

Circolare mensile SLT

Marzo 2025: Novità

Sommario

1. RIVERSAMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO INDEBITAMENTE COMPENSATO - RIAPERTURA DEL TERMINE AL 3.6.2025	1
2. RIFORMA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO E DI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI – CHIARIMENTI	3
3. CORREZIONE DI ERRORI CONTABILI - ERRORI DI CLASSIFICAZIONE - RILEVANZA FISCALE NEL PERIODO DI IMPUTAZIONE IN BILANCIO	4
4. QUOTA DI RETRIBUZIONE VARIABILE CONVERTITA IN WELFARE - IMPONIBILITÀ - CHIARIMENTI	5
5. IMPRESE AGRICOLE - ATTIVITÀ DI PRODUZIONE E VENDITA DI ENERGIA ELETTRICA DA FONTI FOTOVOLTAICHE - IMPIANTO AGRIVOLTAICO	5
6. INEDUCIBILITÀ DEGLI INTERESSI PASSIVI DA RAVVEDIMENTO SPECIALE	7
7. CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI 4.0 - ORDINE EFFETTUATO PRIMA DEL 30.3.2024 - COMUNICAZIONE PREVENTIVA	8
8. CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI 4.0 - ONERI ACCESSORI SUCCESSIVI NON PREVENTIVABILI	8
9. REGISTRAZIONE DEGLI ATTI PRIVATI (MODELLO RAP) - ESTENSIONE AI VERBALI DI DISTRIBUZIONE DI DIVIDENDI	9
10. IMBALLAGGI CON PATTO DI RESA - MANCATA RESTITUZIONE - MODALITÀ DI FATTURAZIONE	9

1. RIVERSAMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO INDEBITAMENTE COMPENSATO- RIAPERTURA DEL TERMINE AL 3.6.2025

L'art. 19 co. 5-8 del DL 14.3.2025 n. 25 ha riaperto i termini per beneficiare della procedura di riversamento del credito d'imposta per ricerca e sviluppo indebitamente compensato.

Possono accedervi i contribuenti che, con riferimento al credito d'imposta per ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL 145/2013, hanno compensato sino al 22.10.2021 crediti maturati nei periodi d'imposta dal 2015 al 2019.

Questa procedura, disciplinata dall'art. 5 co. 7-12 del DL 146/2021, consente di ottenere:

- lo stralcio delle sanzioni amministrative e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo;
- la non punibilità per il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000.

Si deve trattare di spese realmente sostenute (quindi sono esclusi i contesti frodati e i crediti compensati in assenza di documentazione) ma potenzialmente contestabili (o già contestate) in quanto non rientranti, ad avviso degli uffici, nel concetto di ricerca e sviluppo.

Dal punto di vista sanzionatorio, viene spesso irrogata la sanzione dal 100% al 200% del credito compensato, considerato come inesistente (art. 13 co. 5 del DLgs. 471/97).

Contenziosi pendenti

Se pende un contenzioso il riversamento è subordinato alla rinuncia al ricorso entro il 3.6.2025; ove pendano i termini per il ricorso la domanda di riversamento vale come rinuncia (art. 19 co. 7 del DL 25/2025).

1.1 Trasmissione della domanda

La domanda va presentata telematicamente entro il 3.6.2025.

È stato quindi riaperto il termine scaduto il 31.10.2024, il quale era già stato oggetto di varie proroghe.

L'invio può essere effettuato anche da un intermediario abilitato ad Entratel. In questo caso, esso deve rilasciare al contribuente una copia cartacea del modello predisposto e l'attestazione di ricevimento dell'istanza.

Revoca della domanda

I contribuenti che hanno già trasmesso la domanda ma non hanno ancora pagato le somme o la prima rata potevano, entro il 30.9.2024, revocarla (art. 5 co. 1-bis del DL 145/2023).

Il termine per la revoca non è stato riaperto dal DL 25/2025.

Dopo la revoca, è comunque possibile presentare una nuova domanda entro il 3.6.2025.

1.2 Versamenti

Il credito d'imposta deve essere riversato, mediante il modello F24:

- utilizzando i codici tributo istituiti con la ris. Agenzia delle Entrate 5.7.2022 n. 34;
- senza poter compensare gli importi dovuti con crediti disponibili;
- in unica soluzione entro il 3.6.2025.

Si può anche pagare in 3 rate annuali scadenti rispettivamente:

- il 3.6.2025 (la prima rata, scaduta il 16.12.2024, è stata posticipata al 3.6.2025 dal DL 25/2025);
- il 16.12.2025;
- il 16.12.2026.

In caso di pagamento rateale, sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali a decorrere dal 4.6.2025.

Esclusione dalla rateazione

Se l'avviso di recupero è definitivo quando viene presentata l'istanza occorre pagare in unica soluzione entro il 3.6.2025 (art. 19 co. 6 del DL 25/2025).

È inoltre obbligatorio il pagamento in unica soluzione qualora si intenda riversare crediti:

- accertati con un atto di recupero o impositivo non definitivi al 22.10.2021;
- constatati a seguito di consegna di un PVC entro il 22.10.2021.

La rateazione è invece ammessa quando l'atto di recupero o il PVC sono stati notificati/consegnati dopo il 22.10.2021 (prov. Agenzia delle Entrate 1.6.2022 n. 188987).

Mancato/insufficiente/tardivo versamento di una rata

Nel caso di mancato/insufficiente/tardivo versamento di una delle rate la procedura non si perfeziona e il residuo importo viene iscritto a ruolo con la sanzione da omesso versamento e gli interessi.

2. RIFORMA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO E DI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI – CHIARIMENTI

Con la circ. 14.3.2025 n. 2, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sul DLgs. 18.9.2024 n. 139, che ha riformato la disciplina delle imposte indirette diverse dall'IVA. La circolare, in particolare, si sofferma sulle novità in materia di:

- imposta di registro (DPR 131/86);
- imposte ipotecaria e catastale (DLgs. 347/90);
- imposta di bollo (DPR 642/72);
- imposta sostitutiva sui mutui (artt. 15 e ss. del DPR 601/73);
- tasse per i servizi ipotecari e catastali e tributi speciali (DL 533/54).

2.1 Autoliquidazione dell'imposta di registro

La più rilevante novità introdotta dalla riforma in tema di imposta di registro è l'autoliquidazione dell'imposta, che dall'1.1.2025 diventa la regola (eccettuati gli atti giudiziari), mentre fino al 31.12.2024 era limitata gli atti notarili registrati tramite MUI e alle locazioni registrate telematicamente.

La novità comporta che i contribuenti, al momento della richiesta di registrazione, debbano autoliquidare l'imposta di registro e, in caso di errata autoliquidazione, l'ufficio notifichi al contribuente un avviso di liquidazione della maggior imposta, con la sanzione del 25% sul maggior importo, da pagare entro 60 giorni (ma il pagamento entro i 60 giorni consente di accedere alla riduzione a un terzo della sanzione).

2.2 Contratti preliminari

Viene modificata la tassazione dei contratti preliminari, di cui all'art. 10 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, stabilendo che gli acconti non soggetti a IVA scontino:

- l'imposta di registro dello 0,5%, come le caparre confirmatorie (e non più quella del 3% come in precedenza);
- oppure la minore imposta prevista per il contratto definitivo.

In questo modo, viene recepito l'orientamento della giurisprudenza secondo cui al momento della tassazione del preliminare è necessario già tenere conto dell'imposta dovuta al contratto definitivo, in modo da evitare successive richieste di rimborso.

2.3 Cessione di cubatura

Recependo l'orientamento giurisprudenziale (Cass. SS.UU. 9.6.2021 n. 16080), il legislatore delegato ha ricondotto nell'art. 9 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 gli atti che trasferiscono diritti edificatori comunque denominati, disponendone l'assoggettamento all'imposta di registro proporzionale del 3%.

2.4 Cessione d'azienda

La riforma dell'art. 23 co. 4 del DPR 131/86 ha recepito a livello normativo l'interpretazione che era già adottata dalla prassi e dalla giurisprudenza, secondo cui alla cessione d'azienda si applica l'imposta di registro:

- con l'aliquota più elevata tra quelle previste per i singoli beni aziendali, se non vengono specificati i singoli corrispettivi;
- con le diverse aliquote previste per i vari beni (tra cui viene specificato che si applica l'aliquota dello 0,5% ai crediti), se nell'atto o nei suoi allegati è stata indicata la ripartizione del corrispettivo in quote corrispondenti alle diverse componenti aziendali (l'imputazione delle passività ai diversi beni mobili e immobili va operata in proporzione al loro rispettivo valore, a nulla rilevando lo specifico collegamento di esse con i singoli elementi dell'attivo aziendale).

2.5 Aggiornamento delle intestazioni catastali

L'art. 8 del DLgs. 139/2024 stabilisce che, nel caso di decesso di persone fisiche iscritte in catasto in qualità di titolari di diritti reali di usufrutto, uso e abitazione, l'aggiornamento delle intestazioni catastali viene effettuato d'ufficio dall'Agenzia delle Entrate, senza applicazione di tributi e oneri, in base alle comunicazioni inoltrate all'Anagrafe Tributaria (anche se la parte interessata può segnalare la necessità di aggiornamento).

L'Agenzia precisa che l'aggiornamento d'ufficio opera:

- non solo per i diritti che si estinguono a partire dall'1.1.2025 per effetto della morte del titolare degli stessi;
- ma anche per i diritti di usufrutto, uso e abitazione già estinti e non allineati.

L'aggiornamento d'ufficio, da parte dell'Agenzia delle Entrate, non opera qualora dal decesso del titolare di un diritto di usufrutto, uso o abitazione derivi un diritto di accrescimento in favore di altri contitolari: in tal caso devono essere i soggetti beneficiari a curare la comunicazione in Catasto della sussistenza del diritto di accrescimento, tramite la presentazione di una domanda di voltura entro il termine di un anno dall'avvenuto decesso, sempre in esenzione da qualunque tributo e onere.

3. CORREZIONE DI ERRORI CONTABILI- ERRORI DI CLASSIFICAZIONE- RILEVANZA FISCALE NEL PERIODO DI IMPUTAZIONE IN BILANCIO

La risposta a interpello Agenzia delle Entrate 4.3.2025 n. 63 ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla disciplina sulla correzione degli errori contabili di cui all'art. 83 co. 1 del TUIR.

3.1 Correzione di errori contabili

In base all'art. 83 co. 1 del TUIR, i criteri di "imputazione temporale" previsti dai principi contabili (che, in forza del principio di derivazione rafforzata, assumono rilevanza fiscale, congiuntamente ai criteri di qualificazione e classificazione) valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili. In sostanza, il principio di derivazione rafforzata permette il recepimento fiscale dell'impostazione contabile, riconoscendo la competenza e, quindi, la rilevanza fiscale dei componenti di reddito imputati in bilancio nell'esercizio in cui viene operata la correzione, senza che sia necessaria la presentazione di una dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta in cui l'errore è stato commesso.

3.2 Errori di classificazione con effetti sull'imputazione temporale

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, stante la finalità di semplificazione sottesa alla disciplina (ossia esentare gli operatori dalla presentazione di dichiarazioni integrative quando pongono in essere procedure di correzione di errori contabili conformi ai principi contabili), anche la correzione di un errore di "classificazione" che ha comportato, a sua volta, una errata "imputazione temporale" di componenti negativi consente di attribuire rilevanza fiscale alla correzione dell'errore effettuata dal contribuente.

3.3 Effetti della correzione sul ROL

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre analizzato gli effetti della correzione dell'errore in relazione al meccanismo di deduzione degli interessi passivi di cui all'art. 96 del TUIR. In particolare, l'Agenzia ha chiarito che il ROL relativo al periodo d'imposta in cui l'errore è stato corretto deve essere aumentato dei costi che hanno erroneamente ridotto il ROL nel periodo d'imposta in cui l'errore è stato commesso.

3.4 Bilancio sottoposto a revisione legale dei conti

La disciplina sugli errori contabili, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti. In relazione a tale requisito, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il bilancio oggetto di revisione legale deve essere quello relativo all'esercizio in cui viene corretto l'errore (e non quello relativo all'esercizio in cui l'errore è stato commesso).

4. QUOTA DI RETRIBUZIONE VARIABILE CONVERTITA IN WELFARE- IMPONIBILITÀ- CHIARIMENTI

Con la risposta a interpello 20.3.2025 n. 77, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la quota di retribuzione variabile (c.d. "MBO"), correlata e quantificata in base al raggiungimento di obiettivi o criteri di performance aziendali e/o collettivi, convertita dal dipendente in prestazioni di welfare, non può essere esclusa da imposizione ai sensi dell'art. 51 co. 2 lett. a), d-bis), f), f-bis) e f-ter) e 3, ultima parte, del TUIR se i destinatari non appartengono alla generalità o a categorie di dipendenti.

4.1 Quadro normativo

Le deroghe al principio di onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente di cui all'art. 51 co. 1 del TUIR sono previste dai successivi co. 2 e 3, ultimo periodo, i quali elencano opere, servizi, prestazioni e rimborsi spese che non concorrono in tutto o in parte a formare la base imponibile, sempreché l'erogazione in natura non si traduca in un aggiramento degli ordinari criteri di determinazione del reddito.

La non concorrenza al reddito di lavoro dipendente deve essere coordinata col principio di onnicomprensività che riconosce l'applicazione residuale delle deroghe. In particolare (ris. Agenzia delle Entrate 25.9.2020 n. 55):

- se i benefit rispondono a finalità retributive (come incentivare la performance del lavoratore o di ben individuati gruppi di lavoratori) il regime di totale o parziale esenzione non può trovare applicazione;
- se il piano welfare è alimentato anche da somme costituenti retribuzione fissa o variabile degli aderenti (salva l'ipotesi di cui all'art. 1 co. 182 ss. della L. 208/2015) ovvero la parte di credito welfare non utilizzato viene convertito in denaro, rimarrebbe impregiudicata la rilevanza reddituale dei "valori" corrispondenti ai servizi offerti agli stessi in base alle ordinarie regole dettate per la determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Conversione dei premi di risultato

L'agevolazione prevista in caso di sostituzione del premio o degli utili, potenzialmente assoggettabili all'imposta sostitutiva ai sensi dell'art. 1 co. 182 ss. della L. 208/2015, con beni e servizi di welfare aziendale di cui all'art. 51 co. 2 e 3, ultimo periodo, del TUIR, non si applica nel caso di conversione tra remunerazione monetaria e benefit prevista al di fuori delle condizioni stabilite da tale norma.

4.2 Fattispecie oggetto di interpello

Una società riconosce ai lavoratori retribuzioni variabili (c.d. "MBO") che costituiscono piani di incentivazione corrisposti per il raggiungimento di obiettivi o criteri di performance sia collettivi sia individuali.

I lavoratori possono poi decidere di convertire una quota di retribuzione variabile in prestazioni welfare. Tuttavia, i lavoratori interessati sarebbero pari a circa il 61% di quelli con la qualifica di quadro e il 3% di quelli con la qualifica di impiegato.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la disciplina di cui all'art. 51 co. 2 e 3, ultima parte, del TUIR non può applicarsi al sistema incentivante convertito in prestazioni di welfare poiché tale sistema:

- ha la finalità di incentivare la performance e non di "fidelizzare" il dipendente;
- non soddisfa le caratteristiche di erogazione alla generalità o a categorie di dipendenti, come individuate da prassi consolidata (cfr. C.M. 23.12.97 n. 326, circ. 15.6.2016 n. 28 e circ. 29.3.2018 n. 5).

5. IMPRESE AGRICOLE- ATTIVITÀ DI PRODUZIONE E VENDITA DI ENERGIA ELETTRICA DA FONTI FOTVOLTAICHE- IMPIANTO AGRIVOLTAICO

Con la risposta a interpello 4.3.2025 n. 61, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, anche con riguardo agli impianti agrivoltaici, per la produzione e cessione dell'energia elettrica e calorica trova applicazione il regime di determinazione dei redditi di cui all'art. 1 co. 423 della L. 266/2005.

5.1 Impianti Agrivoltaici

Il documento di prassi ricorda anzitutto che l'impianto agrivoltaico si differenzia da un normale impianto fotovoltaico a terra in quanto, grazie a particolari caratteristiche strutturali, consente di preservare la continuità dell'attività agricola sul terreno sottostante, sul quale viene installato.

5.2 Determinazione dei redditi da impianti Agrivoltaici

Pur se connotati dalle peculiarità sopra illustrate, l'Agenzia delle Entrate afferma che anche gli impianti agrivoltaici configurano fonti fotovoltaiche per le quali si applica l'art. 1 co. 423 della L. 266/2005, e pertanto, per l'imprenditore agricolo, anche la cessione di energia prodotta con tali impianti:

- configura attività agricola connessa da cui derivano redditi agrari solo entro il limite dei 260.000 kWh anno;
- oltre tale limite, fa conseguire redditi d'impresa determinati forfetariamente (salvo opzione contraria), applicando il coefficiente di redditività del 25%, purché sussista almeno uno dei requisiti di connessione all'attività agricola di cui alla circ. Agenzia delle Entrate 6.7.2009 n. 32 (altrimenti trovano applicazione le regole ordinarie di determinazione dei redditi d'impresa).

Ambito soggettivo

Le previsioni dell'art. 1 co. 423 della L. 266/2005 sopra illustrate si applicano:

- agli imprenditori agricoli individuali e alle società semplici (nonché agli enti non commerciali esercenti l'attività agricola, come si evince dalla circ. Agenzia delle Entrate 6.7.2009 n. 32);
- alle società di persone (snc e sas), srl e società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'art. 2 del DLgs. 99/2004, se optano per la determinazione del reddito su base catastale ai sensi dell'art. 1 co. 1093 della L. 296/2006.

5.3 Requisiti di connessione all'attività agricola

Per potersi qualificare come attività agricola connessa ai sensi dell'art. 2135 co. 3 c.c. (e poter dunque fruire dei predetti criteri di determinazione dei redditi di cui all'art. 1 co. 423 della L. 266/2005), l'attività di produzione di energia elettrica e calorica da fonte fotovoltaica non deve aver assunto per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 15.10.2015 n. 86).

Inoltre, con riferimento alla determinazione forfetaria dei redditi d'impresa per la cessione di energia sopra la soglia dei 260.000 kWh anno, la circ. Agenzia delle Entrate 6.7.2009 n. 32 richiede il riscontro di almeno uno dei seguenti requisiti di connessione all'attività agricola "principale":

- la produzione di energia derivi da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati, ai sensi dell'art. 2 del DM 19.2.2007, realizzati su strutture aziendali esistenti (lett. a);
- il volume d'affari derivante dall'attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) sia superiore al volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente la soglia (lett. b);
- entro il limite di 1 MW per azienda, per ogni 10 kW di potenza installata eccedente la soglia l'imprenditore dimostri di detenere almeno un ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola (lett. c).

Integrazione architettonica su strutture aziendali

La risposta a interpello 61/2025 precisa che non consente di ritenere, di per sé, rispettato il requisito di cui alla suddetta lett. a) la circostanza che l'impianto agrivoltaico sia installato su un terreno sul quale persiste la coltivazione: occorre invece che l'impianto sia realizzato su strutture aziendali esistenti (es. serre, fabbricati rurali, ecc.).

Presenza di più impianti

Inoltre, richiamando quanto già chiarito con la risposta a interpello 22.1.2024 n. 11, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che, se la produzione di energia elettrica avviene mediante l'utilizzo di più impianti fotovoltaici (e agrivoltaici), per il riscontro del requisito di connessione individuato con la lett. b) dalla circ. 32/2009:

- occorre fare riferimento unitariamente al volume d'affari della produzione complessiva di energia elettrica eccedente la soglia dei 260.000 Kwh anno, considerando l'energia prodotta da tutti gli impianti (compresi quelli che già rispettano i criteri di connessione individuati dalla circ. 32/2009 con le lett. a) e c);
- in ogni caso, la verifica del volume d'affari va operata analiticamente al termine di ogni periodo d'imposta, non rilevando ragioni eccezionali che comportano una riduzione del volume d'affari relativo all'attività agricola.

6. INDEDUCIBILITÀ DEGLI INTERESSI PASSIVI DA RAVVEDIMENTO SPECIALE

Con la risposta a interpello 3.3.2025 n. 56, l'Agenzia delle Entrate ha precisato il trattamento fiscale degli interessi passivi versati da un professionista avvalso dell'istituto del ravvedimento operoso speciale (di cui all'art. 1 co. 174-178 della L. 197/2022).

6.1 Deducibilità degli interessi passivi dal reddito di lavoro autonomo

Nell'ambito del reddito di lavoro autonomo la deducibilità degli interessi passivi non è espressamente disciplinata. Operano, quindi, le regole generali in merito alla documentazione del costo sostenuto e all'inerenza all'attività svolta.

In tale ottica, le spese afferenti all'attività professionale sono quelle sostenute per lo svolgimento di attività o l'acquisizione di beni da cui derivano compensi che concorrono alla formazione del reddito professionale. È necessario, pertanto, che sussista una connessione funzionale, anche indiretta, dei costi ed oneri sostenuti rispetto alla produzione dei compensi che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo.

6.2 Indeducibilità degli interessi passivi aventi natura moratoria

Gli interessi passivi dovuti per il ravvedimento operoso ordinario di cui all'art. 13 del DLgs. 472/97 hanno natura moratoria (e non compensativa), in quanto originati da un inadempimento del contribuente derivante dal ritardato pagamento di imposte. Tale circostanza li pone in termini di accessorietà rispetto all'obbligazione principale (vale a dire, il versamento del tributo), con la conseguenza di dividerne il medesimo trattamento fiscale.

6.3 Natura moratoria degli interessi dovuti per l'adesione al ravvedimento speciale

Gli interessi dovuti in seguito all'adesione al ravvedimento operoso speciale hanno la stessa natura di quelli relativi al ravvedimento ordinario e, dunque, moratoria. Pertanto, nel caso oggetto di interpello, l'indeducibilità delle imposte ravvedute (IRPEF, addizionali all'IRPEF e IRAP) fa sì che anche gli interessi moratori versati, quali oneri accessori alle predette imposte, debbano ritenersi indeducibili.

6.4 Natura compensativa degli interessi da atti di conciliazione e accertamento con adesione

Secondo l'Agenzia delle Entrate, al caso in esame non sono estensibili i chiarimenti resi in materia di reddito d'impresa dalla risposta a interpello 20.8.2024 n. 172, nella quale è stato precisato che gli interessi passivi dovuti sulle maggiori imposte definite tramite atti di conciliazione e di accertamento con adesione rivestono una funzione "compensativa" del ritardo nell'esazione dei tributi, differente rispetto a quella "risarcitoria" che contraddistingue gli interessi da ravvedimento.

Tali interessi sono quindi deducibili nel periodo d'imposta in cui sono stati sottoscritti gli accordi che ne hanno previsto il pagamento, a prescindere:

- dal fatto aziendale che li ha generati;
- dalla deducibilità del costo al quale sono collegabili.

7. CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI 4.0- ORDINE EFFETTUATO PRIMA DEL 30.3.2024- COMUNICAZIONE PREVENTIVA

Con la risposta a interpello 7.3.2025 n. 69, l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni in merito alla presentazione della comunicazione preventiva richiesta dall'art. 6 del DL 39/2024, ai fini della fruizione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali 4.0 ai sensi dell'art. 1 co. 1057-bis - 1058-ter della L. 178/2020, in caso di investimenti "iniziati" prima del 30.3.2024 e "completati" dopo tale data.

7.1 Comunicazioni per la fruizione del credito d'imposta

Per gli investimenti realizzati dall'1.1.2024 al 29.3.2024, occorre trasmettere la sola comunicazione di completamento degli investimenti.

Per gli investimenti effettuati dal 30.3.2024 (data di entrata in vigore del DL 39/2024), occorre invece presentare, in via telematica:

- la preventiva comunicazione dell'ammontare complessivo degli investimenti e della presunta fruizione negli anni del credito; a tale scopo, va compilato e inviato l'apposito modulo disponibile sul sito del Gestore dei servizi energetici (GSE);
- una volta completati gli investimenti, un'altra comunicazione al GSE, per aggiornare le informazioni fornite in via preventiva.

L'art. 6 del DL 39/2024 non dispone che le comunicazioni siano effettuate entro un termine perentorio a "pena di decadenza", con l'effetto che alle stesse non può dirsi subordinata la maturazione del diritto di credito, che sorge con la realizzazione degli investimenti, ma solo la sua concreta "fruizione" in compensazione.

7.2 Investimenti con ordine prima del 30.3.2024

L'Agenzia delle Entrate ha affermato che, in caso di ordine di acquisto effettuato il 17.1.2024, di fattura emessa il 17.4.2024 e di interconnessione avvenuta il 6.5.2024, posto che gli investimenti sono stati realizzati dopo il 30.4.2024, occorre presentare la comunicazione preventiva e, successivamente, la comunicazione di completamento dell'investimento.

Pertanto, in caso di investimenti "iniziati" prima del 30.3.2024, con l'effettuazione di un ordine giuridicamente vincolante, ma "completati" dopo tale data, il contribuente è tenuto a presentare anche la comunicazione preventiva (e non solo la comunicazione di completamento).

8. CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI 4.0- ONERI ACCESSORI SUCCESSIVI NON PREVENTIVABILI

Con la risposta a interpello 3.3.2025 n. 60, l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni per il calcolo del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali 4.0 nel caso in cui siano stati sostenuti oneri accessori, non preventivabili originariamente, nel periodo successivo a quello di avvenuta prenotazione relativa all'acquisto del bene 4.0.

Nello specifico caso in esame:

- sul costo del primo macchinario (realizzato nel 2022 ma con prenotazione avvenuta nel 2021), si applica il credito d'imposta di cui all'art. 1 co. 1056 della L. 178/2020 (50% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro);
- sul secondo macchinario acquistato nel 2022 (senza alcuna prenotazione) e sugli oneri accessori sostenuti nel 2022, si applica il credito d'imposta di cui all'art. 1 co. 1057 della L. 178/2020 (40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro).

Secondo l'Agenzia delle Entrate, i chiarimenti forniti nelle risposte a Telefisco 31.1.2019 relativi al caso in cui

l'acconto corrisposto dovesse rivelarsi ex post inferiore al limite minimo previsto dalla norma (20%) in conseguenza, ad esempio, di una successiva revisione in aumento del costo originariamente pattuito, sono applicabili anche nel caso di specie.

9. REGISTRAZIONE DEGLI ATTI PRIVATI (MODELLO RAP) - ESTENSIONE AI VERBALI DI DISTRIBUZIONE DI DIVIDENDI

Il provv. Agenzia delle Entrate 10.3.2025 n. 114787 ha introdotto un modulo aggiuntivo al modello "RAP - Registrazione di atto privato", da utilizzare per la richiesta di registrazione in via telematica dei verbali di distribuzione degli utili societari, da parte dei rappresentanti legali o incaricati delle società e degli intermediari autorizzati.

9.1 Distribuzione di utili societari

Per effetto del provvedimento, il modello RAP può ora essere utilizzato per chiedere la registrazione telematica:

- non solo dei contratti di comodato e preliminari di compravendita immobiliare (come avveniva finora);
- ma anche dei verbali di distribuzione degli utili societari.

Il modulo aggiuntivo, dedicato alla registrazione degli atti di distribuzione di utili societari, si compone del:

- quadro "Atto - Verbale di distribuzione utili", nel quale vanno indicati il "Totale utile conseguito" e l'"Importo utile distribuito ai soci";
- quadro "Soci", contenente i dati anagrafici dei soci nonché, per ciascuno di essi, le informazioni relative alla "Quota di partecipazione" e all'"Importo utile percepito".

L'adempimento comporta il versamento delle imposte di registro e di bollo calcolate in autoliquidazione da parte dei soggetti obbligati al pagamento, in luogo della liquidazione effettuata dall'ufficio dell'Agenzia.

La registrazione dell'atto di distribuzione di utili, a norma dell'art. 13 del DPR 131/86 e dall'art. 4 co. 1 lett. d) n. 1 della Tariffa, Parte I, ad esso allegata, deve avvenire entro 30 giorni dalla sua deliberazione ed è soggetta all'imposta di registro in misura fissa (200,00 euro).

9.2 Altre novità del modello RAP aggiornato

Recependo le novità del DLgs. 18.9.2024 n. 139, il provvedimento ha anche aggiornato le specifiche tecniche del modello RAP in modo da recepire la modifica in materia di tassazione del contratto preliminare con acconti.

Si ricorda, infatti, che, modificando l'art. 10 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, il DLgs. 139/2024 ha disposto che l'acconto non soggetto ad IVA, versato al contratto preliminare, sconti l'imposta di registro:

- con la medesima aliquota dello 0,5% prevista per la caparra confirmatoria;
- con la minore imposta dovuta per il contratto definitivo.

La tassazione degli acconti e delle caparre confirmatorie al contratto preliminare deve, quindi, tenere conto dell'imposta che sarà dovuta al contratto definitivo e non superarla.

10. IMBALLAGGI CON PATTO DI RESA- MANCATA RESTITUZIONE- MODALITÀ DI FATTURAZIONE

Con la risposta a interpello 20.3.2025 n. 76, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata sulle modalità di fatturazione degli imballaggi forniti con patto di resa e non restituiti.

Il caso specifico riguardava una società che, operando nel settore del beverage, intendeva emettere una fattura riepilogativa annuale, ai sensi del DM 11.8.75, per i recipienti e imballaggi non restituiti dai clienti (nello specifico, bottiglie in vetro, casse di plastica e pallet in legno).

10.1 Quadro normativo

Ai sensi dell'art. 15 n. 4) del DPR 633/72, l'importo degli imballaggi e recipienti non concorre alla base imponibile IVA quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa.

Laddove tali imballaggi non siano restituiti entro il termine stabilito, devono considerarsi autonomamente ceduti e soggetti ad IVA, con la conseguenza che il cedente deve emettere fattura per il relativo importo.

A scopo di semplificazione, il DM 11.8.75 consente di emettere, entro il 31 gennaio di ciascun anno, una fattura globale riepilogativa per gli imballaggi consegnati nell'anno precedente e non restituiti.

10.2 Fattura riepilogativa

La fattura "globale" prevista dal DM 11.8.75 non viene consegnata ai clienti e riporta, in luogo dei dati dei cessionari, il riferimento al citato DM. Essa può essere emessa a condizione che il cedente:

- annoti in un apposito registro le consegne e le restituzioni degli imballaggi;
- determini, in base alle annotazioni sul registro, il quantitativo degli imballaggi da assoggettare ad IVA come differenziale tra quelli complessivamente consegnati e quelli complessivamente restituiti in ciascun anno;
- determini la base imponibile IVA in relazione all'"ammontare delle cauzioni" corrispondenti ai quantitativi degli imballaggi.

10.3 Base imponibile Iva

Nel caso oggetto della risposta a interpello, l'istante chiedeva se, ai fini dell'emissione della fattura riepilogativa, potesse fare riferimento, per la base imponibile IVA, al valore degli imballaggi risultante dal c.d. "listino mercuriale" anziché al valore delle cauzioni.

In linea con quanto già indicato nella prassi precedente (R.M. 11.11.75 n. 503502), l'Agenzia delle Entrate chiarisce che nella "fattura riepilogativa" occorre indicare, quale base imponibile:

- il prezzo pattuito per gli imballaggi;
- o, in mancanza, il valore normale degli stessi, ai sensi dell'art. 14 del DPR 633/72.

Nel caso specifico, dunque, viene ammesso che si possa fare riferimento al c.d. "valore mercuriale" degli imballaggi, purché effettivamente rappresentativo del valore normale degli stessi.

10.4 Pallet

Viene altresì chiarito che il "sistema dell'autofattura" previsto dal DM 11.8.75 non si applica, in ogni caso, per i pallet in legno la cui cessione sia soggetta ad inversione contabile ai sensi dell'art. 74 co. 7 del DPR 633/72.

10.5 Imballaggi restituiti oltre l'anno

Con riguardo all'ipotesi in cui gli imballaggi siano restituiti dopo che sia già stata emessa la fattura riepilogativa, l'Agenzia riconosce la possibilità di operare una variazione in diminuzione ex art. 26 co. 2 del DPR 633/72, osservando che la restituzione dell'imballaggio può configurare una causa di sopravvenuta nullità dell'operazione originaria.