STUDIO DOTT. MASSIMILIANO SCACCABAROZZI
Commercialista – Revisore Legale

Circolare **n.07-2025**

08 Aprile 2025

Gentile Cliente,

con la presente si riepilogano le seguenti informative:

1) **CREDITI IVA TRIMESTRALI: RICHIESTA DI RIMBORSO O COMPENSAZIONE PER IL I TRIMESTRE 2025 con Scadenza 30/04/2025**

2) **SCADE IL 30 APRILE 2025 IL TERMINE PER LA DETRAZIONE DELL'IVA RELATIVA ALLE FATTURE RICEVUTE NEL 2024 E PER L'EMISSIONE DELLE NOTE DI CREDITO**

3) **OBBLIGO DI PEC PER GLI AMMINISTRATORI DI SOCIETÀ**

4) **L'AGENZIA CHIARISCE LA GESTIONE DEGLI IMBALLAGGI NON RESTITUITI**

5) **POLIZZE CATASTROFALI: LA PROROGA DIPENDE DALLA DIMENSIONE DELL'ATTIVITÀ**

6) **LA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ NON OPERATIVE (O DI "COMODO")**

7) **LA DURATA MINIMA CONTRATTUALE DEI LEASING PER LA DEDUZIONE FISCALE DEI COSTI**

23900 Lecco – Via Balicco n.61 info@studiomscaccabarozzi.it Tel.: 0341-1555893
www.studiomscaccabarozzi.it P.Iva: 03909620134 Cod. Fiscale: SCCMSM79T06E507O

1) CREDITI IVA TRIMESTRALI: RICHIESTA DI RIMBORSO O COMPENSAZIONE PER IL I TRIMESTRE 2025 con Scadenza 30/04/2025

Il credito Iva che si forma nelle liquidazioni periodiche mensili o trimestrali può essere utilizzato, ordinariamente, solo in compensazione verticale (per abbattere il debito Iva delle liquidazioni successive). In alcune situazioni ben definite dal Legislatore, però, è possibile utilizzare in compensazione orizzontale il credito Iva emergente dalla liquidazione trimestrale ovvero richiederne il rimborso, previa presentazione telematica di un apposito modello denominato TR.
Il termine per la presentazione telematica del modello Iva TR relativo al I trimestre 2025 è fissato al 30 aprile 2025.

Dal 1° aprile 2025 è in vigore la nuova classificazione delle attività economiche ATECO 2025, che sostituisce la precedente: nel paragrafo delle istruzioni ministeriali denominato "*Codice attività*" viene specificato che deve essere indicato il codice attività desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche vigente al momento della presentazione del modello. Non dovrebbe essere più possibile, pertanto, la spedizione del modello Iva TR con l'indicazione dei vecchi codici attività.

Le modalità di compilazione del modello Iva TR

L'utilizzo in compensazione "*orizzontale*" del credito Iva trimestrale è, infatti, possibile:
- solo dopo la presentazione del modello Iva TR, se il credito Iva è di importo inferiore o pari a 5.000 euro; e
- solo a partire dal 10° giorno successivo a quello di spedizione telematica all'Agenzia delle entrate del modello Iva TR se il credito Iva è di importo superiore a 5.000 euro.

Per coloro che intendono utilizzare in compensazione il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro annui (limite elevato a 50.000 euro per le c.d. *start up* innovative) è obbligatorio presentare il modello Iva TR munito del visto di conformità o, in alternativa, recante la sottoscrizione (cioè la attestazione) da parte dell'organo di controllo.
In merito alla prestazione delle garanzie in caso di richiesta di rimborso del credito Iva trimestrale, si ricorda che:
- è possibile ottenere i rimborsi di importo superiore a 30.000 euro senza prestazione della garanzia, presentando l'istanza munita di visto di conformità o sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali;
- è obbligatorio prestare la garanzia per i rimborsi superiori a 30.000 euro solo nelle ipotesi di situazioni di rischio e cioè quando il rimborso è richiesto:

a) da soggetti che esercitano un'attività di impresa da meno di 2 anni ad esclusione delle c.d. *start up* innovative di cui all'articolo 25, D.L. 179/2012;

b) da soggetti ai quali, nei 2 anni precedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato per importi significativi;
c) da soggetti che presentano l'istanza priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà;
d) da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

Compensazione	
fino a 5.000 euro	presentazione del modello TR – dalla data di presentazione telematica del modello
superiore a 5.000 euro	presentazione del modello TR con apposizione del visto di conformità (o sottoscrizione da parte organo di controllo) – dal 10° giorno successivo a quello di presentazione telematica del modello
Rimborso	
sotto i 30.000 euro	senza prestazione di garanzia
sopra i 30.000 euro	con prestazione di garanzia (o, in alternativa, apponendo sull'istanza il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo in assenza di situazioni di rischio)

Regole di utilizzo del credito Iva trimestrale

In caso di utilizzo in compensazione orizzontale del credito Iva trimestrale, tale compensazione è ammessa già dalla data di presentazione del modello Iva TR sino all'importo di 5.000 euro (tale limite va inteso complessivamente per tutti e 3 i trimestri); per la parte eccedente occorre attendere il 10° giorno successivo a quello di presentazione del modello.

2) SCADE IL 30 APRILE 2025 IL TERMINE PER LA DETRAZIONE DELL'IVA RELATIVA ALLE FATTURE RICEVUTE NEL 2024 E PER L'EMISSIONE DELLE NOTE DI CREDITO

Il termine di presentazione della dichiarazione Iva 2025 relativa all'anno 2024 scadrà nel termine ordinario del 30 aprile 2025.
Di seguito le conseguenze sotto il profilo della detrazione Iva delle fatture di acquisto riferite al 2024 e delle note di variazione il cui presupposto nasce nel medesimo anno, alla luce dell'attuale termine previsto dall'articolo 19, D.P.R. 633/1972 per l'esercizio del richiamato diritto.

La modifica delle regole per la detrazione

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

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

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

I due presupposti per la detrazione	
effettuazione dell'operazione	c.d. presupposto sostanziale
possesso (momento di ricezione) della fattura	c.d. presupposto formale

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

Con l'articolo 14, D.L. 119/2018, convertito nella L. 136/2018, il Legislatore ha apportato modifiche all'articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/1998 al fine di concedere la facoltà di considerare nella liquidazione riferita al momento di effettuazione quelle fatture ricevute fino al giorno che precede la liquidazione stessa. Vediamo cosa prevede letteralmente la disposizione.

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

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

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

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

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

Vale la pena osservare che, a seguito dell'avvento dell'obbligo pressoché generalizzato di fatturazione elettronica il momento di ricezione della fattura è oggi inequivocabilmente fissato dal Sistema di Interscambio.

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

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

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

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

Il diverso trattamento delle note di variazione

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

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

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

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

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

Alla luce di tali interpretazioni si invitano pertanto i gentili Clienti a verificare con attenzione, in vista della prossima scadenza del 30 aprile 2025, la sussistenza di

eventuali presupposti che legittimano l'emissione di una nota di variazione in diminuzione verificatisi fino al 31 dicembre 2024.

3) OBBLIGO DI PEC PER GLI AMMINISTRATORI DI SOCIETÀ

La Legge di Bilancio 2025 ha introdotto l'obbligo per gli amministratori di società di dotarsi di un indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) personale, da comunicare al Registro Imprese. Questa misura mira a garantire una comunicazione ufficiale, tracciabile e sicura tra le imprese e la P.A..

Soggetti obbligati

L'obbligo si applica a tutti gli amministratori di imprese costituite in forma societaria, ovvero le società di persone e quelle di capitali e le reti di impresa dotate di personalità giuridica. Sono esclusi gli amministratori di società semplici (salvo quelle che esercitano attività agricola), società di mutuo soccorso, consorzi e società consortili senza personalità giuridica.

Decorrenza dell'obbligo

L'obbligo è entrato in vigore il 1° gennaio 2025. Le società già costituite prima di tale data hanno tempo fino al 30 giugno 2025 per adeguarsi. Le imprese costituite dopo il 1° gennaio 2025 devono comunicare la PEC degli amministratori contestualmente al deposito della domanda di iscrizione nel Registro Imprese.

Modalità di comunicazione della PEC

Ciascun amministratore deve disporre di un indirizzo PEC personale, diverso da quello della società. La comunicazione della PEC deve essere effettuata al Registro Imprese tramite la competente CCIAA. Se un soggetto è amministratore di più società, può utilizzare lo stesso indirizzo PEC per tutte.

Conseguenze del mancato adempimento

La mancata comunicazione della PEC impedisce la conclusione positiva dell'iter istruttorio della domanda di iscrizione o di nomina dell'amministratore. La CCIAA sospenderà il procedimento, concedendo un termine massimo di 30 giorni per l'integrazione del dato mancante. In caso di ulteriore omissione, la domanda sarà rigettata.

Sanzioni

La mancata comunicazione della PEC comporta un'ammenda da 103 a 1.032 euro. Se la comunicazione avviene entro 30 giorni dal termine previsto dalla normativa, la sanzione è ridotta a un terzo dell'importo.

4) 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 meccanismo del *reverse charge*.

5) POLIZZE CATASTROFALI: LA PROROGA DIPENDE DALLA DIMENSIONE DELL'ATTIVITÀ

L'obbligo di sottoscrivere polizze catastrofali è stato oggetto di proroga con la pubblicazione del D.L. 39/2025.

La Legge di Bilancio 2024 ha introdotto l'obbligo di stipulare un'assicurazione da parte delle imprese, a copertura dei danni relativi alle immobilizzazioni materiali direttamente cagionati da calamità naturali ed eventi catastrofali verificatisi sul territorio nazionale; gli eventi che devono essere assicurati sono i rischi sismici, le alluvioni, le frane, le inondazioni e le esondazioni.
Tale obbligo, che doveva inizialmente entrare in vigore il 1° gennaio 2025, era stato prorogato al 31 marzo 2025 a opera del D.L. 202/2024; tale scadenza è stata ulteriormente rinviata a opera del richiamato D.L. 39/2025.

La recente proroga

Vista la grande quantità di imprese tenute ad adempiere all'obbligo di contrarre l'assicurazione e le conseguenti difficoltà a raccogliere una adeguata quantità di preventivi dagli assicuratori, il Legislatore ha deciso di concedere più tempo (senza dimenticare i dubbi che sono sorti a seguito della pubblicazione del Decreto attuativo).
La proroga è stata approvata differenziando il trattamento sulla base della dimensione dell'impresa, prendendo come riferimento la Direttiva UE 2023/2775:
le medie imprese dovranno stipulare le polizze catastrofali entro il 1° ottobre 2025 (medie imprese: totale Stato patrimoniale 25.000.000 di euro, ricavi netti delle vendite e delle prestazioni 50.000.000 di euro e numero medio dipendenti 250);
per le piccole e micro imprese il termine è fissato 1° gennaio 2026 (micro imprese: totale Stato patrimoniale 450.000 euro, ricavi netti delle vendite e delle prestazioni 900.000 euro e numero medio dipendenti 10; piccole imprese: totale Stato patrimoniale 5.000.000 di euro, ricavi netti delle vendite e delle prestazioni 10.000.000 di euro e numero medio dipendenti 50);
nessuna proroga è stata disposta per le imprese di grandi dimensioni, per le quali l'obbligo è scattato lo scorso 31 marzo (comunque per 90 giorni è prevista la disapplicazione delle sanzioni).

6) 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 di persone (Snc, Sas) Società di fatto Società di armamento Stabile organizzazione di società o ente non residente	Società ed ente non residente privo di stabile organizzazione in Italia Società semplice Cooperative Società di mutua assicurazione 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 sentenza 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 *leasing*
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

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).

7) LA DURATA MINIMA CONTRATTUALE DEI *LEASING* PER LA DEDUZIONE FISCALE DEI COSTI

Il contratto di locazione finanziaria: disciplina contabile in sintesi

Il contratto di locazione finanziaria (*leasing*) è un'operazione intercorrente tra una società di *leasing* (locatore o concedente) e un altro soggetto (locatario) con la quale il locatore si impegna a concedere in uso contro pagamento di un canone, al locatario un bene mobile o immobile, acquisito o costruito, con la facoltà del locatario di acquistarne la proprietà al termine del contratto.
Le operazioni di leasing possono essere contabilizzate con 2 metodi differenti:
metodo patrimoniale;
metodo finanziario.

La deduzione fiscale per l'impresa utilizzatrice del costo del contratto di *leasing*

Il regime fiscale del costo del contratto di leasing per l'utilizzatore dipende dal momento in cui è stato stipulato il contratto. In particolare:
per i contratti di locazione finanziaria stipulati fino al 28 aprile 2012, la deduzione dei canoni era vincolata a stipula di contratti con durate degli stessi fissate dalla legge (la scelta dell'impresa di stipulare contratti con durata diversa da quella prevista normativamente causava la indeducibilità integrale dei canoni pagati);

	Contratti di *leasing* stipulati fino al 28 aprile 2012
Beni immobili	durata fiscale pari a un periodo non inferiore ai 2/3 del periodo di ammortamento se la durata del contratto è compresa tra 11 e 18 anni
Beni strumentali mobili (diversi dagli autoveicoli)	durata fiscale pari a un periodo non inferiore ai 2/3 del periodo di ammortamento
Autoveicoli a deducibilità limitata	durata fiscale pari a un periodo non inferiore al periodo di ammortamento

	La durata minima del contratto è determinata in base al coefficiente di ammortamento stabilito dal DM 31 dicembre 1988, rispetto al settore di attività proprio dell'impresa locataria/utilizzatrice del bene (circolare 10/E/2006).

a decorrere dai contratti stipulati dal 29 aprile 2012 è stato introdotto un "*doppio binario*" tra la durata del contratto di *leasing*, che è libera scelta della contrattazione tra l'impresa e la società di *leasing*, e il vincolo temporale per la deduzione fiscale dei canoni;

	Contratti di *leasing* stipulati dal 29 aprile 2012 al 31 dicembre 2013
Beni immobili	durata fiscale pari a un periodo non inferiore ai 2/3 del periodo di ammortamento* se la durata del contratto è compresa tra 11 e 18 anni
Beni strumentali mobili (diversi dagli autoveicoli)	durata fiscale pari a un periodo non inferiore ai 2/3 del periodo di ammortamento*
Autoveicoli a deducibilità limitata	durata fiscale pari a un periodo non inferiore al periodo di ammortamento*
	* Per periodo di ammortamento va inteso quello risultante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali di cui al D.M. 31 dicembre 1988

per i contratti stipulati dal 1° gennaio 2014 vengono apportate ulteriori modifiche alla durata minima fiscale dei beni ammortizzabili, con esclusione degli autoveicoli che mantengono l'originaria disciplina (rimane in ogni caso ferma la libera scelta tra impresa e società di *leasing* della durata contrattuale).

	Contratti di *leasing* stipulati dal 1° gennaio 2014 tutt'oggi in vigore
Beni immobili	durata fiscale pari a un periodo non inferiore a 12 anni
Beni strumentali mobili (diversi dagli autoveicoli)	durata fiscale pari a un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento*
Autoveicoli a deducibilità limitata	durata fiscale pari a un periodo non inferiore al periodo di ammortamento*
	* Per periodo di ammortamento va inteso quello risultante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali di cui al D.M. 31 dicembre 1988

Contratti di locazione finanziaria stipulati dal 29 aprile 2012

Per i contratti di locazione finanziaria stipulati dal 29 aprile 2012, ai sensi dell'articolo 102, comma 7, Tuir la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è disallineata rispetto alla durata effettiva del contratto, per cui:
se la durata del contratto di leasing è pari o superiore alla durata minima fissata per la deducibilità fiscale dei canoni, questi potranno essere dedotti nella stessa misura in cui sono imputati a Conto economico;
se la durata del contratto è inferiore alla durata minima fissata, le imprese dovranno determinare un doppio binario:

- contabile, che segue la durata del contratto;
- fiscale, che segue il periodo di deduzione fiscale dei canoni previsto dalla normativa.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti

Studio Scaccabarozzi

23900 Lecco – Via Balicco n.61 info@studiomscaccabarozzi.it Tel.: 0341-1555893
www.studiomscaccabarozzi.it P.Iva: 03909620134 Cod. Fiscale: SCCMSM79T06E507O