di una nota di variazione in diminuzione verificatisi fino al 31 dicembre 2024.

5) In scadenza la comunicazione delle operazioni in contante legate al turismo

Dal 2012 è prevista una deroga alla limitazione dell'utilizzo dei contanti per gli acquisti, da parte di turisti con cittadinanza extra UE/UE/SEE non residenti in Italia, effettuati presso commercianti al minuto e soggetti assimilati e agenzie di viaggio e turismo.

Per tali operazioni è ammesso l'uso del contante a 15.000 euro.

Per beneficiare della facoltà di applicare la soglia straordinaria nei casi consentiti, i commercianti al minuto e soggetti equiparati (articolo 22, D.P.R. 633/1972) e le agenzie di viaggio e turismo (articolo 74-ter, D.P.R. 633/1972) devono:

- inviare preventivamente una comunicazione all'Agenzia delle entrate, in cui comunicare l'adesione alla deroga;
- acquisire dal cliente la fotocopia del passaporto e una autocertificazione attestante la cittadinanza del cliente e la residenza;
- versare il denaro incassato il primo giorno feriale successivo all'operazione;
- inviare una comunicazione annuale all'Agenzia delle entrate per le operazioni di importo superiore a 1.000 euro e inferiori alla soglia di 15.000 euro.

La sezione dell'Agenzia delle entrate dove trovare le indicazioni specifiche e il software per la compilazione della comunicazione è disponibile al link:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/comunicazioni/deroga-limitazione-uso-contante/scheda-informativa-limitazione-uso-contante>

6) L'Agenzia chiarisce la gestione degli imballi non restituiti

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 76/E del 20 marzo 2025 è intervenuta per commentare la disciplina che riguarda le modalità di fatturazione degli imballaggi non restituiti.

Gli imballaggi

Quando la merce ceduta viene accompagnata da imballaggi, vi possono essere due diverse pattuizioni:

- il primo caso riguarda gli imballaggi ceduti senza pattuirne la resa (cosiddetti imballaggi "a perdere"), nel qual caso la cessione dell'imballaggio costituisce operazione accessoria alla cessione della merce e quindi non sono previsti specifici obblighi di fatturazione. Se l'operazione accessoria è effettuata direttamente dal cedente o per suo conto e a sue spese, si applica alla cessione accessoria la stessa aliquota Iva della cessione principale;
- il secondo caso riguarda invece merci accompagnate da imballaggi per i quali le parti hanno pattuito la resa (i cosiddetti imballaggi "a rendere"), nel qual caso la cessione dell'imballaggio è considerata operazione autonoma.

Gli imballaggi a rendere

Ai sensi dell'articolo 15, comma 1, n. 4), D.P.R. 633/1972, il valore degli imballaggi o dei recipienti ceduti con obbligo di resa non concorre alla base imponibile Iva, a condizione che ne sia stata espressamente pattuita la resa, con indicazione di tale clausola in fattura oppure negli accordi presi tra le parti (contratto, ordine, corrispondenza commerciale, etc.).

Qualora sia stata richiesta una cauzione, questa deve essere separatamente indicata in fattura.

Nell'ipotesi in cui la restituzione non avvenga entro il termine stabilito, l'imballaggio deve considerarsi autonomamente ceduto e soggetto a Iva. in tali casi il cedente deve determinare il valore dell'imballaggio non reso ed emettere una fattura per ciascuna cessione di imballaggi non restituiti.

Il provvedimento attuativo del D.M. 11 agosto 1975 consente di emettere un'unica fattura riepilogativa entro il 31 gennaio di ogni anno per gli imballaggi non restituiti nell'anno precedente. Si tratta di una sola fattura globale (ossia una "autofattura") per tutte le consegne effettuate nell'anno precedente, al netto dei resi; in questo modo viene regolarizzata l'Iva relativa a tali operazioni.

Per poter applicare tale disciplina è comunque necessario che:

- le consegne e le restituzioni dei recipienti e degli imballaggi risultanti dalle fatture di vendita dei prodotti cui l'imballaggio e i recipienti stessi afferiscono devono essere annotate dal cedente, distintamente per tipo di recipiente e di imballaggio e per aliquota d'imposta, in apposito registro;
- il quantitativo degli imballaggi e dei recipienti da assoggettare all'imposta è determinato per differenza, sottraendo dai quantitativi complessivamente consegnati in ciascun anno solare quelli complessivamente restituiti nel periodo stesso;
- la base imponibile è calcolata in relazione all'ammontare delle cauzioni corrispondenti ai quantitativi dei diversi tipi di imballaggi e recipienti;
- la fattura, in luogo dell'indicazione dei cessionari, deve recare apposita annotazione di riferimento al decreto.

Con la risoluzione n. 10/E/2022 l'Amministrazione finanziaria esclude la possibilità di emettere una fattura preventivamente e indipendentemente dal mancato reso degli imballaggi.

I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

Nella citata risposta a interpello n. 76/E/2025 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che:

- la base imponibile Iva da indicare nella fattura riepilogativa è costituita dal prezzo pattuito per gli imballaggi o, in mancanza, dal valore normale degli stessi, calcolato ai sensi dell'articolo 14, D.P.R. 633/1972; è dunque possibile fare riferimento anche al c.d. "valore mercuriale", purché effettivamente rappresentativo del valore normale degli imballaggi non restituiti;
- per imballaggi restituiti oltre l'anno è possibile apportare una rettifica della fattura riepilogativa emessa, tramite emissione di una nota di variazione in diminuzione di cui all'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972. In tal caso occorrerà annotare nell'apposito registro le restituzioni che hanno dato luogo alla variazione, incrociandole con le consegne dei recipienti e degli imballaggi a suo tempo effettuate e risultanti dalle fatture di vendita dei prodotti cui l'imballaggio e i recipienti stessi afferiscono, distintamente per tipo di recipiente e di imballaggio e per aliquota d'imposta.

L'Agenzia delle entrate si sofferma anche sul caso dei pallet; poiché a questa tipologia di imballaggi si applica l'inversione contabile, non può trovare applicazione il sistema dell'autofattura descritto. Pertanto, la mancata restituzione dei pallet di legno configurerà una autonoma operazione imponibile ai fini Iva, soggetta all'applicazione del meccanismo del reverse charge.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti.

Studio Berta Nembrini Colombini & Associati