



Berta, Nembrini, Colombini e Associati

CONSULENZA SOCIETARIA, FISCALE E DEL LAVORO

SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

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

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
Avv. Claudia Marinozzi
Dott.ssa Giulia Masula
Dott. Massimo Medici
Dott. Andrea Medolago
Dott. Luigi Nespoli
Dott.ssa Sara Nicoli
Dott.ssa Elena Nossa
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 Clara Barinetti
Dott.ssa Simona Corna
Dott.ssa Ylenia Del Prato
Dott.ssa Grazia Illipronti
Dott.ssa Federica Minaudo

Circolare n. 47 del 15/12/2025

- 1) Le news di dicembre
- 2) Al 31 dicembre 2025 scatta la consumazione del reato di omesso versamento iva e ritenute dell'anno 2023
- 3) Ritenuta IRPEF ridotta sulle provvigioni
- 4) Versamento dell'acconto iva per l'anno 2025

Detrazione "ritardata" per le fatture a cavallo d'anno

L'Agenzia delle Entrate ha affermato, come previsto dall'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, che la detrazione debba essere esercitata a partire dal momento nel quale si intendono verificati entrambi i requisiti:

- esigibilità (coincidente di regola con il momento di effettuazione dell'operazione);
- ricezione della fattura.

Quindi, è solo a partire dalla effettiva ricezione del documento di acquisto (che segue l'esigibilità) che il contribuente può esercitare correttamente il diritto alla detrazione dell'Iva assolta su tale acquisto.

In chiave di esemplificazione, l'articolo 1 del D.P.R. 100/1998 afferma che il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione può essere esercitato entro la medesima data, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente.

Le situazioni che, pertanto, possono verificarsi in funzione della diversa data di ricezione e/o registrazione del documento di acquisto sono le seguenti:

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

Fattispecie	Trattamento	Anno detrazione
Fatture ricevute e registrate nel mese di dicembre 2025	Devono concorrere alla liquidazione Iva del mese di dicembre 2025	2025
Fatture ricevute nel mese di gennaio 2026 (datate dicembre 2025) e registrate nel mese di gennaio 2026	Devono necessariamente confluire nella liquidazione Iva del mese di gennaio 2026 o successive	2026
Fatture ricevute nel mese di dicembre 2025 non registrate a dicembre 2025	Possono rientrare ai fini della detrazione nella dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2025 da presentare entro il 30 aprile 2026	2025
Fatture ricevute nel mese di dicembre 2025 e registrate dopo il 30 aprile 2025	Possono essere detratte nel 2025 solo attraverso la presentazione di una dichiarazione annuale Iva integrativa relativa all'anno 2025	2025

È pertanto consigliabile contattare i propri fornitori affinché le fatture differite relative al mese di dicembre 2025 vengano inviate al Sistema di Interscambio qualche giorno d'anticipo rispetto al 31 dicembre 2025, al fine di potere esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto da parte del cliente nello stesso periodo di imposta di effettuazione dell'operazione.

1) Le news di dicembre

Dal 1^a gennaio 2026 parte l'abbinamento tra POS e registratori telematici

Con provvedimento direttoriale n. 424470 dello scorso 31 ottobre l'Agenzia delle Entrate ha dato attuazione alle disposizioni contenute nei commi 74 e 77 dell'art.1, Legge n. 207/2024 (Legge di Bilancio per l'anno 2025) al fine di definire le modalità operative per il collegamento tra lo strumento hardware o software mediante il quale sono accettati i pagamenti elettronici (tipicamente il POS) e lo strumento mediante il quale sono registrati e memorizzati i dati dei corrispettivi (il registratore telematico) oltre che definire le modalità operative per la memorizzazione puntuale e la trasmissione aggregata dei dati dei pagamenti elettronici. L'obbligo decorre a partire dal 1° gennaio 2026; per maggiori informazioni in merito alle sanzioni applicabili per il mancato abbinamento si rinvia alla Comunicazione di Studio del giorno 27.10.2025.

La circolare contenente le modalità operative è raggiungibile al seguente link: https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/d/guest/059_com-st-provv-rt-pos-31-10-2025

Contributo economico all'autoimpiego

Con la [Circolare INPS n. 148 del 28 novembre 2025](#), sono state illustrate le caratteristiche e le modalità di riconoscimento del contributo economico per l'imprenditoria giovanile pari a 500 euro mensili. Il servizio per poter richiedere il contributo economico apre, in via esclusivamente telematica, entro 30 giorni dall'avvio dell'attività o dal 28 novembre 2025, se l'attività è iniziata prima di tale data.

L'incentivo spetta ai soggetti:

- disoccupati alla data di avvio dell'attività imprenditoriale;

- che non hanno compiuto i 35 anni di età alla data di avvio dell'attività imprenditoriale
- e che hanno avviato in Italia, dal 1° luglio 2024 al 31 dicembre 2025, un'attività imprenditoriale operante nei settori strategici per lo sviluppo di nuove tecnologie e la transizione digitale ed economica.

Dal 27 dicembre 2025 in vigore il conto termico 3.0

Il prossimo 27 dicembre 2025 entrerà in vigore il conto termico 3.0, introdotto dal Decreto MASE del 7 agosto 2025 e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 224 del 26 settembre 2025.

Si tratta di un contributo a fondo perduto destinato a tutti i soggetti (persone fisiche, imprese, comunità energetiche rinnovabili, ETS, ecc...) per interventi finalizzati all'incremento dell'efficienza energetica e alla produzione di energia termica da fonti rinnovabili negli edifici. La misura degli incentivi (contributi a fondo perduto) varia dal 25% al 65% dei costi agevolabili. Si resta in attesa delle regole operative e della piattaforma "Portaltermico", attraverso la quale sarà possibile presentare le richieste di accesso all'agevolazione, che saranno emanate dal Gestore dei Servizi Energetici (GSE) entro il 25 febbraio 2026.

Operative le richieste per il credito d'imposta 36% su acquisto prodotti e imballaggi da materiali di recupero

Con il D.M. 2 aprile 2024, MASE, MIMIT e MEF hanno definito i criteri e le modalità per la fruizione del credito d'imposta per l'acquisto di materiali di recupero, nonché i requisiti tecnici e le certificazioni idonee ad attestare le tipologie di prodotti e di imballaggi ottenuti da materiali di recupero per l'accesso all'agevolazione.

A partire dal 1° dicembre alle 12:00 è stato attivato lo sportello per la presentazione delle istanze relative alle spese sostenute nel 2024, aperto fino alle ore 12:00 del 30 gennaio 2026.

Il contributo è rivolto alle imprese e prevede un rimborso, sotto forma di credito d'imposta, pari al 36% delle spese sostenute nel 2024 per l'acquisto di prodotti e di imballaggi provenienti da materiali di recupero, fino a un importo massimo annuale di 20.000 euro per ogni impresa beneficiaria, nel limite complessivo di 5 milioni di euro (art. 1, commi 686 – 690, Legge n. 197/2022).

Deducibilità dei costi di sponsorizzazione

Con ordinanza 13 novembre 2025 n. 30036, la Cassazione si è espressa in tema di deducibilità dei costi di sponsorizzazione sostenuti da una società.

In particolare, la Corte Suprema ha precisato che, in tema di imposte sui redditi e di IVA, la "inerenza" di un costo, sostenuto nell'esercizio dell'attività d'impresa, comporta una valutazione qualitativa e non di tipo utilitaristico o quantitativo, per cui lo stesso attiene o non attiene all'attività a prescindere dalla sua entità; ne consegue che il contribuente è tenuto a provare i fatti costitutivi della spesa e a documentarli.

Nuove regole per l'esportazione di materiali ferrosi

Il MIMIT ha adottato una [circolare datata 25 novembre](#) che semplifica la procedura per le notifiche relative all'esportazione di rottami metallici di cui all'art. 30, D.L. 21/2022, tramite l'introduzione di una piattaforma digitale dedicata. A partire dal 16 marzo 2026, la piattaforma costituirà l'unico canale di riferimento per la trasmissione delle notifiche, salvo diverse indicazioni. La nuova piattaforma digitale è raggiungibile al seguente link: <https://notificaesportazioni.mimit.gov.it>.

2) Al 31 dicembre 2025 scatta la consumazione del reato di omesso versamento iva e ritenute dell'anno 2023

Si ricorda che il 31 dicembre 2025 rappresenta la data entro la quale è necessario regolarizzare eventuali omessi versamenti IVA e ritenute relativi all'anno d'imposta 2023 per evitare la consumazione del reato previsto dal D.Lgs. n. 74/2000.

La responsabilità penale, infatti, sorge quando l'omissione non viene sanata entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Pertanto:

- Per le violazioni riferite al 2023, il termine ultimo è il 31 dicembre 2025;
- Per quelle riferite al 2024, il termine sarà il 31 dicembre 2026.

Reato di omesso versamento IVA (art. 10-ter, D.Lgs. n. 74/2000)

È punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chi non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla presentazione della dichiarazione annuale, l'IVA dovuta per un importo superiore a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

Reato di omesso versamento delle ritenute (art. 10-bis, D.Lgs. n. 74/2000)

È punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chi non versa, entro il medesimo termine, le ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti, per un importo superiore a 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

Circostanze rilevanti ai fini della non punibilità

Le disposizioni degli artt. 10-bis e 10-ter chiariscono che:

- Il reato non si perfeziona finché è in corso una rateazione derivante da avviso bonario.
Ai sensi dell'art. 3-bis, D.Lgs. n. 462/1997, gli avvisi bonari devono essere inviati entro il 30 settembre dell'anno successivo alla presentazione della dichiarazione.
In attesa della comunicazione, è possibile effettuare spontaneamente pagamenti rateali (almeno 1/20 per ogni trimestre).
- In caso di decadenza dalla rateazione (art. 15-ter, D.P.R. n. 602/1973) la punibilità scatta solo se il debito residuo supera:
 - 50.000 euro per le ritenute;
 - 75.000 euro per l'IVA.

Inoltre, l'art. 13, comma 3-bis, D.Lgs. n. 74/2000 prevede la non punibilità se il mancato versamento deriva da cause non imputabili al contribuente.

Tra queste rientrano:

- crisi di liquidità non transitoria,
- inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento dei debitori,
- mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte della Pubblica Amministrazione,
- impossibilità oggettiva di attuare misure idonee a superare la crisi.

3) Ritenuta IRPEF ridotta sulle provvigioni

Secondo la regola generale, nei rapporti di agenzia, la base imponibile su cui vengono calcolate le ritenute IRPEF viene commisurata al 50% delle provvigioni corrisposte all'agente; qualora però, l'agente si avvalga in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi (ossia soggetti che collaborano con chi percepisce le provvigioni nello svolgimento dell'attività propria dell'impresa, collaboratori dell'impresa familiare direttamente impegnati nell'attività d'impresa e associati in partecipazione il cui apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro), la stessa base imponibile si riduce al 20% delle provvigioni corrisposte, apportando un vantaggio finanziario all'agente stesso.

La tabella di seguito riportata evidenzia, in sintesi, l'impatto delle due diverse misure.

	ordinaria	ridotta
provvigioni	1.000	1.000
base imponibile	50% = 500	20% = 200
ritenuta d'acconto (23%)	115	46
netto	885	954

Procedura prevista dal D.M. 16 aprile 1983

Secondo quanto previsto dal D.M. 16 aprile 1983 l'agente, per poter godere dell'applicazione della ritenuta ridotta nell'anno successivo, deve necessariamente inviare ai propri committenti un'apposita dichiarazione tramite raccomandata A.R. entro il 31 dicembre dell'anno precedente.

Detto termine ordinario viene derogato nel caso di rapporti continuativi, in relazione ai quali la comunicazione deve essere inviata:

- entro 15 giorni dalla stipula per i nuovi contratti di commissione, agenzia, ecc.;
- entro 15 giorni dall'evento in caso di eventi che possono dar luogo alla riduzione della base di computo o che possono far venir meno le già menzionate condizioni;
- entro la data di conclusione dell'attività che dà origine alla provvigione per le operazioni occasionali.

Sono escluse dalla riduzione, come previsto dal comma 5 dell'art. 25-bis del D.P.R. n. 600/1973, le seguenti tipologie di provvigione:

- agenzie di viaggio e turismo;
- rivenditori autorizzati di documenti di viaggio relativi al trasporto di persone;
- distribuzione di pellicole cinematografiche;
- aziende e istituti di credito e società finanziarie e di locazione finanziaria per le prestazioni rese nell'esercizio delle attività di collocamento e di compravendita di titoli e valute nonché di raccolta e di finanziamento;
- agenti, raccomandati e mediatori marittimi e aerei;
- agenti e commissionari di imprese petrolifere;
- rappresentanti e mediatori di produttori agricoli, ittici e pesca marittima;
- commissionari nei mercati ortofrutticoli, ittici e bestiame;
- consorzi e cooperative tra imprese agricole, commerciali e artigiane senza scopo di lucro.

Modifiche apportate dal D.Lgs. n. 175/2014

Con il D.Lgs. n. 175/2014 (c.d. Decreto Semplificazioni) il Legislatore ha previsto l'emanazione di uno specifico Decreto attuativo che avrebbe dovuto apportare alcune modificazioni all'adempimento in oggetto.

In particolare, tale Decreto introduce l'utilizzo della posta elettronica certificata (pec), oltre alla raccomandata A.R., assegna validità alla comunicazione fino a revoca e introduce specifiche sanzioni (da 250 euro a 2.000 euro) nel caso di omessa comunicazione della revoca.

Ad oggi però, non essendoci ancora alcun Decreto attuativo, occorre fare riferimento alle precisazioni fornite dall'Agenzia delle entrate, che con la circolare n. 31/E/2014 ha stabilito un regime transitorio per cui:

- la comunicazione può essere inviata anche via PEC;
- la dichiarazione vale anche per gli anni successivi, finché non viene revocata;
- se vengono meno i requisiti, occorre comunicarlo entro 15 giorni;
- le sanzioni valgono anche per dichiarazioni non veritiere.

È necessario inoltre ricordare che, chi ha già inviato la comunicazione in passato non deve ripresentarla, posto che la stessa conservi validità fino a revoca e coloro che non l'hanno ancora inviata devono procedere all'invio entro il 31 dicembre 2025 per poter usufruire della riduzione delle ritenute sulle provvigioni del 2026.

4) Versamento dell'acconto Iva per l'anno 2025

Entro il prossimo 29 dicembre 2025 i soggetti che eseguono le operazioni mensili e trimestrali di liquidazione e versamento dell'IVA sono tenuti a versare l'acconto per l'anno 2025. Per la determinazione degli acconti, come di consueto, sono utilizzabili tre metodi alternativi che riportiamo in seguito. L'acconto va versato utilizzando il modello di pagamento F24, senza applicare alcuna maggiorazione a titolo di interessi, utilizzando alternativamente uno dei seguenti codici tributo:

6013	➔	per i contribuenti che effettuano la liquidazione dell'Iva mensilmente
6035	➔	per i contribuenti che effettuano la liquidazione dell'Iva trimestralmente

Determinazione dell'acconto

Per la determinazione dell'acconto si possono utilizzare tre metodi alternativi: storico, analitico, o previsionale.

Modalità di determinazione dell'acconto			
	➔	Storico	88% dell'imposta dovuta in relazione all'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente
		Analitico	liquidazione "straordinaria" al 20 dicembre, con operazioni effettuate (attive) e registrate (passive) a tale data

I metodi per determinare l'acconto IVA		Previsionale	88% del debito "presunto" che si stima di dover maturare in relazione all'ultimo mese o trimestre dell'anno
---	--	---------------------	---

Le modalità di calcolo, relativamente a ciascun metodo, sono riassunte nella seguente tabella:

Metodo storico	Con questo criterio, l'acconto è pari all'88% dell'IVA dovuta relativamente: - al mese di dicembre 2024 per i contribuenti mensili; - al saldo dell'anno 2024 per i contribuenti trimestrali; - al IV trimestre dell'anno precedente (ottobre/novembre/dicembre 2024), per i contribuenti trimestrali "speciali" (autotrasportatori, distributori di carburante, odontotecnici). In tutti i casi, il calcolo si esegue sull'importo dell'IVA dovuta al lordo dell'acconto eventualmente versato nel mese di dicembre 2024. Se, a seguito della variazione del volume d'affari, la cadenza dei versamenti IVA è cambiata nel 2025, rispetto a quella adottata nel 2024, passando da mensile a trimestrale o viceversa, nel calcolo dell'acconto con il metodo storico occorre considerare quanto segue: - contribuente mensile nel 2024 che è passato a trimestrale nel 2025: l'acconto dell'88% è pari alla somma dell'IVA versata (compreso l'acconto) per gli ultimi 3 mesi del 2024, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2024; - contribuente trimestrale nel 2024 che è passato mensile nel 2025: l'acconto dell'88% è pari a 1/3 dell'IVA versata (a saldo e in acconto) per il IV trimestre del 2024; nel caso in cui nell'anno precedente si sia versato un acconto superiore al dovuto, ottenendo un saldo a credito in sede di dichiarazione annuale, l'acconto per il 2025 è pari a 1/3 della differenza tra acconto versato e saldo a credito da dichiarazione annuale.
Metodo analitico	Con questo criterio, l'acconto risulta pari al 100% dell'IVA risultante da una liquidazione straordinaria, effettuata considerando: - le operazioni attive effettuate fino al 20 dicembre 2025, anche se non sono ancora state emesse e registrate le relative fatture di vendita; - le operazioni passive registrate fino alla medesima data del 20 dicembre 2025. Tale metodo può essere conveniente per chi prevede un debito IVA inferiore rispetto al metodo storico, poiché, pur essendo più impegnativo operativamente, evita il rischio di sanzioni in caso di versamenti insufficienti rispetto all'imposta definitiva.
Metodo previsionale	Con il metodo previsionale, l'acconto da versare si determina nella misura pari all'88% dell'IVA che si prevede di dover versare per il mese di dicembre dell'anno in corso per i contribuenti mensili o per l'ultimo trimestre dell'anno in corso per i contribuenti trimestrali. Anche tale metodo può essere conveniente per chi prevede un debito IVA inferiore rispetto al metodo storico. Con questo metodo, contrariamente agli altri due, vi è il rischio di vedersi applicare sanzioni nel caso di

	versamento che risulta, una volta liquidata definitivamente l'IVA, inferiore al dovuto.
--	---

L'acconto in situazioni straordinarie o particolari

Contabilità separate: il versamento dell'acconto avviene sulla base di tutte le attività gestite con contabilità separata, compensando gli importi a debito con quelli a credito, con un unico versamento complessivo.

Liquidazione dell'Iva di gruppo (società controllanti e controllate): si deve tenere in considerazione che:

- in assenza di modificazioni, l'acconto deve essere versato dalla controllante cumulativamente, con riferimento al dato del gruppo;
- nel caso di variazioni della composizione, le controllate che sono "uscite" dal gruppo devono determinare l'acconto in base ai propri dati, mentre la controllante, nel determinare la base di calcolo, non terrà conto dei dati riconducibili a dette società.

Operazioni di fusione: nelle ipotesi di fusione, propria o per incorporazione, la società risultante dalla fusione o l'incorporante assume, alla data dalla quale ha effetto la fusione, i diritti e gli obblighi esistenti in capo alle società fuse o incorporate, che risultano estinte per effetto della fusione stessa.

Casi di esclusione

Sono esclusi dal versamento dell'acconto IVA i soggetti di cui alla seguente tabella:

Casi di esclusione dal versamento dell'acconto IVA
- soggetti con debito di importo inferiore a 103,29 euro; - soggetti che non dispongono di uno dei due dati, "storico" o "previsionale" su cui si basa il calcolo quali, ad esempio: • soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2025; • soggetti cessati entro il 30 novembre 2025 (mensili) o 30 settembre 2025 (trimestrali); • soggetti a credito nell'ultimo periodo (mese o trimestre) dell'anno precedente; • soggetti ai quali, applicando il metodo "analitico", dalla liquidazione dell'imposta al 20 dicembre 2025 risulta un'eccedenza a credito; - soggetti che adottano il regime forfettario di cui all'art.1 commi da 54 a 89 Legge n.190/2014; - soggetti che adottano il regime dei "minimi" di cui all'art. 27, comma 1 e 2, D.L. n. 98/2011; - soggetti che presumono di chiudere l'anno in corso a credito, ovvero con un debito non superiore a 116,72 euro, e quindi che in pratica devono versare meno di 103,29 euro (88%); - i produttori agricoli esonerati (art. 34, comma 6, D.P.R. n. 633/1972); - soggetti che applicano il regime forfettario ex Legge n. 398/1991; - soggetti esercenti attività di intrattenimento (art. 74, comma 6, D.P.R. n. 633/1972); - i contribuenti che, nel periodo d'imposta, hanno effettuato soltanto operazioni non imponibili, esenti, non soggette a imposta o, comunque, senza obbligo di pagamento dell'imposta; - i soggetti che esercitano attività di spettacoli e giochi in regime speciale;

- i raccoglitori e i rivenditori di rottami, cascami, carta da macero, vetri e simili, esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento del tributo;
- gli imprenditori individuali che hanno dato in affitto l'unica azienda, entro il 30 settembre, se contribuenti trimestrali o entro il 30 novembre, se contribuenti mensili, a condizione che non esercitino altre attività soggette all'IVA.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti.

Studio Berta Nembrini Colombini & Associati