

CIRCOLARE PER L'ASSOCIATO

Circolare del mese di NOVEMBRE 2025

Informative e news per gli associati

Le news di novembre	2
Amministratori – nuove regole per la comunicazione del domicilio digitale (pec)	5
Bonus investimenti 4.0 – la prenotazione entro il 31 dicembre	7
Chiarito il conteggio delle sanzioni in caso di tardiva registrazione dei contratti di locazione	11
Erogazione compensi amministratore	12

Le procedure contabili e amministrative in azienda

Aspetti contabili e fiscali degli omaggi natalizi	14
--	-----------

Le principali scadenze

Principali scadenze dal 01 dicembre al 15 dicembre 2025	19
--	-----------

Informative e news per gli associati

CONTRASSEGNI SOSTITUTIVI DELLE MARCHE DA BOLLO - NUOVE CARATTERISTICHE TECNICHE

Con il provv. 20.10.2025 n. 390267, l'Agenzia delle Entrate ha approvato:

- le nuove caratteristiche e le modalità d'uso del contrassegno sostitutivo delle marche da bollo (indicate nell'allegato A);
- le nuove caratteristiche tecniche del sistema informatico idoneo a consentire il collegamento telematico tra gli intermediari convenzionati (es. rivenditori di generi di monopolio) e l'Agenzia stessa (riportate nell'allegato B).

Il provvedimento è motivato dall'esigenza di incrementare i presidi di sicurezza uniformandoli agli attuali standard dell'Agenzia delle Entrate, attraverso la definizione della nuova architettura hardware e software di base dei dispositivi di stampa dei contrassegni sostitutivi delle marche da bollo dotati di più elevati standard tecnologici e di sicurezza, che saranno resi disponibili, in modo incrementale, a tutti gli intermediari convenzionati per il rilascio dei citati contrassegni.

Il provvedimento in esame sostituisce integralmente i precedenti provvedimenti del 5.5.2005 e del 12.1.2015 n. 2556.

CONSEGUENZE DELL'ERRATA COMUNICAZIONE SUL CREDITO

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 295/E del 24 novembre 2025, ha ricordato che in passato è stata ammessa la possibilità di ovviare all'errore che incide sulla spettanza della detrazione, sull'entità del credito o sul suo destinatario, inviando un messaggio di posta elettronica quando l'opzione esercitata dal cedente resta valida, ma ciò non è possibile, e non si può prescindere dall'invio di una nuova comunicazione, in presenza «dell'accettazione di crediti derivanti da comunicazioni di prime cessioni o sconti non corrette». In tali ipotesi, dunque, il cedente è obbligato a rettificare l'errore commesso anche su segnalazione e rinuncia al credito del cessionario inviando una nuova comunicazione entro il termine fissato dal Legislatore (16 marzo dell'anno che segue quello di sostenimento della spesa, salvo proroga dei termini). In passato, decorso tale termine (16 marzo o quello prorogato), il contribuente interessato, ricorrendo alla remissione in bonis poteva inviare la prima comunicazione (o una comunicazione sostitutiva di quella annullata in presenza di un errore sostanziale) «entro il termine di

presentazione della prima dichiarazione utile successiva all'ordinario termine annuale di trasmissione dell'opzione». In seguito, l'art. 2, D.L. n. 39/2024, ha inibito tale possibilità.

[Agenzia delle Entrate, risposta, 24/11/2025, n. 295/E](#)

I COMPORTAMENTI CHE PERMETTONO LA REMISSIONE IN BONIS

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 294/E del 24 novembre 2025, ha affermato che il versamento da parte della società consolidante di un acconto calcolato in base al solo reddito complessivo globale del consolidato relativo al 2023, è coerente con la volontà di includere altra società nel perimetro della tassazione di gruppo sin dall'anno 2024. Parimenti, l'indicazione nel bilancio di quest'ultima, al 31 dicembre 2024 tra i "crediti verso controllanti" dell'importo di un provento da consolidamento, derivante dal trasferimento delle perdite fiscali e degli interessi passivi alla controllante, rappresenta un comportamento coerente con l'intento di estendere il regime di consolidato fiscale dal 2024. Tali condotte si considerano "comportamento concludente" ai fini dell'accesso all'istituto della remissione in bonis. A tal fine, la consolidante dovrà includere la consolidata nel quadro OP del proprio Modello SC 2025, da presentare entro il prossimo 31 ottobre 2025, indicando nella colonna 3, "Tipo di comunicazione", il codice "1 esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo" e nella colonna 4, "Esercizio sociale", il codice "2 secondo periodo". La consolidata dovrà compilare il quadro GN del proprio Modello SC 2025, da presentare entro il prossimo 31 ottobre 2025, ai fini dell'attribuzione del proprio reddito alla fiscal unit, da riportare nella dichiarazione di gruppo Modello CNM 2025 versando contestualmente la sanzione di 250 euro di cui all'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997.

[Agenzia delle Entrate, risposta, 24/11/2025, n. 294/E](#)

NIENTE REMISSIONE IN BONIS IN CASO DI VERSAMENTO SEPARATO DELL'ACCONTO DELLA SECONDA RATA

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 293/E del 24 novembre 2025, ha chiarito che il versamento di "separati acconti", con riferimento alla "seconda rata", è una condotta non pienamente coerente con la volontà di includere una società nel perimetro della tassazione di gruppo sin dall'anno 2024. La condotta adottata da consolidante e "consolidata" non può, dunque,

considerarsi “comportamento concludente” ai fini dell'accesso all'istituto della remissione in bonis.

[Agenzia delle Entrate, risposta, 24/11/2025, n. 293/E](#)

DIFFERENZA TRA ACCERTAMENTO ANALITICO E INDUTTIVO

In tema di rettifica dei redditi d'impresa, il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico induttivo e quello con metodo induttivo puro sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la «incompletezza, falsità od inesattezza» degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l'ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729, c.c.; nel secondo caso, invece, «le omissioni o le false od inesatte indicazioni» sono così gravi, numerose e ripetute da inficiare l'attendibilità – e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento – anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicché l'Amministrazione finanziaria può «prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti» ed è legittimata a determinare l'imponibile in base a elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729, c.c. (cfr. sent. n. 33604/2019).

[Cassazione – Sez. V – ord. n. 27141 – 17 settembre 2025 – 10 ottobre 2025](#)

MOTIVAZIONE MINIMA PER IL CALCOLO DEGLI INTERESSI SULLA CARTELLA

La cartella di pagamento, allorché segua l'adozione di un atto fiscale che abbia già determinato il “quantum” del debito d'imposta e gli interessi relativi al tributo, è congruamente motivata – con riguardo al calcolo degli interessi nel frattempo maturati – attraverso il semplice richiamo dell'atto precedente e la quantificazione dell'importo per gli ulteriori accessori, indicazione che soddisfa

l'obbligo di motivazione prescritto dall'art. 7, Legge n. 212/2000, e dall'art. 3, Legge n. 241/1990; se, invece, la cartella costituisce il primo atto riguardante la pretesa per interessi, al fine di soddisfare l'obbligo di motivazione essa deve indicare, oltre all'importo monetario richiesto, la base normativa relativa agli interessi reclamati – la quale può anche essere implicitamente desunta dall'individuazione specifica della tipologia e della natura degli interessi oggetto della pretesa ovvero del tipo di tributo a cui questi accedono – e la decorrenza dalla quale gli accessori sono dovuti, senza che sia necessaria la specificazione dei singoli saggi periodicamente applicati o delle modalità di calcolo (cfr. SS.UU., sent. n. 22281/2022).

[Cassazione – Sez. V – ord. n. 27212 – 8 aprile 2025 – 11 ottobre 2025](#)

Informative e news per gli associati

AMMINISTRATORI – NUOVE REGOLE PER LA COMUNICAZIONE DEL DOMICILIO DIGITALE (PEC)

La legge di Bilancio 2025 ha proceduto ad estendere agli amministratori di società l'obbligo di indicare un indirizzo PEC cioè un “domicilio digitale al Registro delle imprese.

Il MIMIT, con Nota n. 43836 del 12/03/2025, ha fornito chiarimenti, precisando che l'obbligo riguarda anche le società costituite prima del 1° gennaio 2025 (entrata in vigore della L. n. 207/2024) tenute a comunicare gli indirizzi PEC dei propri amministratori inizialmente entro il 30 giugno 2025, termine poi prorogato al 31/12/2025 dalla Nota MIMIT 25/06/2025, n. 127654. Per le società costituite dal 2025 al Registro Imprese l'adempimento va assolto in sede di iscrizione.

La Commissione paritetica di Unioncamere e Consiglio nazionale del Notariato, con Nota congiunta del 25/09/2025, ha fatto il punto della situazione sull'adempimento, sostenendo, in controtendenza rispetto agli orientamenti del MIMIT, che l'obbligo riguarda tutti i soggetti che ricoprono la carica di amministratore, anche se meri consiglieri è possibile indicare la PEC già in uso da parte della società nella quale si ricopre la carica per le società già costituite al 1/01/2025 non è previsto un termine perentorio entro il quale dover fare la comunicazione. In esito a tale situazione è, infine, intervenuto il DL n. 159/2025 il quale ha provveduto ad eliminare detti contrasti dottrinali, disponendo per le società già iscritte al Registro Imprese al 1/01/2025: è introdotto il termine del 31/12/2025 per effettuare l'adempimento e l'obbligo riguarda l'Amministratore unico/amministratore delegato e, in

manca il Presidente del Consiglio di amministrazione, la PEC degli amministratori non può coincidere con quella della società e la sanzione applicabile in caso di inadempimento è raddoppiata, variando da un minimo di € 206 ad un massimo di € 2.064;

Come anticipato, l'art. 13 del D.L. 59/2025 (in vigore dal 31/10/2025) ha modificato l'art. 5, c. 1, del D.L. n. 179/2012, come già modificato dall'art. 1, c. 860 della L. n. 207/2024 ("Legge di Bilancio 2025").

Ora il disposto normativo prevede che l'obbligo di comunicare una PEC al Registro delle imprese sia esteso anche "all'amministratore unico o all'amministratore delegato o, in mancanza, al Presidente del consiglio di amministrazione di imprese costituite in forma societaria. Il domicilio digitale dei predetti amministratori non può coincidere con il domicilio digitale dell'impresa. Le imprese che sono già iscritte nel registro delle imprese comunicano il domicilio digitale dei predetti amministratori entro il 31 dicembre 2025 e, in ogni caso, all'atto del conferimento o del rinnovo dell'incarico".

Unioncamere, con Nota **pubblicata l'11/11/2025**, ha preso posizione stabilendo che la norma si applica a tutti coloro che nelle società di capitali e nelle società consortili assumono la carica di amministratore unico (in assenza di CdA) o di amministratore delegato (in presenza di CdA) e, in caso di assenza di quest'ultimo, di Presidente del CdA.

Non sono, pertanto, soggetti all'obbligo della comunicazione gli amministratori di società di persone e coloro che nelle società di capitali (o nei Consorzi, Reti di imprese ecc.) assumono cariche diverse, come nel caso dei consiglieri privi di deleghe e del Presidente Comitato direttivo.

L'obbligo della comunicazione è in capo all'impresa (non al singolo amministratore unico/delegato) pertanto, in caso di inadempimento, la sanzione prevista verrà irrogata a tutti gli amministratori con delega (analogamente a quanto avviene per il mancato deposito nei 30 giorni del bilancio).

L'obbligo si applica a coloro che, dal 31 ottobre 2025 (data di entrata in vigore del DL 159/2025), vengono nominati o confermati alle suddette cariche (al momento della costituzione della società o successivamente) alla suddetta data, già ricoprono tali cariche

Per l'amministratore unico o delegato (o, in mancanza di quest'ultimo, di Presidente del CdA) che al 31/10/2025 già ricoprono la carica: comunicano la PEC entro il 31/12/2025, vengono nominati o confermati alle cariche dal 1/11/2025 in poi: la comunicazione dovrà avvenire contestualmente alla richiesta di iscrizione della nomina sia come prima nomina che come conferma

CAMERA DI COMMERCIO DI BRESCIA

CCIAA di Brescia informa che, in linea con quanto determinato da Unioncamere nazionale per "una gestione operativa uniforme delle novità normative di cui all'**articolo 13 del Decreto Legge 159/2025**, in vigore dal 31 ottobre 2025", l'obbligo di comunicare l'indirizzo di posta elettronica

certificata (PEC) al Registro delle Imprese, onere che ad inizio anno era stato esteso a tutti gli Amministratori di imprese costituite in forma societaria, ricade ora solo sugli Amministratori di imprese che assumono le cariche di i) Amministratore Unico, ii) Amministratore Delegato, iii) Presidente del Consiglio di Amministrazione nel caso in cui non sia presente un Amministratore Delegato. Il domicilio digitale dei succitati Amministratori non può coincidere con il domicilio digitale dell'impresa nella quale è ricoperta tale carica. Si chiarisce quindi che, di conseguenza, non sono soggetti all'obbligo di comunicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC), gli Amministratori di società di persone o coloro che nelle società di capitali (o nei Consorzi, Reti di imprese ecc.) assumono cariche diverse dai suddetti Amministratori (Consiglieri, Presidente Comitato direttivo ecc.). L'obbligo della comunicazione si applica agli Amministratori i) che già ricoprono tali cariche al 31/10/2025, ii) che vengono nominati o confermati alle suddette cariche, sia al momento della costituzione della società che successivamente ed è in capo all'impresa. Pertanto, per coloro che vengono nominati o confermati alle richiamate cariche, la comunicazione del domicilio digitale dovrà sempre avvenire contestualmente alla richiesta di iscrizione sia della prima nomina piuttosto che di conferma della stessa. In assenza di tale comunicazione l'ufficio sospenderà la domanda in attesa d'integrazione richiedendone la regolarizzazione. Il termine della comunicazione del proprio domicilio digitale a carico degli Amministratori predetti che alla data del 31 ottobre 2025, ricoprono tali è fissato il 31 dicembre 2025. Il mancato adempimento risulta sanzionato fino al raddoppio della sanzione di cui all'articolo 2630 c.c. (da un minimo di 206 ad un massimo di 2.064 euro).

Informative e news per gli associati

BONUS INVESTIMENTI 4.0 – LA PRENOTAZIONE ENTRO IL 31 DICEMBRE

Entro la fine dell'anno scade l'agevolazione riferita all'acquisto di beni strumentali nuovi "Industria 4.0" che dal 1/01/2026, in base al Ddl di bilancio 2026, sarà sostituita dal ritorno dell'iperammortamento).

In particolare il credito d'imposta "Industria 4.0" spetta per gli investimenti effettuati: entro 31 dicembre 2025

o entro il 30 giugno 2026 a condizione che entro il 31 dicembre 2025:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore
- siano stati pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

La legge di bilancio 2025 - riconosce un credito d'imposta; - per gli investimenti in nuovi beni strumentali "ordinari" e "4.0" effettuati dalle imprese nel periodo dal 16.11.2020 al 31.12.2025 (termine "lungo" 30.6.2026); per i beni strumentali materiali nuovi c.d. "Industria 4.0" indicati nell'Allegato A, Legge n. 232/2016.

Misura del credito d'imposta rapportata all'investimento:

Fino a € 2.500.000 20%

> € 2.500.000 e fino a € 10.000.000 10%

> € 10.000.000 e fino a € 20.000.000 5%

Da €. 20.000.000 a €. 50.000.000 5% se obiettivi di transizione ecologica.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite F24 in tre quote annuali di pari importo a decorrere dall'anno di interconnessione del bene al sistema aziendale - la fruizione è subordinata alla presentazione di specifiche comunicazioni al MIMIT ex art. 1 co. 445 - 448 della L. 207/2024.

Il credito d'imposta non è tassato ai fini IRPEF /IRES/IRAP, non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi/componenti negativi ex artt. 61 e 109, comma 5, TUIR, può essere usufruito anche in presenza di altre agevolazioni riconosciute all'impresa, salvo che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito ai fini IRPEF/IRES e della base imponibile IRAP, non comporti il superamento del costo sostenuto.

Per fruire dell'agevolazione è necessario che le fatture/documenti riportino l'espresso riferimento alle disposizioni normative relative all'agevolazione; sia redatta una perizia attestante le caratteristiche tecniche dei beni acquisiti qualora il valore degli stessi sia superiore ad € 300.000; sia redatta un'autocertificazione attestante le caratteristiche tecniche dei beni acquisiti qualora il valore degli stessi sia pari o inferiore ad € 300.000.

In linea generale, sono agevolabili gli investimenti effettuati fino al 31.12.2025. In particolare l'agevolazione spetta altresì per gli investimenti in beni materiali 4.0 effettuati:

- dal 1° gennaio 2025 al 31 dicembre 2025 ovvero entro il 30 giugno 2026 a condizione che entro il 31 dicembre 2025:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore

- siano stati pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Per individuare il periodo di effettuazione dell'investimento e pertanto la spettanza dell'agevolazione e misura del beneficio applicabile, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 30.3.2017, n. 4/E, è necessario avere riguardo, al principio di competenza ex art. 109, commi 1 e 2, TUIR, in base al quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili: alla data della consegna o spedizione o, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto

traslativo della proprietà (senza, tuttavia, tener conto dell'eventuale clausola di "riserva della proprietà" in presenza di vendita a rate), come si verifica nel caso di vendite con "patto di prova" (cd. "collaudo").

Casi particolari: bisogna, inoltre, tenere conto delle seguenti situazioni particolari:

Beni in leasing rileva:

- la data di consegna, ossia il momento in cui il bene entra nella disponibilità del locatario;
- o, qualora il contratto preveda la clausola di prova (come si verifica sostanzialmente sempre per i beni strumentali complessi), il momento della dichiarazione di esito positivo del collaudo.

Non assume rilevanza la data del riscatto.

Beni realizzati in economia vanno considerati i costi direttamente imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, tenendo conto del citato principio di competenza.

Contratto di appalto a terzi

In base al principio di competenza i costi si considerano sostenuti dal committente:

- alla data di ultimazione dei lavori;
- in caso di stati di avanzamento lavori (SAL), alla data in cui l'opera o porzione dell'opera è verificata ed accettata dal committente (l'importo coincide con i corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base ai SAL, a prescindere dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto).

Interconnessione

Si ricorda che ai fini della spettanza del beneficio: va fatto esclusivo riferimento al momento "di effettuazione" di cui sopra e della utilizzabilità del credito d'imposta: rileva l'intervenuta "interconnessione" del bene.

Affinché un bene possa essere definito "interconnesso" è necessario che (CM n. 4/2017, par. 6.3): scambi informazioni con sistemi interni (es.: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o esterni (es.: clienti/fornitori, partner nella progettazione/sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, supply chain, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (es.: TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc.);

Sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es: indirizzo IP). Il possesso di tali requisiti va attestati mediante apposita documentazione.

Il concetto di "prenotazione" del bene fa riferimento:

→ alla possibilità di "garantirsi" il regime dell'agevolazione vigente nell'anno precedente (2025) ove, entro il termine del periodo precedente (31/12/2025), siano verificati i seguenti requisiti:

- il fornitore abbia accettato l'ordine del contribuente
- quest'ultimo abbia pagato almeno il 20% del costo di acquisizione (quale acconto nel caso di contratto di vendita o quale "maxicanone" in caso di acquisizione in leasing).

In applicazione del "principio di non discriminazione degli investimenti in base alla modalità di effettuazione

degli stessi", la RM 132/2017 ha chiarito che in presenza di contribuente:

- che abbia proceduto entro il 31/12 ad effettuare l'ordine di acquisto al fornitore, ricevendone la relativa accettazione, versando il 20% del costo di acquisizione - ma intenda successivamente acquisire il bene non più in proprietà, ma in leasing; può successivamente decidere di acquisire il bene in leasing (non rileva che il contratto di leasing non risulti sottoscritto al 31/12), operando con una delle seguenti diverse opzioni:

prima opzione: il fornitore: riconosce alla società di leasing l'acconto ricevuto dal contribuente, incassando la sola differenza e la società di leasing: imputa tale acconto a pagamento del maxicanone iniziale;

seconda opzione il contribuente: chiede il rimborso dell'acconto al fornitore, che riversa alla società di leasing, la società di leasing: paga l'intero prezzo del bene al fornitore, imputando la somma ricevuta dall'utilizzatore a pagamento del maxicanone iniziale, il contratto di leasing: deve obbligatoriamente fare "riferimento all'ordine originariamente effettuato con il fornitore del bene"

Variazione prezzo di acquisto

L'Agenzia (CM 8/2019) ha chiarito che l'eventuale riduzione dell'acconto al di sotto del 20% del prezzo di acquisizione complessivo a causa di successive variazioni di prezzo intervenute non inficia l'applicazione del regime previgente sulla quota di prezzo inizialmente pattuita, mentre alla quota di prezzo riferita alla successiva variazione si applica il regime successivo del bonus.

Posto che nel triennio 2023-2025 si applica la medesima disciplina per i beni mobili materiali, tale aspetto assume rilevanza nel solo caso di acquisizione di beni immateriali.

Si ricorda che la legge di bilancio 2025 ha modificato la disciplina del credito d'imposta in relazione agli investimenti effettuati nel 2025 o entro il 30/06/2026 purché "prenotati" entro il 31/12/2025 disponendo il limite delle risorse finanziarie pubbliche stanziato pari a € 2,2 miliardi.

Ai fini del rispetto di detto limite, l'art. 1, co. 447, Legge di Bilancio 2025 ha introdotto, a carico dell'impresa

interessata, l'obbligo di trasmettere al MIMIT apposita comunicazione contenente le seguenti informazioni:

- l'ammontare delle spese sostenute;
- il relativo credito d'imposta maturato.

Tale comunicazione va effettuata sulla base del modello approvato con DM MIMIT 15/05/2025 (che ha sostituito il precedente DM 24/04/2024).

DDL BILANCIO 2026 – CREDITO SOSTITUITO DA IPERAMMORTAMENTO

Nella bozza del Ddl di bilancio 2026 - il credito d'imposta 4.0 (e anche transizione 5.0) - sarà sostituito dalla riproposizione della maggiorazione dell'ammortamento per gli investimenti in beni strumentali, in passato nota come iper-ammortamento, con riferimento ai beni oggetto degli attuali crediti d'imposta 4.0 e 5.0.

E', infatti, attualmente previsto che, ai fini delle imposte sui redditi:

- per i soggetti titolari di reddito d'impresa che effettuano investimenti in beni strumentali, il costo di acquisizione, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, è maggiorato in relazione agli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2026 al 31 dicembre 2026, al 30 giugno 2027 a condizione che entro il 31 dicembre 2026 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

La nuova agevolazione riguarda quindi, in sostanza, gli investimenti effettuati nel solo 2026, con termine "lungo" del 30 giugno 2027 in caso di avvenuta prenotazione. I maggiori ammortamenti vanno dal 50% al 180% (o al 220% per i beni 5.0) a seconda dell'ammontare dell'investimento effettuato e della tipologia di bene acquistato.

Informative e news per gli associati

CHIARITO IL CONTEGGIO DELLE SANZIONI IN CASO DI TARDIVA REGISTRAZIONE DEI CONTRATTI DI LOCAZIONE

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 56/E/2025 ha fornito chiarimenti sulla modalità di determinazione della sanzione di cui all'art. 69, D.P.R. n. 131/1986, nelle ipotesi di tardiva registrazione dei contratti di locazione e sublocazione di immobili di durata pluriennale, soggetti a imposta di registro. Erano emersi dubbi a seguito dei chiarimenti forniti con la precedente circolare n. 26/E/2011 e del successivo orientamento giurisprudenziale consolidato.

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che in caso di tardiva registrazione di un contratto di locazione o sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, soggetto a imposta di registro, la sanzione di cui all'art. 69, D.P.R. n. 131/1986, deve essere commisurata all'imposta di registro sull'ammontare del canone relativo alla prima annualità.

Il contenuto della risoluzione n.56/E/2025

L'art.17, comma 3, D.P.R. n. 131/1986 sancisce che per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale l'imposta di registro possa essere assolta, alternativamente:

- con cadenza annuale, assumendo come base imponibile l'ammontare del canone relativo a ciascun anno;
- in unica soluzione, avendo riguardo all'ammontare dei corrispettivi pattuiti per l'intera durata del contratto. L'imposta corrisposta per l'intera durata del contratto, se versata in unica soluzione, si riduce di una percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 26/E/2011 aveva precisato che ai fini del trattamento sanzionatorio previsto dall'art. 69, D.P.R. n. 131/1986, non assume rilievo la modalità di assolvimento dell'imposta di registro (annuale o unica soluzione) in quanto la sanzione nelle ipotesi di tardiva registrazione deve essere commisurata all'ammontare complessivo dei corrispettivi pattuiti per l'intera durata del contratto.

Tenuto conto del recente e consolidato orientamento espresso dai giudici di legittimità (vedasi Corte di Cassazione sentenza n. 1981/2024) l'Agenzia delle Entrate ha superato l'orientamento espresso con la circolare n. 26/E/2011: in caso di tardiva registrazione di un contratto di locazione o sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale soggetto a imposta di registro, la sanzione di cui all'art. 69, D.P.R. n. 131/1986, in caso di pagamento annuale dell'imposta deve essere commisurata all'imposta di registro sull'ammontare del canone relativo alla prima annualità.

Resta ferma la facoltà del contribuente di avvalersi del ravvedimento operoso.

Informative e news per gli associati

EROGAZIONE COMPENSI AMMINISTRATORE

L'erogazione del compenso agli amministratori soggiace al principio di cassa la cui applicazione comporta che la deducibilità dei compensi deliberati per l'anno 2025 sia subordinata all'effettivo pagamento dei medesimi in corso d'anno. In particolare, possono verificarsi 2 casi:

Amministratore con rapporto di collaborazione	viene emesso cedolino paga	I compensi sono deducibili dalla società nel 2025, a condizione che siano pagati non oltre il 12 gennaio 2026
Amministratore con partita IVA	viene emessa fattura	I compensi sono deducibili dalla società nel 2025, a condizione che siano pagati non oltre il 31 dicembre 2025

È evidente dalla tabella sopra riportata come nel caso dell'amministratore con rapporto di collaborazione si renda applicabile un principio in deroga a quello di cassa c.d. **principio di cassa allargata** che prevede l'ampliamento del periodo di pagamento ai primi 12 giorni del 2026.

Venendo, invece, all'aspetto della attribuzione del compenso all'amministratore esso dovrà essere stato opportunamente deliberato dall'assemblea dei soci per un importo proporzionato all'opera svolta dall'amministratore stesso. Il tutto, al fine di evitare eventuali contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria. Inoltre, sarà bene indicare in delibera che all'importo indicato si dovrà aggiungere il carico previdenziale secondo la specifica situazione del beneficiario.

Si possono tuttavia verificare anche dei casi particolari; si tratta del compenso deliberato ma non corrisposto e della rinuncia allo stesso. In queste 2 circostanze potrebbe trovare applicazione una presunzione da parte dell'Amministrazione finanziaria: si tratterebbe del c.d. incasso giuridico.

L'incasso giuridico è una *fictio iuris*, di matrice antielusiva, secondo cui la rinuncia a un credito correlato a redditi tassati per cassa presuppone l'avvenuto incasso del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il relativo ammontare anche mediante applicazione di una ritenuta di imposta.

Tale principio è stato fatto proprio dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 73/1994 e successivamente ribadito con la risoluzione n. 124/E/2017. In sostanza, si potrebbero realizzare le seguenti fattispecie:

Rinuncia compenso amministratore socio	Non rileva in capo alla società ma determina tassazione in capo al socio con obbligo di ritenuta alla fonte
Rinuncia compenso amministratore non socio	Determina una sopravvenienza attiva tassabile in capo alla società, irrilevante fiscalmente sul socio

Può, altresì, accadere che le società provvedano al pagamento di una parte del compenso e si accorgano in corso d'anno di non riuscire a saldare quanto già oggetto di delibera entro la fine dell'anno. In casi come questi l'Amministrazione finanziaria equipara l'atto dispositivo del credito (la rinuncia ad esempio) all'incasso dello stesso. La tesi erariale si fonda sulla finzione in base alla quale disporre del diritto di credito rinunciandovi significa disporre in via mediata del reddito che quel credito rappresenta. Ciò in considerazione del fatto che se il contribuente avesse incassato il credito e successivamente disposto della somma si sarebbe generato il presupposto impositivo.

Nelle casistiche in cui l'amministratore è anche socio della società che ha deliberato il compenso si ritiene consigliabile, al posto della formalizzazione della rinuncia da parte dell'amministratore, convocare un'assemblea dei soci che decida di adeguare il compenso già deliberato anteriormente, sulla scorta del fatto che non sussistono più le condizioni finanziarie per l'erogazione entro i termini previsti originariamente.

Le procedure amministrative e contabili in azienda

ASPETTI CONTABILI E FISCALI DEGLI OMAGGI NATALIZI

Come ogni anno, all'avvicinarsi delle festività natalizie riproponiamo gli aspetti contabili e fiscali degli omaggi a clienti, fornitori, dipendenti e terzi di un dono e/o di una cena natalizia.

La scelta tra le diverse tipologie di omaggio può essere dettata da svariati fattori, tuttavia, dal punto di vista fiscale occorre tener conto dei limiti di deducibilità dei costi e della relativa detraibilità dell'IVA, ed è pertanto necessario identificare:

la tipologia dei beni oggetto dell'omaggio;

le caratteristiche del soggetto ricevente.

In merito al primo discrimine occorre difatti distinguere, tra dipendenti, clienti, consulenti, agenti e rappresentanti o altri soggetti terzi rispetto all'impresa.

Relativamente ai beni, invece, occorre differenziare tra i beni acquisiti appositamente per essere omaggiati e gli omaggi costituiti da beni oggetto dell'attività di impresa.

Vediamo pertanto quale trattamento risulta applicabile alle diverse situazioni che si ottengono incrociando le 2 variabili sopra evidenziate.

Destinatario dell'omaggio	Dipendente
	Terzo
Tipologia del bene	Beni prodotti o commercializzati dall'impresa
	Beni acquistati per la donazione

Omaggi a soggetti terzi di beni che non rientrano nell'attività d'impresa

I costi sostenuti per l'acquisto di beni ceduti gratuitamente a terzi la cui produzione o il cui scambio non rientra nell'attività propria dell'impresa sono:

integralmente deducibili dal reddito di impresa nel periodo di sostenimento, se di valore unitario non superiore a 50 euro;

qualificati come spese di rappresentanza.

Valore unitario inferiore o uguale a 50 euro	integralmente deducibili
Valore unitario superiore a 50 euro	la spesa rientra tra quelle di rappresentanza

In merito alle spese di rappresentanza occorre ricordare che il testo dell'art. 108, comma 2, TUIR lega la deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute nel periodo di imposta ai requisiti di

inerenza, come stabiliti con Decreto MEF (tenuto conto anche della natura e della destinazione delle stesse), e di congruità.

L'inerenza si intende soddisfatta qualora le spese siano:

sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;

ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici;

coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.

Quanto alla congruità essa andrà determinata rapportando:

il totale delle spese imputate per competenza nell'esercizio;

con i ricavi e proventi della gestione caratteristica del periodo di imposta in cui sono sostenute (come risultanti da dichiarazione).

Le soglie contenute nel testo dell'art. 108, TUIR sono le seguenti:

1. 1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
2. 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni;
3. 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.

Superato il limite di deducibilità così stabilito, la restante parte delle spese è da intendersi indeducibile con necessità di operare apposita variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

Percentuali di deducibilità	
Fino a 10 milioni di euro	1,5%
Oltre i 10 milioni e fino a 50 milioni di euro	0,6%
Oltre 50 milioni di euro	0,4%

In merito all'IVA il D.P.R. n. 633/1972 afferma che non è ammessa la detrazione dell'IVA relativa alle spese di rappresentanza, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50 euro. Da cui:

Spese di rappresentanza di importo non superiore a 50 euro	detraibilità del 100%
Spese di rappresentanza superiori a 50 euro	indetraibilità del 100%

Omaggi a soggetti terzi di beni che rientrano nell'attività d'impresa

In taluni casi, a essere destinati a omaggio sono i beni che costituiscono il "prodotto" dell'azienda erogante o i beni che l'azienda commercializza. La precisa individuazione della documentazione relativa al bene omaggiato è tutt'altro che agevole e, quasi sempre, la successiva destinazione a omaggio del bene richiede una rettifica delle scelte (in termini di classificazione contabile) originariamente operate:

dal punto di vista reddituale, tali beni acquistati o prodotti per la commercializzazione e successivamente destinati a omaggio costituiscono spesa di rappresentanza, con la conseguenza che andrà cambiata la classificazione contabile degli stessi e andranno rispettate le regole già esposte per la deduzione dei costi (le medesime previste nel caso di omaggio di beni che non rientrano nell'attività di impresa);

dal punto di vista IVA, la cessione gratuita deve essere assoggettata a imposta (tramite fattura al cliente, con o senza rivalsa; solitamente si preferisce l'utilizzo dell'autofattura o del registro omaggi) sulla base del prezzo di acquisto o, in mancanza, del prezzo di costo dei beni, determinato nel momento in cui si effettua la cessione gratuita.

Omaggi a dipendenti di beni da parte dell'impresa

Nel caso in cui i destinatari degli omaggi siano i dipendenti dell'impresa, il costo di acquisto di tali beni va classificato nella voce "*spese per prestazioni di lavoro dipendente*" e non nelle spese di rappresentanza; pertanto, tali costi saranno interamente deducibili dalla base imponibile al fine delle imposte dirette, a prescindere dal fatto che il bene sia o meno oggetto di produzione e/o commercio da parte dell'impresa.

Ai fini IVA, invece, nel caso di cessione gratuita a dipendenti di beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa, l'imposta per tali beni è indetraibile e la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

L'acquisto e la successiva cessione gratuita di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa segue il medesimo trattamento già commentato relativamente agli omaggi effettuati nei confronti di soggetti terzi (clienti, fornitori, ecc.).

Nella sua formulazione originaria l'art. 51, comma 3, TUIR prevedeva che le erogazioni liberali in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) concesse ai singoli dipendenti costituissero reddito di lavoro dipendente per questi ultimi se di importo superiore a 258,23 euro nello stesso periodo d'imposta (se di importo complessivo inferiore a 258,23 euro sono esenti da tassazione). Pertanto, il superamento per il singolo dipendente della franchigia di 258,23 euro comportava la ripresa a tassazione di tutti i *benefits* (compresi gli omaggi) erogati da parte del datore di lavoro.

Per l'anno 2023 tale soglia di esenzione viene innalzata a 3.000 euro dal c.d. Decreto Lavoro (D.L. n. 48/2023, convertito in Legge n. 85/2023) per i soli lavoratori con figli a carico al fine di incentivare il potere di acquisto e ridurre il cuneo fiscale e lasciando inalterato il limite dei 258,23 euro in tutti gli altri casi.

Con Legge n. 213/2023 (c.d. Legge di Bilancio 2024) il Legislatore ha, invece, previsto per il 2024 l'innalzamento della soglia esentasse fino a 1.000 euro per tutti i lavoratori dipendenti e fino a 2.000 euro per chi ha figli a carico.

Omaggi erogati dagli esercenti arti e professioni

I professionisti e gli studi associati che acquistano beni per cederli a titolo di omaggio devono distinguere il trattamento fiscale in relazione al fatto che gli stessi vengano donati a clienti o a dipendenti. Nell'ambito del reddito di natura professionale, il trattamento degli omaggi risulta certamente più semplice, in quanto ci si trova sempre e comunque nella categoria di beni che non fanno parte dell'attività propria dell'impresa.

Omaggi a clienti/fornitori	Omaggi a dipendenti
Il costo sostenuto all'atto dell'acquisto costituisce spesa di rappresentanza, indipendentemente dal valore unitario del bene, e la sua deducibilità è integrale fino al limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta (oltre tale limite l'importo degli acquisti per omaggi non risulta più deducibile). Gli omaggi di beni acquisiti appositamente a tal fine di valore imponibile inferiore a 50 euro scontano la piena detrazione dell'imposta, mentre quelli di valore superiore a 50 euro sono caratterizzati dalla totale indetraibilità dell'IVA.	Il costo di acquisto degli omaggi va classificato nella voce " <i>spese per prestazioni di lavoro dipendente</i> " e non nelle spese per omaggi; pertanto, tali costi sono interamente deducibili dalla base imponibile al fine delle imposte dirette. L'IVA è indetraibile.

Aspetti contabili

Contabilmente la spesa di rappresentanza che rispetti i requisiti per la detrazione IVA (valore unitario dell'imponibile del singolo bene acquistato non superiore a 50 euro e IVA applicata con aliquota del 10%) verrà registrata come segue:

Diversi	a	Banca c/c		1.100
Spese di rappresentanza			1.000	
Erario c/IVA			100	

Diversamente se la spesa non soddisfa il requisito di detraibilità ai fini IVA (valore unitario dell'imponibile del singolo bene acquistato superiore a 50 euro) avremo:

Spese di rappresentanza	a	Banca c/c		1.100
-------------------------	---	-----------	--	-------

Dove la voce delle spese di rappresentanza comprenderà al suo interno anche la quota di IVA indetraibile (ipotizzata in questo caso pari al 100%).

Quanto agli omaggi soffermiamoci su quelli destinati alla clientela.

Se l'azienda compra un bene destinato a omaggio all'atto dell'acquisto, unitamente all'uscita finanziaria di cassa o banca, rileverà la voce di Conto economico accesa agli omaggi facendo sempre attenzione alla detraibilità dell'Iva.

Se, invece, il bene omaggiato fosse oggetto della produzione propria si dovrà innanzi tutto rilevare la cessione dell'omaggio che può avvenire con emissione di fattura per singola operazione (ovvero mediante emissione di autofattura).

Nel primo caso le scritture contabili saranno le seguenti, al momento dell'emissione della fattura:

Clienti	a	Diversi		1.220
	a	Ricavi per omaggi	1.000	
		Erario c/IVA	220	

Quindi occorrerà distinguere a seconda che il cedente applichi o meno la rivalsa dell'IVA, in tal caso in fattura occorrerà scrivere alternativamente:

... con obbligo di rivalsa ai sensi dell'art. 18, D.P.R. n. 633/1972;

... senza obbligo di rivalsa ai sensi dell'art. 18, D.P.R. n. 633/1972.

Nel primo caso, con rivalsa, la scrittura contabile sarà la seguente, con il credito verso il cliente che rimarrà aperto per l'importo dell'IVA e dovrà essere successivamente incassato:

Diversi	a	Clienti		1.220
Ricavi per omaggi			1.000	
Cassa			220	

Nel secondo caso, senza rivalsa, la scrittura contabile sarà:

Diversi	a	Clienti		1.220
Ricavi per omaggi			1.000	
Imposte indeducibili			220	

Le principali scadenze

PRINCIPALI SCADENZE DAL 01 DICEMBRE AL 15 DICEMBRE 2025

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 01 dicembre 2025 al 15 dicembre 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 1 dicembre

Secondo acconto imposte e contributi

Scade oggi il termine per il pagamento del secondo acconto delle imposte e dei contributi dovuti per il periodo di imposta 2025.

Rivalutazione terreni e partecipazioni posseduti

Termine ultimo per versare l'imposta sostitutiva del 18% (o la prima rata) dovuta per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni detenuti al 1° gennaio 2025 non in regime di impresa.

Comunicazione telematica liquidazioni periodica IVA

Scade oggi il termine per la presentazione telematica della LIPE relativa al terzo trimestre 2025, sia per i contribuenti mensili sia per i contribuenti trimestrali.

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 settembre.

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 ottobre.

Imposta di bollo

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche emesse nel terzo trimestre 2025 che prevedono l'obbligo di assolvimento del bollo di 2 euro. Scade anche il

termine per il versamento dell'imposta di bollo dovuta per il primo e il secondo trimestre 2025 se di importo non superiore a 5.000 euro.

lunedì 15 dicembre

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.