

CIRCOLARE PER L'ASSOCIATO

Circolare del mese di APRILE 2025

Informative e news per gli associati

Le nuove <i>faq</i> su Transizione 5.0	2
La sospensione del pagamento delle rate dei finanziamenti bancari	13
Riammissione alla c.d. rottamazione quater	14
L'agenzia chiarisce la gestione degli imballaggi non restituiti	17

Le procedure contabili e amministrative in azienda

La disciplina delle società non operative (o di “<i>comodo</i>”)	19
---	-----------

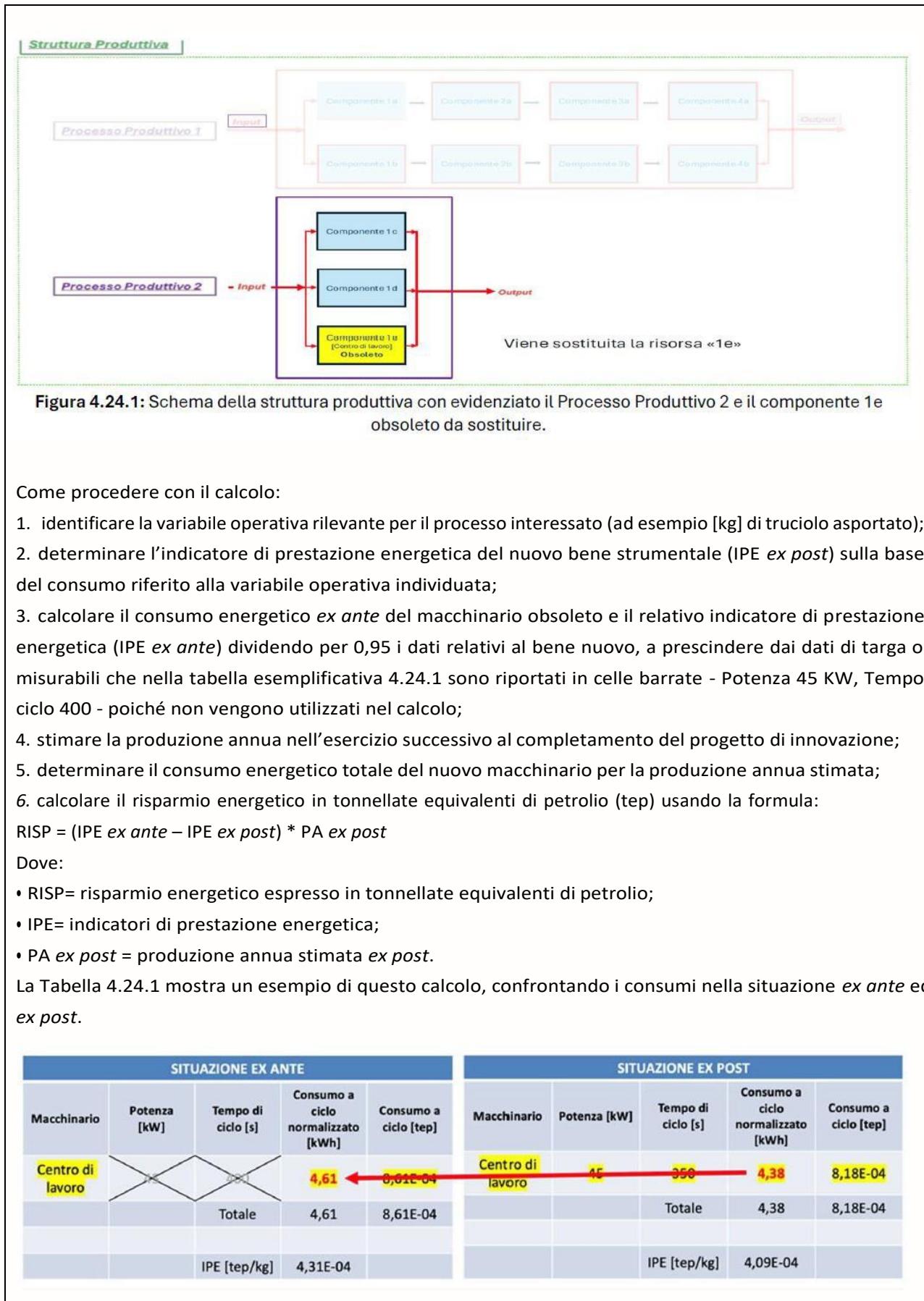
Le principali scadenze

Principali scadenze dal 28 aprile 2025 al 15 maggio 2025	25
---	-----------

Informative e news per gli associati

Di seguito si offre un quadro di sintesi delle nuove risposte fornite da Mimit e GSE in erito al credito Transizione 5.0 in data 10 aprile 2025.

Procedura semplificata
<p>Domanda – Per gli attivi ex articolo 5, comma 1, lettera a), punto 2), cui al D.M. 24 luglio 2024, il passaggio da STAGE I a STAGE V è idoneo e sufficiente a consentire l'accesso al calcolo semplificato di cui all'articolo 38, comma 9-bis?</p> <p>Risposta – Sì, il passaggio da STAGE I a STAGE V è idoneo e accettato anche per la verifica delle evidenze normative richieste per l'accesso al calcolo semplificato di cui al comma 9-bis dell'articolo 38.</p>
<p>Domanda – Come si applica la procedura semplificata nel caso di sostituzione di macchinari interamente ammortizzati da almeno 24 mesi alla data di presentazione della comunicazione di accesso al beneficio?</p> <p>Risposta – La procedura semplificata per il calcolo della riduzione dei consumi energetici, nel caso di sostituzione di macchinari interamente ammortizzati da almeno 24 mesi alla data di presentazione della comunicazione di accesso al beneficio, consente di determinare i consumi energetici riferibili al bene da sostituire nella situazione <i>ex ante</i> direttamente dai dati di consumo del bene nuovo da inserire nel processo interessato dall'investimento, assumendo che il bene da sostituire consumi il 5% in più del bene nuovo. Analiticamente, il valore dei consumi energetici del bene da sostituire si ottiene, in riferimento al processo produttivo, dividendo per 0,95 il valore riferito al bene nuovo. In tal senso, ai fini della stima dei consumi energetici nella situazione <i>ex ante</i> del bene da sostituire, non è quindi necessario effettuare misurazioni dirette con strumenti di misura adeguati e/o analisi dei carichi energetici basate sui dati di targa della/e macchina/e; ferma restando, comunque, la facoltà dell'impresa di dimostrare attraverso i calcoli un contributo al risparmio energetico superiore al 5%. Si specifica che la norma non fissa alcun vincolo tecnologico (fermo restando quanto previsto dalla <i>faq</i> 4.19), di potenza, e tipologia tra il bene obsoleto e quello nuovo. Si precisa, inoltre, che il bene sostituito deve essere dismesso e non occorre rottamarlo. Resta ferma la necessità di redigere le certificazioni <i>ex ante</i> ed <i>ex post</i> e calcolare il risparmio assoluto in termini di tonnellate equivalenti di petrolio effettuando le eventuali normalizzazioni.</p>
<p>Vengono di seguito illustrati alcuni esempi pratici:</p> <p>ESEMPIO n. 1: Sostituzione di bene autonomo obsoleto</p> <p>Si prende in esame un processo produttivo composto da diversi componenti che operano in modo autonomo (ad esempio “centri di lavoro” del reparto “lavorazioni meccaniche”). In questo scenario, si intende sostituire un componente qualificabile come obsoleto con un nuovo bene materiale, come illustrato nella Figura 4.24.1.</p>



RISPARMIO			
Macchinario	Risparmio a ciclo [kWh]	Risparmio a ciclo [%]	[tep]
Centro di lavoro	0,2303	5,00	
			2,66
	Totalte	5,00	
	(C)		

SITUAZIONE EX-ANTE				
Macchinario	Potenza	Tempo di Ciclo	Consumo a Ciclo Normalizzato	Consumo a Ciclo
	[kW]	[s]	[kWh]	[Tep]
Centro di lavoro	45	400	8,61E-04	
		Totalte	4,61	8,61E-04
		IPE	4,31E-04	

SITUAZIONE EX-POST					
Macchinario	Obsoleto	Potenza	Tempo di Ciclo	Consumo a Ciclo	Consumo a Ciclo
	[s/n]	[kW]	[s]	[kWh]	[Tep]
Centro di lavoro	5	45	350	4,38	8,18E-04
			Totalte	4,38	8,18E-04
		IPE		4,09E-04	[tep/kg]

RISPARMIO		
Macchinario	Risparmio a ciclo [kWh]	Risparmio a ciclo [%]
Centro di lavoro	0,2303	5,00%
Totalte	5,00%	

Tempo Ciclo [s]	Variabile operativa [kg]	Ratio ex-ante ex-post
400	2	1

Tempo Ciclo [s]	Variabile operativa [kg]
350	2

	Ore Annuo	Tempo Ciclo	Numero Cicli Annuo	Producibilità per ciclo	Producibilità Annuo
	[h/anno]	[s]	[n]	[kg/ciclo]	[kg/anno]
Situazione ex ante	6.000	400	54.000	2	108.000
Situazione ex post	6.000	350	61.714	2	123.429

$$\text{Indicatore di prestazione} = \frac{\sum_{i=1}^n \text{Consumo}_i \times f_{\text{IPE},i}}{\text{Variabile Operativa}}$$

$$RISP = (\text{Indicazione di prestazione}_{\text{ante}} - \text{Indicazione di prestazione}_{\text{post}}) * \text{Producibilità annua}_{\text{post}}$$

$$RISP\% = \frac{RISP}{(\text{Indicazione di prestazione}_{\text{ante}} * \text{Producibilità annua}_{\text{post}})}$$

$$\begin{aligned} RISP &= 2,66 \text{ tep} \\ RISP\% &= 5,00\% \end{aligned}$$

Tabella 4.24.1: Confronto dei consumi energetici prima e dopo la sostituzione del centro di lavoro.

Come si può osservare dalla Tabella 4.24.1, si ottengono i seguenti valori:

- consumo per ciclo del nuovo centro di lavoro: 4,38 kWh;
- consumo per ciclo stimato per il macchinario obsoleto: $4,38 \div 0,95 = 4,61$ kWh (N.B: il consumo per ciclo nella situazione ex ante non è calcolato a partire dai dati di potenza e tempo ciclo del macchinario obsoleto, ma direttamente dal consumo per ciclo nella situazione ex post, assumendo, in coerenza con la nuova procedura semplificata, che il bene obsoleto consumi il 5% in più del bene nuovo);
- tempo ciclo del nuovo macchinario: 350 s;
- per ogni ciclo si lavorano 2 kg di materiale;
- IPE ex ante: $4,31 \times 10^{-4}$ tep/kg;
- IPE ex post: $4,09 \times 10^{-4}$ tep/kg;
- risparmio energetico percentuale: 5% (come da semplificazione 9-bis);
- risparmio assoluto: 2,66 tep (calcolato sulla produzione annua stimata).

ESEMPIO n. 2: Sostituzione di beni obsoleti e non obsoleti in un'unica linea produttiva

Si prende in esame una linea produttiva composta da quattro componenti (nastro trasportatore (1b), forno (2b), pressa (3b) e *robot* di scarico (4b)) dove si intendono sostituire forno, pressa e *robot*, di cui solo forno e pressa sono considerati beni obsoleti, come illustrato nella Figura 4.24.2.

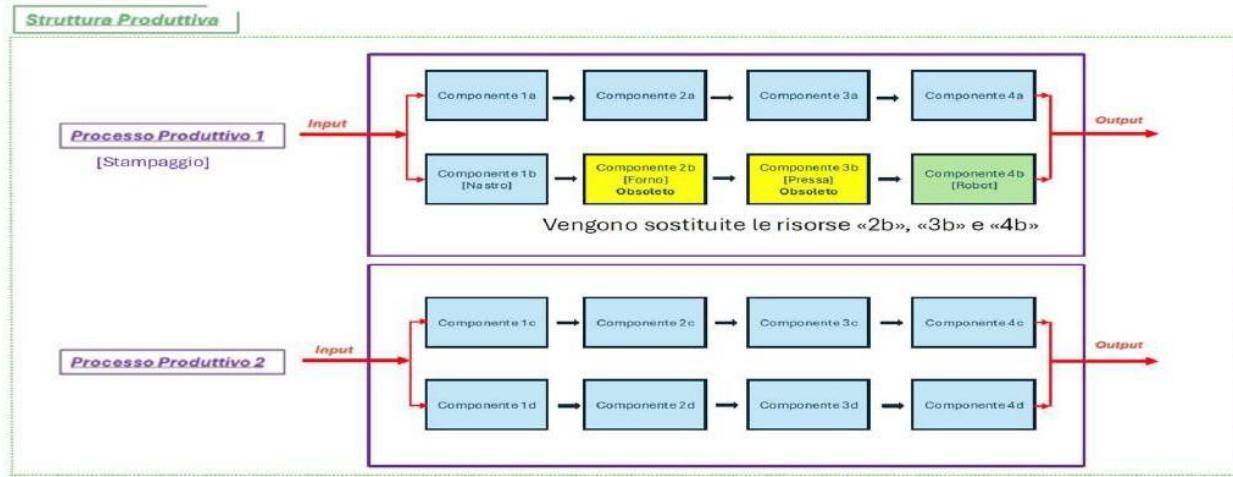


Figura 4.24.2: Schema della struttura produttiva con evidenziata la linea b) del Processo Produttivo 1 e i componenti 2b, 3b e 4b da sostituire.

In questo caso:

- per i beni obsoleti (forno e pressa) si applica la semplificazione, calcolando i consumi energetici *ex ante* dividendo per 0,95 i consumi energetici *ex post*;
- per il *robot* e il nastro (non obsoleto e non sostituito) i consumi energetici devono essere determinati attraverso la metodologia utilizzata per i beni non obsoleti, e quindi tramite stime e misure.

Si procede alla determinazione del risparmio energetico effettuando i calcoli di riduzione dei consumi energetici sull'intera linea b, applicando la semplificazione nella determinazione dei consumi energetici dei due beni obsoleti forno e pressa con le stesse modalità viste nell'esempio precedente.

La Tabella 4.24.2 illustra il confronto dei consumi energetici per ciascun componente della linea prima e dopo l'intervento.

SITUAZIONE EX ANTE					SITUAZIONE EX POST				
Macchinario	Potenza [kW]	Tempo di ciclo [s]	Consumo a ciclo normalizzato [kWh]	Consumo a ciclo [tep]	Macchinario	Potenza [kW]	Tempo di ciclo [s]	Consumo a ciclo normalizzato [kWh]	Consumo a ciclo [tep]
Nastro	10	5	0,0139	2,60E-06	Nastro	10	5	0,0139	2,60E-06
Forno	30	120	0,7895	1,48E-04	Forno	30	90	0,7500	1,40E-04
Pressa	100	120	2,8947	5,41E-04	Pressa	110	90	2,7500	5,14E-04
Robot	8	6	0,0133	2,49E-06	Robot	9	4	0,0100	1,87E-06
Totale			3,71	6,94E-04	Totale			3,52	6,59E-04
IPE [tep/kg]			1,39E-04		IPE [tep/kg]			1,32E-04	

RISPARMIO			
Macchinario	Risparmio a ciclo [kWh]	Risparmio a ciclo [%]	[tep]
Nastro	-	0,00	8,42
Forno	0,0395	5,00	
Pressa	0,1447	5,00	
Robot	0,0033	25,00	
Totale		5,05	

SITUAZIONE EX-ANTE					PROCESSO PRODUTTIVO 1 - STAMPAGGIO					RISPARMIO			
Componente	Potenza	Tempo di Ciclo	Consumo a Ciclo Normalizzato	Consumo a Ciclo	Componente	Obsoleto	Potenza	Tempo di Ciclo	Consumo a Ciclo	Consumo a Ciclo	Componente	Risparmio a ciclo [kWh]	Risparmio a ciclo [%]
Nastro	[kW]	[s]	[kWh]	[tep]	Nastro	n	10	5	0,0139	2,60E-06	Nastro	-	0,00%
Forno	30	120	0,7895	1,48E-04	Forno	s	30	90	0,7500	1,40E-04	Forno	0,0395	5,00%
Pressa	100	120	2,8947	5,41E-04	Pressa	s	110	90	2,7500	5,14E-04	Pressa	0,1447	5,00%
Robot	8	6	0,0133	2,49E-06	Robot	n	9	4	0,0100	1,87E-06	Robot	0,0033	25,00%
Totale			3,71	6,94E-04	Totale			3,52	6,59E-04	Totale			5,05%
IPE					IPE								
Tempo Ciclo [s]	Variabile operativa [kg]	Ratio V.O. Ante-Post			Tempo Ciclo [s]	Variabile operativa [kg]							
120	5	1			90	5							
$\text{Indicatore di prestazione} = \frac{\sum_{i=1}^n \text{Consumo}_i \times f_{\text{tep},i}}{\text{Variabile Operativa}}$													

$$RISP = (\text{Indicazione di prestazione}_{\text{ante}} - \text{Indicazione di prestazione}_{\text{post}}) * \text{Producibilità annua}_{\text{post}}$$

$$RISP\% = \frac{RISP}{(\text{Indicazione di prestazione}_{\text{ante}} * \text{Producibilità annua}_{\text{post}})}$$

$$\begin{aligned} RISP &= 8,42 \text{ tep} \\ RISP\% &= 5,05\% \end{aligned}$$

Tabella 4.24.2: Confronto dei consumi energetici per tutti i componenti della linea b) prima e dopo la sostituzione.

Come si evince dalla Tabella 4.24.2, il risparmio energetico viene calcolato sull'intera linea b, considerando sia i risparmi energetici garantiti dai beni obsoleti sostituiti (5% per definizione per ciascun bene) sia il risparmio eventualmente ottenuto dalla sostituzione del robot (che nell'esempio risulta essere del 25%).

In particolare, si ottengono i seguenti valori:

- IPE ex ante: $1,39 \times 10^{-4}$ tep/kg;

- IPE ex post: $1,32 \times 10^{-4}$ tep/kg;

- risparmio energetico percentuale sull'intera linea: 5,05%;
- risparmio assoluto: 8,42 tep (calcolato sulla produzione annua stimata).

ESEMPIO n. 3: Sostituzione di beni obsoleti e non obsoleti in più processi produttivi interessati

Si estende l'esempio precedente considerando interventi su 2 linee produttive diverse all'interno della stessa struttura produttiva. Oltre alla linea b) del processo produttivo 1 dell'esempio precedente, si include anche la linea d) del processo produttivo 2, costituita da formatrice (1d), pesa (2d), chiuditrice (3d) e fardellatrice (4d), come rappresentato nella Figura 4.24.3.

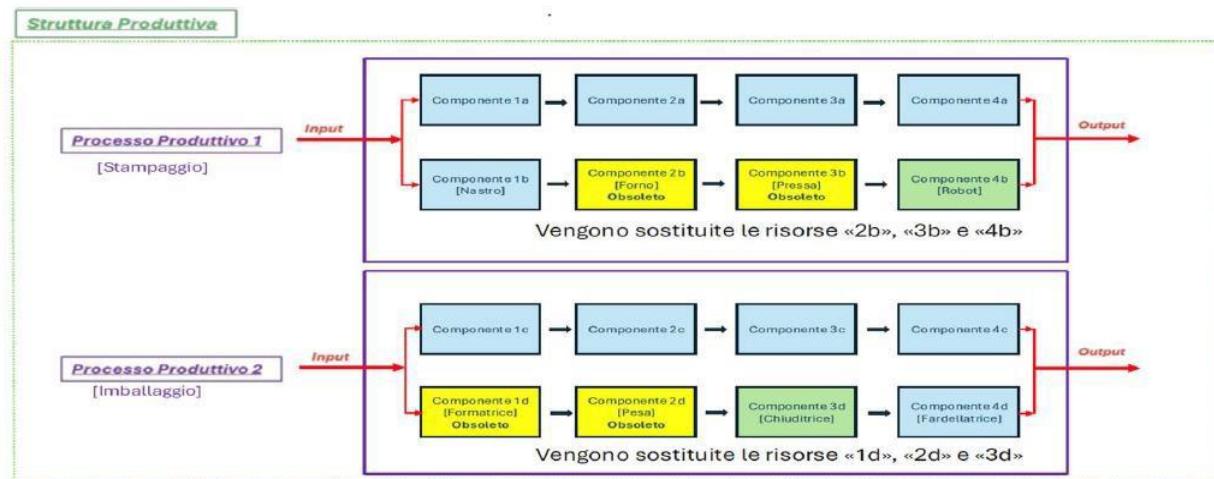


Figura 4.24.3: Schema della struttura produttiva con evidenziate le linee b) del Processo Produttivo 1 e d) del Processo Produttivo 2 con i rispettivi componenti da sostituire.

Si suppone che:

- forno, pressa e *robot* della linea b) vengono sostituiti;
- forno e pressa sono beni obsoleti;
- formatrice, pesa e chiuditrice della linea d) vengono sostituiti;
- formatrice e pesa sono beni obsoleti.

Si procede alla determinazione della riduzione dei consumi energetici applicando la semplificazione adottata per la stima dei consumi energetici dei beni obsoleti (forno e pressa per la linea b, come descritto nell'esempio 1, e formatrice e pesa della linea d). Il contributo al risparmio energetico dovuto agli altri beni deve essere determinato attraverso la metodologia utilizzata per i beni non obsoleti, e quindi tramite stime e misure.

Le Tabelle 4.24.3 e 4.24.4 mostrano i calcoli dettagliati per entrambe le linee produttive.

PROCESSO PRODUTTIVO 1 STAMPAGGIO: SITUAZIONE EX ANTE					PROCESSO PRODUTTIVO 1 STAMPAGGIO: SITUAZIONE EX POST				
Macchinario	Potenza [kW]	Tempo di ciclo [s]	Consumo a ciclo normalizzato [kWh]	Consumo a ciclo [tep]	Macchinario	Potenza [kW]	Tempo di ciclo [s]	Consumo a ciclo normalizzato [kWh]	Consumo a ciclo [tep]
Nastro	10	5	0,0139	2,60E-06	Nastro	10	5	0,0139	2,60E-06
Forno			0,7895 ← 1,49E-04		Forno	20	90	0,7500	1,40E-04
Pressa			2,8947 ← 5,11E-04		Pressa	110	30	2,7500	5,14E-04
Robot	8	6	0,0133	2,49E-06	Robot	9	4	0,0100	1,87E-06
		Totalte	3,71	6,94E-04			Totalte	3,52	6,59E-04
		IPE [tep/kg]	1,39E-04				IPE [tep/kg]	1,32E-04	

RISPARMIO			
Macchinario	Risparmio a ciclo [kWh]	Risparmio a ciclo [%]	[tep]
Nastro	-	0,00	8,42
Forno	0,0395	5,00	
Pressa	0,1447	5,00	
Robot	0,0033	25,00	
	Totalte	5,05	

Tabella 4.24.3: Confronto dei consumi energetici per la linea b) del Processo Produttivo 1 prima e dopo la sostituzione.

PROCESSO PRODUTTIVO 2 IMBALLAGGIO: SITUAZIONE EX ANTE					PROCESSO PRODUTTIVO 2 IMBALLAGGIO: SITUAZIONE EX POST				
Macchinario	Potenza [kW]	Tempo di ciclo [s]	Consumo a ciclo normalizzato [kWh]	Consumo a ciclo [tep]	Macchinario	Potenza [kW]	Tempo di ciclo [s]	Consumo a ciclo normalizzato [kWh]	Consumo a ciclo [tep]
Formatrice			0,0702 ← 1,31E-05		Formatrice	12	20	0,0667	1,25E-05
Pesa			0,0006 ← 1,05E-07		Pesa	1	2	0,0006	1,04E-07
Chiuditrice	20	12	0,0667	1,25E-05	Chiuditrice	22	6	0,0367	6,86E-06
Fardellatrice	30	40	0,3333	6,23E-05	Fardellatrice	30	40	0,3333	6,23E-05
		Totalte	0,47	8,80E-05			Totalte	0,44	8,18E-05
		IPE [tep/kg]	2,93E-06				IPE [tep/kg]	2,73E-06	

PROCESSO PRODUTTIVO 2 IMBALLAGGIO: RISPARMIO			
Macchinario	Risparmio a ciclo [kWh]	Risparmio a ciclo [%]	[tep]
Formatrice	0,00351	5,00	2,26
Pesa	0,00003	5,00	
Chiuditrice	0,03000	45,00	
Fardellatrice	-	0	
	Totalte	7,12	

Tabella 4.24.4: Confronto dei consumi energetici per la linea d) del Processo Produttivo 2 prima e dopo la sostituzione.

In questo caso, una volta effettuati i calcoli sopra descritti, la valutazione della riduzione dei consumi energetici complessivamente conseguita deve essere effettuata in relazione alle percentuali previste per la struttura produttiva (3%, 6% e 10%) e non a livello di processo produttivo (5%, 10% e 15%).

A tal proposito, il risparmio energetico va rapportato ai consumi dell'intera struttura produttiva, ivi inclusi i consumi per i servizi generali.

La Tabella 4.24.5 riepiloga il calcolo del risparmio energetico totale e la sua incidenza percentuale sul consumo dell'intera struttura produttiva.

PROCESSO PRODUTTIVO 1 - STAMPAGGIO - Processo Interessato Linea B					PROCESSO PRODUTTIVO 1 - STAMPAGGIO - Processo Interessato Linea B					RISPARMIO		
SITUAZIONE EX-ANTE					SITUAZIONE EX-POST					Componente	Risparmio a ciclo	Risparmio a ciclo
Componente	Potenza	Tempo di Ciclo	Consumo a Ciclo Normalizzato	Consumo a Ciclo	Componente	Obsoleto	Potenza	Tempo di Ciclo	Consumo a Ciclo	Consumo a Ciclo	[kWh]	[%]
Nastro	[kW] 10	[s] 5	[kWh] 0,0139	[tep] 2,60E-06	Nastro	n	[kW] 10	[s] 5	[kWh] 0,0139	[tep] 2,60E-06		
Forno	[kW] 30	[s] 120	[kWh] 0,7895	[tep] 1,48E-04	Forno	s	[kW] 30	[s] 90	[kWh] 0,7500	[tep] 1,40E-04		
Pressa	[kW] 100	[s] 120	[kWh] 2,8947	[tep] 5,14E-04	Pressa	s	[kW] 110	[s] 90	[kWh] 2,7500	[tep] 5,14E-04		
Robot	[kW] 8	[s] 6	[kWh] 0,0133	[tep] 2,49E-06	Robot	n	[kW] 9	[s] 4	[kWh] 0,0100	[tep] 1,87E-06		
Totale			3,71	6,94E-04	Totale			3,52	6,59E-04	Totale		
IPE			1,39E-04	[tep/kg]	IPE			1,32E-04	[tep/kg]	Totale		

PROCESSO PRODUTTIVO 2 - IMBALLAGGIO - Processo Interessato Linea D					PROCESSO PRODUTTIVO 2 - IMBALLAGGIO - Processo Interessato Linea D					RISPARMIO		
SITUAZIONE EX-ANTE					SITUAZIONE EX-POST					Componente	Risparmio a ciclo	Risparmio a ciclo
Componente	Potenza	Tempo di Ciclo	Consumo a Ciclo Normalizzato	Consumo a Ciclo	Componente	Obsoleto	Potenza	Tempo di Ciclo	Consumo a Ciclo	Consumo a Ciclo	[kWh]	[%]
Formatrice	[kW] 12	[s] 20	[kWh] 0,0702	[tep] 1,31E-05	Formatrice	s	[kW] 12	[s] 20	[kWh] 0,0667	[tep] 1,25E-05		
Pesa	[kW] 1	[s] 2	[kWh] 0,0006	[tep] 1,09E-07	Pesa	s	[kW] 1	[s] 2	[kWh] 0,0006	[tep] 1,04E-07		
Chiuditrice	[kW] 20	[s] 12	[kWh] 0,0667	[tep] 1,25E-05	Chiuditrice	n	[kW] 22	[s] 6	[kWh] 0,0567	[tep] 6,86E-06		
Fardellatrice	[kW] 30	[s] 40	[kWh] 0,3333	[tep] 6,23E-05	Fardellatrice	n	[kW] 30	[s] 40	[kWh] 0,3333	[tep] 6,23E-05		
Totale			0,47	8,80E-05	Totale			0,44	8,18E-05	Totale		
IPE			2,93E-06	[tep/kg]	IPE			2,73E-06	[tep/kg]	Totale		

$$\text{Indicatore di prestazione} = \frac{\sum_{i=1}^n \text{Consumo}_i \times f_{\text{tep},i}}{\text{Variabile Operativa}}$$

	Ore Annuie	Tempo Ciclo	Numero Cicli Annui	Producibilità per ciclo	Producibilità Annuia
	[h/anno]	[s]	[n]	[kg/ciclo]	[kg/anno]
Situazione ex ante P1	6.000	120	180.000	5	900.000
Situazione ex ante P2	4.000	40	360.000	30	10.800.000
Situazione ex post P1	6.000	90	240.000	5	1.200.000
Situazione ex post P2	4.000	40	360.000	30	10.800.000

Consumo Ex Ante Altri Processi Non Interessati (Linee A e C) e Servizio Generali:

150 tep

$RISP_{\text{Linea B}} = (\text{Indicazione di prestazione}_{\text{Linea B ante}} - \text{Indicazione di prestazione}_{\text{Linea B post}}) * \text{Producibilità annua}_{\text{Linea B post}}$

$RISP_{\text{Linea D}} = (\text{Indicazione di prestazione}_{\text{Linea D ante}} - \text{Indicazione di prestazione}_{\text{Linea D post}}) * \text{Producibilità annua}_{\text{Linea D post}}$

$$RISP\% = \frac{RISP_{\text{Linea B}} + RISP_{\text{Linea D}}}{(C_{\text{Linea A ante}} + C_{\text{Linea B ante}} + C_{\text{Linea C ante}} + C_{\text{Linea D ante}} + C_{\text{Servizi Generali}})}$$

$$\begin{aligned} RISP\text{ P1} &= 8,42 \text{ tep} \\ RISP\text{ P2} &= 2,26 \text{ tep} \end{aligned}$$

$$RISP\text{ P1+P2} = 10,67 \text{ tep}$$

$$RISP\% = 3,07\%$$

Tabella 4.24.5: Riepilogo del risparmio energetico totale e calcolo della percentuale rispetto ai consumi della struttura.

• C Linea A *ante* è il consumo della Linea A, espresso in tep, determinato come il prodotto tra il consumo a ciclo nella situazione *ex ante* e il numero di cicli nella situazione *ex post*;

• C Linea B *ante* è il consumo della Linea B, espresso in tep, determinato come il prodotto tra l'indicatore di prestazione individuato nella situazione *ex ante* e la producibilità annua *ex post*;

• C Linea C *ante* è il consumo della Linea C, espresso in tep, determinato come il prodotto tra il consumo a ciclo nella situazione *ex ante* e il numero di cicli nella situazione *ex post*;

• C Linea D *ante* è il consumo della Linea D, espresso in tep, determinato come il prodotto tra l'indicatore di prestazione individuato nella situazione *ex ante* e la producibilità annua *ex post*;

• C Servizi Generali è il consumo, espresso in tep, associato ai servizi generali (comprensivi degli ausiliari).

In questo esempio si assume che la somma di C Linea A *ante* + C Linea C *ante* + C Servizi Generali = 150 tep

Come si può osservare dalla Tabella 4.24.5, si ottengono i seguenti valori:

- risparmio energetico processo produttivo 1: 8,42 tep;

- risparmio energetico processo produttivo 2: 2,26 tep;

- risparmio totale: 10,67 tep;

- incidenza percentuale sul consumo totale della struttura produttiva: 3,07%.

Questo valore rispetta la soglia minima richiesta per l'accesso al credito d'imposta Transizione 5.0 del 3% per la struttura produttiva e permette quindi di accedere alla prima fascia di incentivazione.

Domanda – In relazione agli investimenti sostitutivi di cui al comma 9-bis, come può essere verificata la condizione per la quale i beni sostituiti devono essere interamente ammortizzati da almeno 24 mesi se gli stessi sono stati acquisiti mediante contratto di *leasing*?

Risposta – In considerazione della sostanziale equivalenza tra l'acquisto in proprietà del bene e la sua acquisizione con contratto di *leasing*, ai fini dell'applicazione della procedura semplificata di cui al comma 9-bis, la verifica della condizione per la quale i beni sostituiti devono essere “*interamente ammortizzati da almeno 24 mesi alla data di presentazione della comunicazione ex ante di accesso al beneficio*” deve essere operata considerando il teorico periodo di ammortamento fiscale del bene, calcolato applicando i coefficienti previsti dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1988, come se l'impresa beneficiaria avesse acquisito – fin dall'origine - il bene in proprietà (anziché in *leasing*).

Ad esempio, si considera il caso di una macchina acquisita con contratto di *leasing* nell'aprile del 2017, se a tale macchina fosse applicabile il coefficiente di ammortamento del 20%, secondo quanto previsto dal D.M. 31 dicembre 1988, allora il teorico periodo di ammortamento fiscale del bene si concluderebbe nel

2017	10%	90%
2018	20%	70%
2019	20%	50%
2020	20%	30%
2021	20%	10%
2022	10%	0%

Pertanto, il bene risulta interamente ammortizzato da almeno 24 mesi a partire dal 1° gennaio 2025.

Impianti per l'autoproduzione di energia elettrica da fonti rinnovabili

Domanda – Tra gli investimenti per l'autoproduzione da fonti rinnovabili rientrano anche gli impianti fotovoltaici?

Risposta – Per gli impianti fotovoltaici, l'incentivo è limitato ai soli impianti con moduli fotovoltaici iscritti al registro di cui all'articolo 12, D.L. 181/2023, convertito con modificazioni dalla L. 11/2024 e dall'articolo 1, comma 6, D.L. 116/2024, che rispondono ai requisiti di carattere territoriale e tecnico di cui al comma 1, lettere a), b) e c), del medesimo articolo 12, così come modificato dall'articolo 1, comma 6, D.L. 113/2024. Qualora l'impresa abbia effettuato investimenti in impianti con moduli fotovoltaici, avvalendosi, nelle more della formazione del registro sopra citato, di un'autodichiarazione del produttore, dovrà successivamente verificarne l'avvenuta iscrizione.

È inoltre prevista una maggiorazione della base di calcolo per gli impianti che includono i pannelli a maggiore efficienza previsti alle lettere a), b) e c), comma 1, articolo 12, D.L. 181/2023, ossia:

- . 130% del costo per i moduli fotovoltaici prodotti negli Stati membri dell'Unione Europea con un'efficienza a livello di modulo almeno pari al 21,5%;
- . 2. 140% del costo per i moduli fotovoltaici con celle con un'efficienza a livello di cella almeno pari al 23,5%;
- . 150% del costo per i moduli composti da celle bifacciali a eterogunzione di silicio o *tandem* con un'efficienza di cella almeno pari al 24%.

Domanda – Come viene determinato il fabbisogno energetico della struttura produttiva nel caso in cui siano già presenti o in fase di realizzazione impianti per l'autoproduzione di energia da fonti energetiche rinnovabili e sistemi di accumulo?

Risposta – Qualora siano già presenti presso la struttura produttiva impianti per l'autoproduzione di energia a fonti rinnovabili e sistemi di accumulo, l'impresa beneficiaria deve indicarlo sulla piattaforma informatica specificando la data di installazione dell'ultimo impianto. In tale caso, nel calcolo del fabbisogno energetico della struttura produttiva deve essere considerato il saldo netto dell'energia autoprodotta dall'impianto di autoproduzione preesistente, o in fase di realizzazione per progetti realizzati o in corso di realizzazione, dato dalla differenza tra il totale dell'energia autoprodotta e l'energia autoprodotta e non utilizzata. Con riferimento all'algoritmo di calcolo del fabbisogno energetico della struttura produttiva presente nell'Allegato 1 al "DM Transizione 5.0", per energia elettrica effettivamente prelevata dalla rete di distribuzione si intende la somma dell'energia elettrica prelevata dalla rete di distribuzione e dell'energia elettrica autoprodotta e autoconsumata (vale a dire al netto dell'energia non autoconsumata e quindi immessa nella rete di distribuzione) per gli impianti realizzati o in corso di realizzazione. Inoltre, la potenza massima installabile, determinata secondo i citati criteri, deve essere ridotta del valore della potenza degli impianti di autoproduzione preesistenti.

Domanda – Gli impianti per l'autoproduzione di energia destinata ad autoconsumo, realizzati ai sensi dell'articolo 7, Decreto 24 luglio 2024, localizzati nella medesima zona di mercato su cui insiste la struttura produttiva, possono accedere ai benefici previsti dal Decreto 414/2023 (c.d. Decreto CACER) e dal "Testo integrato delle disposizioni dell'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente per la regolazione dell'autoconsumo diffuso" (TIAD)?

Risposta – Gli impianti per l'autoproduzione di energia destinata ad autoconsumo, realizzati ai sensi dell'articolo 7, Decreto 24 luglio 2024, sono agevolabili sia se localizzati sulle medesime particelle catastali su cui insiste la struttura produttiva sia nei casi di autoconsumo a distanza di cui all'articolo 30, comma 1, lettera a), n. 2), D.Lgs. 199/2021, ovvero:

- impianto direttamente interconnesso all'utenza del cliente finale con un collegamento diretto di lunghezza non superiore a 10 chilometri;

- impianto che utilizza la rete di distribuzione.

In aggiunta a tali requisiti di cui al D.Lgs. 199/2021, la circolare operativa prevede 2 ulteriori requisiti:

- la coincidenza tra produttore e cliente finale (stesso codice fiscale - C.F.), salvo il caso in cui il credito d'imposta sia riconosciuto, in alternativa alle imprese, alle società di servizi energetici (ESCo) certificate da organismo accreditato per i progetti di innovazione effettuati presso l'azienda cliente;
- che ogni impianto di produzione di energia da FER da realizzare in assetto di autoconsumo individuale a distanza deve essere univocamente riconducibile a una struttura produttiva per la quale sono avviati i progetti di innovazione.

I suddetti impianti, qualora inseriti in configurazioni di autoconsumatori individuali di energia rinnovabile “*a distanza*” che utilizzano la rete di distribuzione, nella stessa zona di mercato e localizzati nella porzione di rete sottesa alla medesima cabina primaria della struttura produttiva presso cui si realizza il progetto di innovazione, possono accedere anche ai benefici previsti dal Decreto CACER e dal TIAD nel rispetto dei seguenti ulteriori requisiti previsti dalle rispettive discipline:

- il riconoscimento di una tariffa incentivante, ai sensi del Decreto CACER, qualora abbia una potenza non superiore a 1 MW, purché il beneficio derivante non sia superiore al costo.
- il riconoscimento di un contributo per la valorizzazione dell'energia elettrica autoconsumata, ai sensi del TIAD (che disciplina le modalità e la regolazione economica relative all'energia elettrica oggetto di autoconsumo diffuso ai sensi del Titolo IV, Capo I, e dell'articolo 8, D.Lgs. 199/2021) senza limiti di potenza.

Cumulabilità

Domanda – È possibile cumulare il credito d'imposta con altre agevolazioni finanziate con risorse nazionali ed europee?

Risposta – Il credito d'imposta è cumulabile con ulteriori agevolazioni finanziate con risorse nazionali ed europee che abbiano a oggetto i medesimi costi, a condizione che il sostegno non copra le medesime quote di costo dei singoli investimenti del progetto di innovazione. In tal senso, la base di calcolo del credito d'imposta deve essere assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili.

A titolo esemplificativo, nel caso di un investimento in relazione al quale l'impresa abbia già fruito di un'agevolazione con intensità d'aiuto pari al 60%, il credito d'imposta 5.0 si calcola applicando l'aliquota spettante, definita sulla base dei parametri di investimento e di risparmio energetico di cui all'articolo 10 del Decreto attuativo, al residuo 40% dei costi.

Restano fermi i divieti di cumulo espressamente previsti dalle ulteriori agevolazioni di cui l'impresa intende beneficiare.

Informative e news per gli associati

LA SOSPENSIONE DEL PAGAMENTO DELLE RATE DEI FINANZIAMENTI BANCARI

Le imprese in temporanea difficoltà finanziaria possono chiedere alle banche l'applicazione di misure che possano favorire il rimborso della propria esposizione tra le quali, in particolare, la sospensione del pagamento delle rate dei finanziamenti.

Già dal 2009 l'Associazione Bancaria Italiana (ABI) e le Associazioni imprenditoriali hanno definito una serie di iniziative volte a sostenere l'esigenza di liquidità delle imprese: da ultimo, l'Accordo per il credito 2019, che consentiva alle pmi operanti in Italia di richiedere la sospensione per un periodo massimo di 12 mesi dei finanziamenti a medio-lungo termine, dei conti correnti ipotecari con piani di rimborso rateali, dei contratti di *leasing* immobiliare e mobiliare e l'allungamento dei mutui, dei finanziamenti a breve termine e del credito agrario di conduzione.

Dal 7 marzo 2025 sono state elaborate delle nuove linee guida che illustrano i presupposti, le procedure, nonché il quadro normativo e regolamentare in base ai quali è possibile ottenere dalle banche la sospensione del pagamento delle rate dei finanziamenti in essere per un periodo circoscritto di tempo.

Le linee guida elaborate dal tavolo di coordinamento con le associazioni d'impresa sono disponibili al link <https://www.abi.it/le-nuove-linee-guida-delle-associazioni-imprenditoriali/>.

La sospensione del pagamento delle rate può essere realizzata secondo diverse modalità (intera rata o solo quota capitale). La soluzione comunemente più utilizzata è quella di prevedere il pagamento della sola quota interessi delle rate sospese e lo slittamento in avanti del piano di ammortamento originario per un periodo di tempo analogo a quello della sospensione.

La sospensione del rimborso del finanziamento e la conseguente estensione del piano di ammortamento comportano la necessità che le eventuali garanzie che assistono il credito possano essere conseguentemente prolungate. La richiesta di prolungamento della garanzia Fondo pmi (se presente) a seguito della sospensione del pagamento delle rate del finanziamento deve essere deliberata dal Fondo pmi previa valutazione della sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi che avevano consentito il rilascio della garanzia originaria.

Per i finanziamenti garantiti dai fondi di garanzia a prima richiesta (fideiussione, cogaranzia e controgaranzia) e di garanzia sussidiaria gestiti da ISMEA la banca può richiedere il prolungamento della durata della garanzia applicando una commissione integrativa.

Nei casi in cui una pmi intenda richiedere "nuova finanza" al sistema bancario, accedere alla sospensione del pagamento delle rate di un finanziamento non è strategico in quanto la fruizione di tale misura sarebbe visualizzata nella Centrale Rischi Interbancaria come misura volta a sostenere una impresa che presenta una temporanea difficoltà finanziaria

Informative e news per gli associati

RIAMMISSIONE ALLA C.D. ROTTAMAZIONE QUATER

Lo scorso 11 marzo, l’Agenzia delle entrate-Riscossione ha pubblicato le regole per presentare le domande per essere riammessi alla c.d. Rottamazione *quater* come previsto dal c.d. Decreto Milleproroghe in vigore dal 25 febbraio scorso.

Rientrano, nella possibilità di riammissione solo i debiti già oggetto di un piano di pagamento della c.d. Rottamazione *quater* per i quali:

- non sono state versate una o più rate del piano di pagamento agevolato, in scadenza fino al 31 dicembre 2024;
- per almeno una rata del piano di pagamento agevolato in scadenza fino al 31 dicembre 2024 il versamento è stato effettuato in ritardo rispetto al previsto termine (ossia dopo i 5 giorni di tolleranza) o per un importo inferiore a quello dovuto.

Per i debiti per i quali si risulta in regola con le rate in scadenza fino al 31 dicembre 2024, si dovrà invece proseguire con il piano di pagamento già in corso.

Si riportano di seguite le risposte dell’Agenzia delle entrate.

Quali sono i debiti per i quali può essere richiesta la riammissione alla “Rottamazione quater”?	Rientrano nell’ambito applicativo della riammissione alla definizione agevolata solo i debiti già oggetto di un piano della “Rottamazione quater” per i quali: <ul style="list-style-type: none"> - non sono state versate una o più rate del piano di pagamento agevolato, in scadenza fino al 31 dicembre 2024, oppure non è stato effettuato alcun pagamento; - è stato effettuato in ritardo il pagamento di almeno una rata, tra quelle in scadenza fino al 31 dicembre 2024, rispetto al termine previsto (ossia dopo i 5 giorni di tolleranza) oppure è stato versato un importo inferiore a quello dovuto. Non rientrano invece nella riammissione i debiti per i quali i relativi piani di pagamento risultano in regola con i versamenti delle rate in scadenza fino al 31 dicembre 2024. Per tali debiti, al fine di non perdere i benefici della definizione agevolata, i contribuenti interessati devono continuare i pagamenti nel rispetto delle scadenze indicate nelle Comunicazioni delle somme dovute già in loro possesso.
Per essere riammessi alla “Rottamazione quater” devo presentare una domanda?	Si, per essere riammessi alla “Rottamazione quater” è necessario presentare un’apposita domanda, esclusivamente online sul sito di Agenzia delle entrate-Riscossione, entro il 30 aprile 2025. Sono previste 2 modalità: <ul style="list-style-type: none"> - in area riservata, effettuando l’autenticazione con le credenziali SPID, CIE e Carta Nazionale dei Servizi; oppure - in area pubblica, compilando l’apposito form e allegando la documentazione di riconoscimento.
Devo pagare in un’unica soluzione oppure posso rateizzare?	Nella domanda di riammissione il contribuente dovrà indicare il numero delle rate con le quali intende effettuare il pagamento di quanto dovuto a titolo di definizione agevolata. In particolare, è possibile scegliere di pagare: <ul style="list-style-type: none"> - in rata unica, entro il 31 luglio 2025 oppure

	<p>- fino a un numero massimo di 10 rate, di pari importo, con scadenza, rispettivamente, le prime 2, il 31 luglio e il 30 novembre 2025 e le successive, il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre degli anni 2026 e 2027.</p> <p>Alle somme da corrispondere a titolo di definizione agevolata saranno applicati gli interessi al tasso del 2% annuo a decorrere dal 1° novembre 2023.</p>
Posso inserire nella domanda di riammissione cartelle che non avevo indicato nella dichiarazione di adesione alla “Rottamazione quater” o nuove cartelle che ho ricevuto successivamente?	No, la L. 15/2025 prevede la possibilità di riammissione solo per i debiti – per i quali ricorrono le condizioni indicate nella <i>faq</i> n. 1 – già oggetto di un piano di pagamento della “Rottamazione quater” e, quindi, già contenuti nella “Comunicazione delle somme dovute” che era stata inviata da Agenzia delle entrate-Riscossione in seguito all’adesione alla “Rottamazione quater”.
Cosa succede dopo che ho presentato la domanda di riammissione?	Per i debiti indicati nella domanda di adesione alla riammissione presentata entro il prossimo 30 aprile, per i quali ricorrono le condizioni della riammissione, l’Agenzia delle entrate invierà ai richiedenti, entro il 30 giugno 2025, una nuova “Comunicazione delle somme dovute” con l’ammontare complessivo degli importi da corrispondere ai fini della definizione agevolata, nonché il piano di pagamento delle rate.
In caso di accoglimento della mia domanda di riammissione, si terrà conto di eventuali pagamenti effettuati dopo la “decadenza” dalla “Rottamazione quater”?	Sì, il nuovo importo complessivo dovuto a titolo di definizione agevolata terrà conto di eventuali pagamenti che potrebbero essere stati effettuati anche successivamente all’intervenuta “decadenza” del piano agevolativo originario, con riferimento alla quota parte imputata a titolo di “capitale”. Si rammenta, infatti, che la “decadenza” da un piano di pagamento della definizione agevolata comporta automaticamente la cessazione del piano stesso, la perdita delle agevolazioni previste e il ripristino del debito residuo, comprensivo di “sanzioni” e “interessi”. Conseguentemente, qualsiasi pagamento effettuato successivamente alla “decadenza” del piano, viene considerato, come stabilisce la Legge, a titolo di acconto sulle somme residue del debito complessivo, che include pertanto, oltre agli importi dovuti a titolo di “capitale” (ossia le somme da corrispondere a titolo di definizione agevolata), anche quelli dovuti a titolo di sanzioni e interessi.
Cosa succede se ho rateizzato oppure ho chiesto la rateizzazione dopo la decadenza dalla definizione agevolata?	La norma prevede che, una volta presentata la domanda di riammissione alla “Rottamazione quater”, siano sospesi, fino alla scadenza della prima o unica rata (31 luglio 2025) delle somme dovute a titolo di definizione agevolata, gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti rateizzazioni. Alla data di scadenza della prima o unica rata, le rateizzazioni in corso relative a debiti per i quali è stata accolta la “Riammissione alla Rottamazione quater” sono automaticamente revocate.
Ho presentato la domanda di riammissione, cosa succede rispetto alle procedure attivate, o attivabili, da parte di AdeR per il recupero dei debiti contenuti nella domanda?	In seguito alla presentazione della domanda di riammissione, l’Agenzia delle entrate, limitatamente ai debiti rientranti nell’ambito applicativo della riammissione alla “Rottamazione quater”:
	<ul style="list-style-type: none"> - non avvierà nuove procedure cautelari o esecutive; - non proseguirà le procedure esecutive precedentemente avviate salvo che non abbia già avuto luogo il primo incanto con esito positivo; - resteranno in essere eventuali fermi amministrativi o ipoteche, già iscritte alla data di presentazione della domanda; inoltre, il contribuente, sempre per i debiti “definibili”, non sarà considerato inadempiente per i rimborsi e i pagamenti da parte della P.A. (articoli 28-ter e 48-bis, D.P.R. 602/1973) e per il rilascio del documento unico di regolarità contributiva (DURC).

Risiedo in uno dei territori colpiti dall'emergenza alluvionale che si è verificata a partire dal 1° maggio 2023. Posso rientrare nella riadmissione?	Sì, è possibile presentare la domanda di riadmissione alla “ <i>Rottamazione quater</i> ”, entro il 30 aprile 2025, per i debiti già oggetto di un piano di pagamento della “ <i>Rottamazione quater</i> ” e già decaduti per il mancato/insufficiente/tardivo versamento di almeno una rata in scadenza fino al 31 dicembre 2024.
---	--

Informative e news per gli associati

L'AGENZIA CHIARISCE LA GESTIONE DEGLI IMBALLAGGI NON RESTITUITI

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

Gli imballaggi

Quando la merce ceduta viene accompagnata da imballaggi, vi possono essere 2 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, di regola, determinare il valore dell'imballaggio non reso ed emettere una fattura per ciascuna cessione di imballaggi non restituiti.

Sul tema consta un provvedimento attuativo, datato ma ancora attuale, (si tratta del D.M. 11 agosto 1975) che 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 rispettare quanto segue:

1. 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;
2. 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 (tenuto conto delle annotazioni sul registro);

3. la base imponibile è calcolata in relazione all'ammontare delle cauzioni corrispondenti ai quantitativi dei diversi tipi di imballaggi e recipienti;
4. la fattura, in luogo dell'indicazione dei cessionari, deve recare apposita annotazione di riferimento al decreto. La risoluzione n. 10/E/2022 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 offerto i seguenti chiarimenti:

- il primo chiarimento riguarda la base imponibile Iva da indicare nella fattura riepilogativa. Questa 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;
- il secondo chiarimento attiene agli imballaggi restituiti oltre l'anno. In questo caso 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 quanto la restituzione dell'imballaggio può configurare una causa di sopravvenuta nullità dell'operazione originaria, consistente nella cessione dell'imballaggio non restituito. 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 questa particolare tipologia di imballaggi è caratterizzata dall'applicazione dell'inversione contabile, non può trovare applicazione il sistema dell'autofattura descritto: la mancata restituzione dei *pallet* di legno configurerà una autonoma operazione imponibile ai fini Iva, soggetta all'applicazione del *reverse charge*.

Le procedure amministrative e contabili in azienda

LA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ NON OPERATIVE (O DI “*COMODO*”)

Con il lontano **articolo 30, L. 724/1994** (abbiamo oltrepassato oramai i 30 anni di questa disciplina antielusiva) il Legislatore ha introdotto significative penalizzazioni per quelle società (sia di persone sia di capitali) che, sulla base di determinati parametri di bilancio, devono considerarsi “*non operative*” o “*di comodo*”.

Con successiva disciplina (D.L. 138/2011) il Legislatore aveva poi introdotto con decorrenza dal periodo d’imposta 2011 una ulteriore “*derivazione*” della disciplina delle “*comodo*”, denominata delle “*società in perdita sistematica*”, che scattava qualora per 5 periodi d’imposta consecutivi la società avesse dichiarato sempre perdite fiscali, oppure 4 perdite e un reddito imponibile inferiore a quello “*minimo*”. Con l’articolo 9, D.L. 73/2022 recante “*Misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali*” (c.d. Decreto Semplificazioni Fiscali) viene abrogata – con decorrenza dal periodo d’imposta 2022 – la disciplina che qualificava come di comodo le società che si trovavano in perdita sistematica.

Oggi, pertanto, l’unica disciplina applicabile risulta quella introdotta con la citata L. 724/1994.

Vediamo quindi quali sono le caratteristiche principali di questa disciplina.

Ambito soggettivo di applicazione

Sono sostanzialmente interessate alla disciplina delle “*comodo*” le società, con tuttavia delle eccezioni che andiamo di seguito a riepilogare nel seguente schema.

Soggetti interessati	Soggetti esclusi
Società di capitali (Spa, Srl, Sapa)	Società ed ente non residente privo di stabile organizzazione in Italia
Società di persone (Snc, Sas)	Società semplice
Società di fatto	Cooperative
Società di armamento	Società di mutua assicurazione
Stabile organizzazione di società o ente non residente	Società consortile
	Ente commerciale e non commerciale residente
	Impresa individuale

Gli effetti fiscali

Essere classificati “*di comodo*” implica diversi effetti sotto vari profili:

- sul versante Iva si determina:

- l’impossibilità di chiedere a rimborso, compensare orizzontalmente (con altri tributi e/o contributi) o cedere a terzi il credito Iva annuale;
- l’effetto per cui se la società non effettua operazioni rilevanti ai fini Iva per 3 anni consecutivi, il credito Iva maturato viene definitivamente perso (recentemente, la Corte di Giustizia UE con la sentenza C-341/22 del 7 marzo 2024 – già recepita con diverse sentenze della Corte di Cassazione sia nel 2024 sia nel 2025 –

ha dichiarato incompatibile con i principi comunitari la norma italiana che limita il diritto alla detrazione Iva basandosi su soglie di fatturato e, quindi, disconoscendo la perdita definitiva del credito Iva);

- sul versante delle imposte sui redditi e dell'Irap si determina:

- l'obbligo di dichiarare un reddito fiscale non inferiore a quello minimo presunto;
- nelle società di capitali è prevista una maggiorazione Ires del 10,5%;
- l'obbligo di dichiarare ai fini Irap un valore minimo di produzione;
- la possibilità di utilizzare ai fini Ires le perdite pregresse, in diminuzione soltanto della parte di reddito eccedente il minimo.

Come eseguire il *test di operatività*

Per eseguire la verifica circa l'essere o meno considerate di “*comodo*” (con applicazione quindi degli effetti sopra indicati), le società devono procedere a effettuare il cosiddetto “*test di operatività*” che consiste nel mettere a confronto la media dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi (esclusi quelli straordinari) conseguiti nell'esercizio in cui si effettua il *test* e nei 2 precedenti, e il valore che si ottiene applicando ai beni della società determinate percentuali che sono diversificate in relazione ai diversi assets patrimoniali sui quali viene eseguito il calcolo.

I nuovi coefficienti

Con il D.Lgs. 192/2024, di revisione del regime impositivo Irpef-Ires, sono state introdotte rilevanti modifiche alla normativa delle società di comodo. Va sottolineato che le modifiche apportate dall'articolo 20 si applicano al periodo d'imposta delle società successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 e, pertanto, per i soggetti con esercizio solare la prima applicazione delle suddette modifiche interessa il periodo d'imposta 2024.

Nella considerazione che i precedenti parametri che hanno sinora misurato la redditività presunta degli attivi di bilancio non rispecchiano i valori medi di mercato, il Legislatore ha quindi proceduto a una significativa riduzione dei coefficienti sui quali applicare il “*test di operatività*” che prevede il confronto tra i ricavi dichiarati e quelli ottenuti applicando alle voci dell'attivo determinati coefficienti di redditività. A seguito del recente intervento normativo, i coefficienti sono stati ridotti della metà, salvo talune eccezioni.

I nuovi coefficienti per la determinazione dei ricavi presunti
1% per le quote di partecipazione e gli strumenti finanziari
3% per la generalità degli immobili, inclusi quelli in <i>leasing</i>
2,5% per gli immobili classificati come A/10
2% per gli immobili residenziali acquistati o rivalutati nell'esercizio corrente e nei 2 precedenti;
0,5% per gli immobili situati in Comuni con meno di 1.000 abitanti
15% il coefficiente previsto per le altre immobilizzazioni anche in leasing (invariato rispetto al precedente)
6% il coefficiente per le navi (invariato rispetto al precedente)
1% per le quote di partecipazione e gli strumenti finanziari

ESEMPIO DI CALCOLO – TEST DI OPERATIVITÀ

Test di operatività



I coefficienti si applicano sui **valori medi** e sui **ricavi medi** degli ultimi 3 bilanci

	2022	2023	2024	Media		Coefficiente		Ricavi presunti
Partecipazioni	400.000	450.000	500.000	450.000	►	1%	►	4.500
Immobili diversi da A/10	550.000	500.000	620.000	556.000	►	3%	►	16.680
Immobili A/10	100.000	100.000	100.000	100.000	►	2,5%	►	2.500
Immobili abitativi*	100.000	100.000	100.000	100.000	►	2%	►	2.000
Altre immobilizzazioni	25.000	40.000	60.000	42.000	►	15%	►	6.300
								31.980

Una volta eseguito il *test* di operatività, la società che risulta “*di comodo*” deve poi determinare il reddito presunto con una formula basata su coefficienti anch'essi rivisti dal Decreto Irpef/Ires e che sono anche essi stati dimezzati, salvo talune eccezioni.

I nuovi coefficienti per la determinazione del reddito presunto

0,75% per le quote di partecipazione e agli strumenti finanziari

2,38% per la generalità degli immobili

2% per gli immobili di categoria A/10

1,5% per gli immobili abitativi acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti

0,45% per gli immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti

12 % per le altre immobilizzazioni

4,75% per le navi

ESEMPIO DI CALCOLO – TEST DI REDDITIVITÀ

Test di redditività



I coefficienti si applicano sui valori **puntuali** dell'esercizio

	2022	2023	2024		Coefficiente		Ricavi presunti
Partecipazioni	400.000	450.000	500.000	►	0,75%	►	3.750
Immobili diversi da A/10	550.000	500.000	620.000	►	2,38%	►	14.756
Immobili A/10	100.000	100.000	100.000	►	2%	►	2.000
Immobili abitativi*	100.000	100.000	100.000	►	1,5%	►	1.500
Altre immobilizzazioni	25.000	40.000	60.000	►	12%	►	7.200
							29.206

Decorrenza dei nuovi coefficienti per le società con esercizio “*a cavallo*”

Considerando che i nuovi coefficienti delle società di comodo sono applicabili dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (articolo 20, D.Lgs. 192/2024) diversi possono essere i periodi d’imposta interessati dalle nuove misure. In particolare:

- una società con esercizio 1° maggio – 30 aprile applica per la prima volta i nuovi coefficienti in relazione all’esercizio chiuso il 30 aprile 2025, e se risulta di comodo applica le limitazioni Iva alla dichiarazione dell’anno 2024;
- una società con esercizio 1° luglio – 30 giugno applica per la prima volta i nuovi coefficienti in relazione all’esercizio chiuso il 30 giugno 2025, e se risulta di comodo applica le limitazioni Iva alla dichiarazione dell’anno 2024;
- una società con esercizio 1° ottobre – 30 settembre applica per la prima volta i nuovi coefficienti in relazione all’esercizio chiuso il 30 settembre 2025, e se risulta di comodo applica le limitazioni Iva alla dichiarazione dell’anno 2025.

Cause di esclusione e disapplicazione

Prima di assoggettarsi alla disciplina delle “*comodo*” le società soggettivamente interessate debbono verificare preliminarmente la sussistenza di condizioni di esclusione automatica piuttosto che di disapplicazione dalla disciplina. Vediamo quali sono.

Cause di esclusione previste ex articolo 30, comma 1, n. 1-6-sexies, L. 724/1994

- soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali;
- soggetti che si trovano nel primo periodo d’imposta;
- società in amministrazione controllata o straordinaria;
- società quotate, controllanti di quotate e controllate da quotate;
- società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- società con almeno 50 soci;
- società con almeno 10 dipendenti nei 2 esercizi precedenti;
- società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo;
- società con valore della produzione superiore all’attivo patrimoniale;
- società partecipate da enti pubblici;
- conseguimento del livello di affidabilità fiscale in base agli Isa;
- società consortili.

Cause di disapplicazione previste dai provvedimenti dell’Agenzia delle entrate del 14 febbraio 2008 e 11 giugno 2012

- società assoggettate a procedure concorsuali;
- società sottoposte a sequestro penale o a confisca;
- società con immobili locati a enti pubblici;
- società *holding*;
- società che hanno ottenuto la disapplicazione in precedenti periodi d’imposta;
- società agricole;

- eventi calamitosi;
- impegno alla cancellazione dal Registro Imprese.

Va ricordato che ciascuna delle cause di disapplicazione ed esclusione sopra indicate devono essere verificate facendo esclusivo riferimento al periodo di imposta oggetto della verifica dell'operatività.

Stop all'interpello disapplicativo generalizzato per tutti i contribuenti

Con la riscrittura dell'articolo 11, Statuto del contribuente a opera dell'articolo 1, comma 1, lettera n), D.Lgs. 219/2023 il Legislatore, nel disciplinare le diverse forme di interpello previste dall'ordinamento, ha notevolmente ristretto il numero dei soggetti che possono accedere al c.d. interpello probatorio, ovvero quello in base al quale potevano essere dimostrati anche gli elementi che giustificavano la disapplicazione della normativa delle società di comodo. Si tratta dei soggetti che aderiscono al regime di cui agli articoli 3 e ss., D.Lgs. 128/2015 (c.d. adempimento collaborativo) e i soggetti che presentano le istanze di interpello di cui all'articolo 2, D.Lgs. 147/2015 (interpello sui nuovi investimenti).

Alla maggioranza dei contribuenti realmente interessati alla disapplicazione della disciplina delle società di comodo resta, pertanto, preclusa la possibilità di presentare come in passato l'istanza di interpello alla DRE competente.

Di questo aspetto ne tengono conto le istruzioni alla compilazione del modello Redditi SC 2025 che non prevedono più la parte in cui si faceva cenno alla possibilità per tutti i contribuenti di presentare appunto istanza di interpello.

Di conseguenza, le istruzioni alla compilazione del rigo RS 116 del modello Redditi SC 2025 e del rigo RS 11 del modello Redditi SP 2025, precisano ora che deve essere utilizzato:

- il **codice 1** esclusivamente da parte dei soggetti cui è riservata la presentazione dell'istanza di interpello, in caso di accoglimento dell'istanza stessa;
- il **codice 2** da parte di tutti i soggetti, qualora ritengano sussistente una causa di disapplicazione della disciplina delle società di comodo e intendano farla valere in assenza di presentazione dell'istanza;
- il **codice 3** esclusivamente da parte dei soggetti cui è riservata la presentazione dell'istanza di interpello, qualora ritengano sussistente una causa di disapplicazione della disciplina delle società di comodo ed intendano farla valere nonostante il mancato accoglimento dell'istanza stessa.

I codici devono essere utilizzati nelle caselle “*Imposte sul reddito*”, “*IRAP*” e “*IVA*”.

Comparto immobiliare: le condizioni oggettivamente invocabili

Tra i soggetti maggiormente “*colpiti*” dalla disciplina delle società non operative ci sono certamente le società immobiliari, stante l'elevato valore intrinseco dei beni da sottoporre alla verifica del *test* di operatività. L'Agenzia delle entrate con diversi interventi di prassi (si vedano le circolari n. 5/E/2007 e n. 44/E/2007) ha evidenziato alcune delle situazioni oggettive che possono essere richiamate dai richiamati soggetti operanti nel comparto immobiliare per richiedere la disapplicazione della disciplina antielusiva in commento.

Sono, nello specifico, sono considerate situazioni oggettive di disapplicazione della disciplina delle “*comodo*”:

- la presenza di immobili in corso di costruzione, che per ovvie ragioni non possono produrre alcun ricavo;
- la provata impossibilità di stabilire canoni di locazione sufficienti a raggiungere il livello minimo di ricavi (ad esempio, nel caso in cui i canoni dichiarati risultano almeno pari a quelli di mercato determinati ai sensi dell'articolo 9, Tuir); a questo proposito va ricordato che per la definizione del canone di mercato si può fare ricorso alle quotazioni rilevabili nella banca dati dell'Osservatorio Mobiliare Italiano (OMI);

- la dimostrata impossibilità di modificare i contratti di locazione in corso;
- la temporanea inagibilità dell'immobile;
- la presenza di società con un patrimonio immobiliare parzialmente inutilizzabile (ad esempio, nel caso del possesso di immobili fatiscenti);
- la mancanza delle necessarie autorizzazioni amministrative per poter edificare (ad esempio, il rilascio della concessione edilizia da parte del Comune).

Su questo punto si è anche espressa la giurisprudenza di legittimità (si veda la sentenza n. 3063/2019) che ha affermato la possibilità di richiedere la disapplicazione della disciplina prevista dall'articolo 30, L. 724/1994 anche nell'ipotesi di lungaggini amministrative riguardanti il procedimento di autorizzazione all'esercizio dell'attività.

Possono richiedere, inoltre, la disapplicazione della disciplina delle società “*di comodo*”:

- le società che hanno dato in locazione immobili a enti pubblici, fissando canoni soggetti a parere di congruità da parte dell'Agenzia del territorio;
- la società che acquista un immobile, subentrando in un contratto di locazione in corso, con canoni non congrui;
- la società con un contratto di locazione in corso il cui canone è fissato da anni e non può essere modificato (al verificarsi di una situazione del genere è necessario provare, però, che il canone nell'anno in cui è stato stabilito risultava almeno pari a quello di mercato);
- la società che procede al rinnovo del contratto adeguando il canone a quello di mercato, ma che, comunque, risulta non operativa per effetto della media triennale (in tal caso occorre dimostrare che il canone stabilito per le due annualità precedenti risultava almeno pari a quello di mercato nell'anno in cui era stato pattuito).

Le principali scadenze

PRINCIPALI SCADENZE DAL 28 APRILE 2025 AL 15 MAGGIO 2025

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 28 aprile 2025 al 15 maggio 2025, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori Associati che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

Lunedì 28 aprile

Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrali

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente. Scade oggi anche il termine per l'invio degli elenchi riepilogativi da parte dei soggetti tenuti all'obbligo con cadenza trimestrale.

Mercoledì 30 aprile

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di febbraio.

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di marzo.

Modello IVA TR

Scade oggi il termine per la presentazione della richiesta di rimborso o di utilizzo in compensazione del credito Iva relativo al primo trimestre 2025.

Imposta di bollo

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo relativa agli atti, ai registri e ad altri documenti informatici fiscalmente rilevanti emessi o utilizzati nell'anno precedente (escluse le fatture elettroniche).

Dichiarazione Iva annuale

Scade oggi il termine per la presentazione telematica della dichiarazione Iva annuale per il periodo di imposta 2024.

Giovedì 15 maggio

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.