



NOVEMBRE 2025

	<i>LE NEWS DI NOVEMBRE</i>	<i>Pag. 2</i>
<i>Imprese</i>	<i>L'INVIO TELEMATICO DELLE LETTERE DI INTENTO</i>	<i>Pag. 3</i>
<i>Imprese</i>	<i>EROGAZIONE COMPENSI AMMINISTRATORE</i>	<i>Pag. 5</i>
<i>Imprese</i>	<i>COLLEGAMENTO DEL REGISTRATORE DI CASSA CON IL POS: OBBLIGO DAL 1 GENNAIO 2026</i>	<i>Pag. 6</i>
<i>Imprese Professionisti Privati</i>	<i>SALDO IMU RELATIVO ALL'ANNO 2025</i>	<i>Pag. 7</i>
<i>Imprese</i>	<i>TRANSIZIONE 4.0 E 5.0, GARANZIA DELL'IDONEITA' AL CENTRO DEGLI ONERI DOCUMENTALI</i>	<i>Pag. 10</i>
<i>Imprese</i>	<i>IPERAMMORTAMENTO</i>	<i>Pag. 17</i>
<i>Imprese</i>	<i>CREDITO 4.0 AD HOC PER LE IMPRESE AGRICOLE</i>	<i>Pag. 21</i>
<i>Imprese</i>	<i>RATING DI LEGALITA': REQUISITI E COMPLIANCE AZIENDALE</i>	<i>Pag. 23</i>
<i>Imprese Professionisti Privati</i>	<i>OMAGGI NATALIZI: REGOLE DI DEDUCIBILITA' E TEST DI CONVENIENZA</i>	<i>Pag. 28</i>

Gli uffici della società Apogeo resteranno chiusi dalle ore 12.30 del giorno martedì 23 dicembre 2025 a martedì 6 Gennaio 2026 compresi.

L'ufficio riaprirà il giorno mercoledì 7 gennaio 2026.

LE NEWS DI NOVEMBRE

TERMINATI I FONDI PER LA MISURA TRANSIZIONE 4.0

Con un comunicato stampa dell'11 novembre 2025, il Ministero delle Imprese e del Made in Italy informa che **risultano esaurite le risorse disponibili per la misura Transizione 4.0**.

Il Ministero precisa inoltre che le imprese possono continuare ad inviare comunicazioni di prenotazione. Nel caso di nuova disponibilità di risorse, il Gestore dei Servizi Energetici - GSE S.p.A ne darà comunicazione alle imprese secondo **l'ordine cronologico di trasmissione delle domande**.

(Comunicato MIMIT 11 novembre 2025)

TERMINATI I FONDI PER LA MISURA TRANSIZIONE 5.0

Con decreto direttoriale pubblicato il 6 novembre 2025, il Mimit comunica **l'esaurimento delle risorse** disponibili per la misura Transizione 5.0.

Resta comunque garantita la possibilità di **presentare nuove domande fino al 31 dicembre**: le comunicazioni di prenotazione trasmesse a partire dal 7 novembre 2025 saranno considerate validamente depositate e daranno luogo al rilascio di una ricevuta.

In caso di nuova disponibilità finanziaria - derivante dallo scorrimento delle domande o dall'attivazione di ulteriori risorse - il gestore della piattaforma informerà le imprese secondo **l'ordine cronologico di invio**.

(Decreto direttoriale MIMIT 6 novembre 2025)

L'INVIO TELEMATICO DELLE LETTERE DI INTENTO

Gli acquisti sul mercato nazionale senza IVA possono essere effettuati dall'esportatore abituale nei limiti di un importo annuo, definito "plafond", che si determina verificando l'ammontare complessivo delle operazioni di vendita non imponibili ai fini IVA effettuate nel periodo di imposta precedente.

La procedura da adottare per emettere la lettera di intento

L'esportatore abituale è il contribuente che nel corso dell'anno solare precedente ha effettuato operazioni di cessioni all'estero (esportazioni, operazioni assimilate alle esportazioni e cessioni intracomunitarie) per un importo superiore al 10% del proprio volume d'affari, secondo quanto previsto dall'art. 20, D.P.R. n. 633/1972.

Gli esportatori abituali hanno la possibilità di acquistare beni e servizi, o effettuare importazioni in regime di esenzione IVA: questo può avvenire nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni con l'estero effettuate nel periodo di riferimento, ovvero l'anno solare precedente (*plafond fisso*) oppure nei 12 mesi precedenti (*plafond mobile*).

Le operazioni che concorrono a formare il <i>plafond</i>
Cessioni all'esportazione di cui all'art. 8, comma 1 lett. a) e b), D.P.R. n. 633/1972
Cessioni di beni e prestazione di servizi assimilate alle precedenti di cui all'art. 8-bis, D.P.R. n. 633/1972
Servizi internazionali e connessi agli scambi internazionali di cui all'art. 9, D.P.R. n. 633/1972
Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino di cui all'art. 71, comma 1, D.P.R. n. 633/1972
Operazioni non imponibili in base a trattati e accordi internazionali di cui all'art. 72, D.P.R. n. 633/1972
Cessioni di beni intra UE, comprese le operazioni triangolari, di cui all'art. 41, commi 1 e 2, e all'art. 58, D.L. n. 331/1993
Prestazioni <i>extra</i> UE rese dalle agenzie di viaggio di cui all'art. 74-ter, D.P.R. n. 633/1972
Cessioni intracomunitarie ed esportazioni di beni prelevati da un deposito IVA, con trasporto o spedizione in altro Stato UE di cui all'art. 50-bis, comma 4, lett. f) e g), D.L. n. 331/1993
Esportazioni di beni soggette al regime del margine di cui al D.L. n. 41/1995 (limitatamente all'importo del margine)

La dichiarazione di intento, che può riguardare una singola operazione o più operazioni (fino a un importo determinato) attesta la volontà del contribuente (esportatore abituale) di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti e/o importazioni senza applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), D.P.R. n. 633/1972. Anche per le importazioni, è possibile avvalersi di una sola dichiarazione di intento per più acquisti fino a concorrenza di un determinato importo nel corso del medesimo anno solare (nota Agenzia delle dogane n. 69283/2019).

Il modello DI è stato approvato dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 96911/2020 ed è composto dal frontespizio e dal quadro A. Il dichiarante indica se intende avvalersi della facoltà di effettuare acquisti e/o importazioni (il campo Dogana va barrato solo nel caso di importazioni). Nella sezione dichiarazione del frontespizio (campo 2) va indicato l'ammontare fino a concorrenza del quale si intende utilizzare la facoltà di effettuare acquisti senza applicazione dell'IVA nei confronti dell'operatore economico al quale è presentata la dichiarazione.

Nel quadro A *plafond* il contribuente indica la natura del *plafond* (fisso o mobile). Se alla data di presentazione della dichiarazione di intento la dichiarazione IVA è già stata presentata, va barrata la casella 1 e non è necessario indicare quali operazioni concorrono alla formazione del *plafond*. Se la dichiarazione annuale IVA non è ancora stata presentata, occorre barrare almeno una delle caselle da 2 a 5 indicando quali operazioni hanno concorso alla formazione del *plafond*.

Il fornitore è tenuto a verificare l'avvenuta trasmissione della dichiarazione di intento all'Agenzia delle Entrate prima di effettuare la relativa operazione. Tale verifica può avvenire nel proprio cassetto fiscale ovvero tramite la funzione di verifica messa a disposizione al [link https://telematici.agenziaentrate.gov.it/VerIntent/VerificaIntent.do?evento=carica](https://telematici.agenziaentrate.gov.it/VerIntent/VerificaIntent.do?evento=carica).

La possibilità di non avvalersi della dichiarazione di intento già presentata

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che se l'esportatore intende rettificare in diminuzione l'ammontare del *plafond* già comunicato o intende revocare la lettera di intento già spedita, non sono previste particolari formalità, in quanto il beneficio di effettuare gli acquisti senza l'applicazione dell'imposta rappresenta una facoltà e non un obbligo.

Le operazioni per le quali è possibile avvalersi della facoltà di effettuare acquisti e importazioni in sospensione dell'imposta utilizzando il *plafond* disponibile possono subire variazioni in aumento o in diminuzione:

- **le variazioni in aumento del *plafond*** devono obbligatoriamente essere precedute dalla presentazione telematica all'Agenzia delle Entrate, successivamente comunicata al fornitore, di una nuova dichiarazione di intento;

- **le variazioni in diminuzione del *plafond*** già comunicato, invece, non necessitano di formalità obbligatorie. Se il cliente comunica al fornitore di non volersi più avvalere della facoltà di acquistare beni e servizi senza applicazione dell'imposta, il fornitore può emettere fatture con addebito di IVA. La volontà di non volersi avvalere della facoltà di sospendere l'imposta può essere comunicata al fornitore anche solo per alcuni acquisti, senza revocare del tutto la dichiarazione di intento presentata. Il consenso del cliente può essere acquisito con varie modalità, anche verbalmente, prima dell'emissione della fattura del fornitore o, per ipotesi, anche in un momento successivo. Il comportamento che si sostanzia nel pagamento della fattura al lordo dell'IVA addebitata e nell'esercizio del diritto alla detrazione della stessa da parte del cliente manifesta l'espressione di una volontà concludente.

Verificandosi tali situazioni, pertanto, in presenza di lettere di intento presentate all'Agenzia delle Entrate e di *plafond* capienti, il fornitore non ha l'obbligo di emettere fattura in regime di non imponibilità IVA se il cliente manifesta l'intenzione di non avvalersi del regime di sospensione di imposta per acquisti specifici (la lettera di intento mantiene comunque intatta la propria validità).

Controlli e aspetti sanzionatori

Il Legislatore ha previsto, nell'ambito delle misure fiscali, il rafforzamento del dispositivo di contrasto alle frodi realizzato con utilizzo di falso *plafond* IVA. L'Agenzia delle Entrate ha individuato le modalità operative relative all'individuazione dei criteri di analisi del rischio e di controllo, delle procedure di invalidazione delle lettere d'intento trasmesse e di inibizione al rilascio di nuove lettere d'intento tramite i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare, sono state previste 2 macro aree di intervento:

- l'effettuazione di specifiche analisi di rischio e conseguenti attività di controllo sostanziale finalizzate all'inibizione al rilascio e all'invalidazione di lettere d'intento illegittime da parte di falsi esportatori abituali;

- l'inibizione dell'emissione della fattura elettronica recante il titolo di non imponibilità ai fini IVA ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), D.P.R. n. 633/1972 nel caso in cui questa riporti un numero di protocollo relativo a una lettera d'intento invalidata.

Il fornitore è tenuto a verificare l'avvenuta trasmissione della dichiarazione di intento all'Agenzia delle Entrate prima di effettuare la cessione di beni o la prestazione di servizi in regime di non imponibilità IVA. Oltre al versamento dell'imposta originariamente non applicata, è prevista una sanzione del 70% (per le violazioni commesse prima del 1° settembre 2024 la sanzione è variabile dal 100% al 200%) dell'imposta per il fornitore che abbia eseguito la vendita al proprio cliente esportatore abituale in assenza di regolare dichiarazione di intento. È fatto salvo il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso.

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 precedentemente, sulla scorta del fatto che non sussistono più le condizioni finanziarie per l'erogazione entro i termini previsti originariamente.

COLLEGAMENTO DEL REGISTRATORE DI CASSA CON IL POS: OBBLIGO DAL 1 GENNAIO 2026

OBBLIGO DI INTEGRAZIONE TRA REGISTRATORE DI CASSA TELEMATICO E POS: COSA CAMBIA DAL 2026

Dal 1 gennaio 2026 scatterà un importante obbligo normativo per tutti gli esercenti che utilizzano registratori di cassa telematici e accettano pagamenti elettronici: il registratore di cassa dovrà essere integrato tecnicamente con il terminale POS. Questa rivoluzione digitale, introdotta dalla Legge di Bilancio 2025 con modifiche al *D.Lgs. 127/2015*, è finalizzata a rafforzare la tracciabilità degli incassi ed è uno strumento fondamentale nella lotta all'evasione fiscale, dato che qualcuno – volontariamente o per errore – si dimentica di emettere lo scontrino e quindi di comunicare all'Agenzia delle Entrate gli incassi attraverso POS. Per le realtà più strutturate sembra impossibile che esistano queste situazioni ma invece succede spesso.

COSA SIGNIFICA QUESTO OBBLIGO?

L'obiettivo del Legislatore nell'obbligare il collegamento del registratore di cassa con il POS impone che ogni pagamento elettronico venga automaticamente registrato dal registratore telematico e trasmesso in tempo reale all'Agenzia delle Entrate. I dispositivi dovranno dialogare tra loro, condividendo i dati fiscali secondo protocolli interoperabili e certificati. In pratica, ogni transazione con carta/bancomat sarà tracciata in modo univoco e immediatamente inviata al fisco, migliorando la trasparenza e la correttezza fiscale.

CHI E' INTERESSATO E QUALI SONO LE ESCLUSIONI?

L'obbligo del collegamento del registratore di cassa riguarda principalmente:

- Commercianti, ristoratori, bar, artigiani e professionisti che certificano i corrispettivi tramite registratore telematico e accettano pagamenti con POS.

Sono escluse le attività esenti dalla certificazione dei corrispettivi e quelle che emettono esclusivamente fatture senza emissione di scontrino o ricevuta fiscale.

COSA FARE PER ADEGUARSI?

Per rispettare la normativa relativa al collegamento del registratore di cassa, entro la fine del 2025 le imprese devono:

- Verificare che il proprio registratore di cassa telematico sia compatibile o aggiornabile per l'integrazione con il POS.
- Aggiornare software e, se necessario, hardware di POS e registratore, magari avvalendosi di soluzioni cloud o middleware per la gestione dei dati.
- Contattare i fornitori dei dispositivi per pianificare interventi tecnici.
- Formare il personale sull'utilizzo del sistema integrato.
- Effettuare test per assicurare la corretta memorizzazione e trasmissione delle transazioni elettroniche.

SANZIONI IN CASO DI MANCATO ADEGUAMENTO

La mancata integrazione è soggetta a sanzioni amministrative che vanno da 1.000 a 4.000 euro; inoltre è prevista la sanzione di 100 euro per ogni trasmissione errata, fino a 1.000 euro a trimestre per l'omessa memorizzazione o trasmissione. Nei casi più gravi o reiterati, sono previste misure più severe come la sospensione dell'attività o l'esclusione da benefici fiscali e contributivi legati all'innovazione digitale.

SALDO IMU RELATIVO ALL'ANNO 2025

Si ricordano le principali regole applicative IMU, partendo dalle scadenze e regole di versamento, per poi rammentare (sinteticamente) quali sono le basi imponibili e le eventuali riduzioni.

Si coglie l'occasione per ricordare alla clientela dello studio di fornire il più tempestivamente possibile tutti i dati riguardanti modificazioni soggettive (acquisizioni, cessioni, ecc.) e oggettive (modifiche catastali, inagibilità, ristrutturazioni, ecc.) degli immobili posseduti, onde agevolare il calcolo del saldo IMU.

L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso. A tal fine:

- il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto è computato per intero;
- il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente;
- l'imposta del mese del trasferimento resta interamente a carico dell'acquirente nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente.

Versamenti

L'IMU viene versata integralmente a favore del Comune, mentre nei confronti dell'Erario sarà riservata una quota di imposta afferente i fabbricati di categoria catastale D (all'Erario va lo 0,76%, mentre al Comune spetta l'eccedenza rispetto alla aliquota deliberata). L'anno 2025 è il primo in cui i Comuni devono obbligatoriamente utilizzare il prospetto delle aliquote predisposto dal MEF.

	Scadenza	Parametri di calcolo
Acconto 2025	16 giugno 2025	Aliquote anno precedente
Saldo 2025	16 dicembre 2025	Aliquote anno in corso

Era consentito il versamento in unica soluzione dell'imposta dovuta per l'intero anno 2025 entro il 16 giugno: in tal caso si doveva da subito tenere conto delle aliquote per l'anno in corso e nulla sarà dovuto in occasione della scadenza del saldo.

Modalità di versamento

Molti Comuni hanno adottato quale modalità obbligatoria per il versamento dell'IMU il modello F24, con utilizzo degli specifici codici tributo. Se il regolamento comunale lo prevede, è ancora possibile effettuare i versamenti mediante bollettino di conto corrente.

Si riportano i codici tributo da utilizzare per la compilazione del modello F24:

Codice tributo Imu	Immobile	Destinatario versamento
3912	Abitazione principale e pertinenze	Comune
3913	Fabbricati rurali a uso strumentale	Comune
3914	Terreni	Comune
3916	Aree fabbricabili	Comune
3918	Altri fabbricati	Comune
3925	Fabbricati a uso produttivo categoria D	Stato
3930	Fabbricati a uso produttivo categoria D	Comune

L'utilizzo del modello F24 consente la compensazione del tributo dovuto con altri crediti vantati dal contribuente.

Gli immobili interessati

L'IMU è dovuta in relazione agli immobili posseduti sul territorio di ciascun Comune, con esclusione dell'abitazione principale (se l'immobile è diverso da A/1, A/8 e A/9) e delle relative pertinenze (una

per ciascuna categoria catastale C/2, C/6 e C/7). Per abitazione principale si intende l'unico fabbricato nel quale il contribuente ha stabilito la dimora e la residenza.

		IMU
Fabbricati	➔	Sì
Abitazione principale, pertinenze e fabbricati assimilati	➔	No (solo A/1, A/8, A/9)
Fabbricati rurali	➔	Sì
Aree fabbricabili	➔	Sì
Terreni agricoli	➔	Sì

Fabbricati

A esclusione dei fabbricati di categoria catastale D privi di rendita (per i quali si utilizzano i valori contabili rivalutati), per tutti gli altri fabbricati si farà riferimento alle rendite risultanti in Catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, alle quali applicare specifici moltiplicatori.

Categoria catastale	Moltiplicatore
A (diverso da A/10) - C/2 - C/6 - C/7	160
B	140
C/3 - C/4 - C/5	140
A/10 e D/5	80
D (escluso D/5)	65
C/1	55

I fabbricati rurali strumentali (stalle, depositi attrezzi, ecc.) sono imponibili IMU applicando un'aliquota particolarmente ridotta pari allo 0,1% che il Comune può ridurre sino all'azzeramento.

È prevista, inoltre, una riduzione del 50% della base imponibile per i fabbricati inagibili e inabitabili, nonché per gli immobili vincolati ai sensi dell'art. 10, D.Lgs. n. 42/2004.

I fabbricati posseduti dal costruttore (o ristrutturatore), destinati alla vendita e non locati, sono esenti da imposta.

È possibile beneficiare della riduzione al 50% in relazione agli immobili dati in uso gratuito ai familiari in linea retta entro il primo grado, con contratto registrato; tale agevolazione è comunque soggetta al rispetto di determinati vincoli.

I fabbricati collabenti classificati in categoria F/2 sono esonerati dal prelievo.

Terreni agricoli

La base imponibile è costituita dal reddito dominicale risultante in Catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%, a cui applicare un moltiplicatore di 135.

I terreni sono esenti da IMU nelle seguenti situazioni:

- quando ubicati nei Comuni montani elencati nella circolare n. 9/1993. Alcuni Comuni sono designati - parzialmente montani (PD) e l'esenzione vale per una parte del territorio comunale;
- terreni ubicati nelle cosiddette "isole minori" indicate nell'allegato A della Legge n. 448/2001 (sono sostanzialmente tutte le isole italiane, eccettuate la Sicilia e la Sardegna);
- per i coltivatori diretti e gli Iap, purché iscritti nell'apposita previdenza, l'esenzione spetta per tutti i terreni non edificabili, ovunque ubicati (quindi anche in territori pianeggianti). A tal fine, è necessario che detti terreni siano posseduti e condotti da parte di tali soggetti;
- terreni a immutabile destinazione agrosilvopastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile sono del tutto esenti.

Aree edificabili

La base imponibile è data dal valore venale in comune commercio. Si ricorda comunque che molti Comuni individuano dei valori di riferimento ai quali il contribuente può adeguarsi per evitare contestazioni future.

Per i coltivatori diretti e gli IAP è confermata la finzione di non edificabilità delle aree: se tali soggetti coltivano il terreno, saranno esentati da IMU come fosse un terreno agricolo, anche se gli strumenti urbanistici lo qualificano suscettibile di utilizzazione edificatoria.

In caso di utilizzazione edificatoria dell'area (costruzione di nuovo edificio), di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero, ristrutturazione e risanamento conservativo, l'immobile interessato dovrà considerarsi ai fini fiscali area edificabile e la base imponibile sarà costituita dal valore venale.

Si coglie l'occasione per ricordare alla clientela dello Studio di fornire il più tempestivamente possibile tutti i dati riguardanti modificazioni soggettive (acquisizioni, cessioni, etc.) e oggettive (modifiche catastali, inagibilità, ristrutturazioni, etc.) degli immobili posseduti, onde agevolare il calcolo delle imposte.

TRANSIZIONE 4.0 E 5.0

GARANZIA DELL'IDONEITA' AL CENTRO DEGLI ONERI DOCUMENTALI

Gli oneri documentali dei **crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali** sono caratterizzati dalla centralità del requisito di idoneità.

Le discipline prevedono, **pena la revoca dell'agevolazione, l'obbligo di conservazione della documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili**, onde consentire e facilitare gli eventuali controlli.

A tale scopo, il legislatore statuisce l'onere di munire "le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati" con il corretto riferimento normativo, nulla disponendo circa la possibilità di regolarizzazione, le modalità operative e i relativi termini.

L'agenzia delle Entrate ha colmato il vuoto normativo, muovendo da un assunto che trascende la ratio legis dell'obbligo: **la fattura sprovvista di dicitura o recante un errato riferimento normativo non è considerata documentazione idonea e determina, in sede di controllo, la revoca della quota corrispondente di agevolazione.**

L'Amministrazione finanziaria ammette la regolarizzazione dei documenti Transizione 4.0, attraverso le modalità alternative indicate nelle risposte agli interpelli 438 e 439 del 5 ottobre 2020, ma tassativamente entro la data di avvio delle attività di controllo.

Nel caso di investimenti 5.0, la recente risposta dell'agenzia delle Entrate ad un interpello non pubblicato ha confermato la legittimità della rettifica postuma delle fatture, purché avvenga prima della fruizione del credito d'imposta.

Sulla base della prassi dell'Agenzia sono frequenti le contestazioni alle imprese che comportano la revoca, in tutto o in parte, dell'incentivo corrispondente ai costi documentati con fatture di acconto o di saldo (comprese le fatture relative ai canoni periodici del leasing) sprovviste di dicitura o con dicitura errata.

A ciò si aggiunge un perimetro dei documenti soggetti all'onere formale potenzialmente molto ampio e suscettibile di interpretazioni estensive.

La documentazione idonea crediti 4.0

Entrambe le discipline dei crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali 4.0, susseguite dal 2020 ad oggi, contemplano obblighi di conservazione documentale a carico dei beneficiari, ai fini dei successivi controlli.

Cruciale è il requisito di idoneità: la documentazione deve risultare idonea a dimostrare, agli agenti accertatori, l'effettivo sostenimento dei costi agevolabili e la loro corretta determinazione.

Il tema è comune ad altre agevolazioni, ma la natura, facoltativa o obbligatoria, e gli effetti correlati al requisito non sono sempre i medesimi.

Il requisito di idoneità documentale è statuito, per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2020 al 15 novembre 2020 (ovvero entro il 30 giugno 2021 in caso di prenotazione), dal comma 195 dell'articolo 1, legge 160/2019 e per gli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2025 (ovvero entro il 30 giugno 2026 in caso di prenotazione) dal comma 1062 dell'articolo 1, legge 178/2020: «ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili ».

A tal fine, aggiunge il legislatore, «le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni, devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni dei commi ...».

Quanto sopra introduce il noto obbligo di dicitura sulle fatture e gli altri documenti inerenti all'investimento agevolato, che consiste nell'espreso richiamo:

- › dell'articolo 1, commi da 184 a 194 della legge 160/2019, per investimenti effettuati dal 1° gennaio 2020 al 15 novembre 2020, incluse le prenotazioni;
- › dell'articolo 1, commi da 1054 a 1058-bis della legge 178/2020 (il comma 1058-ter è stato abrogato dalla legge di Bilancio 2025) per investimenti in beni materiali effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2025, incluse le prenotazioni, e investimenti in beni immateriali e immateriali.

Dal tenore letterale della disposizione di legge, emerge quanto segue:

- › **il legislatore dispone la revoca dei crediti d'imposta 4.0 come diretta conseguenza dell'omessa conservazione di una documentazione idonea a consentire i controlli;**
- › **al fine di dimostrare la spettanza dell'agevolazione, "le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati" devono contenere la dicitura con il corretto riferimento normativo;**
- › **il legislatore non stabilisce né le modalità, né i termini di regolarizzazione della documentazione ai fini della sua idoneità.**

La ratio legis è chiara: fornire agli organi di controllo i dati e gli elementi necessari per riscontrare la spettanza e la corretta determinazione del credito d'imposta.

Nel corso dei controlli esperiti dall'agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza è frequente, tuttavia, l'emissione di un giudizio di inidoneità documentale sulla base dell'esclusiva assenza di dicitura, con conseguente revoca dell'agevolazione, in forma integrale o in quota parte, e contestazione di un credito "non spettante".

Le Entrate hanno, inoltre, indicato, sempre in aggiunta a quanto previsto dal legislatore:

- › le modalità operative di regolarizzazione dei documenti già emessi;
- › il termine ultimo di regolarizzazione documentale, che coinciderebbe con la data in cui sono avviate le attività di controllo.

Ne consegue che, nel silenzio di legge, all'avvio di accessi, ispezioni e verifiche degli enti accertatori, si assiste a una "cristallizzazione" della documentazione probatoria con l'impossibilità di integrazione dei documenti sprovvisti di dicitura o correzione dei documenti con dicitura errata.

Con la circolare 9/E/2021 l'agenzia delle Entrate ha esteso per analogia le indicazioni fornite negli interpelli 438 e 439/2020, che si riferivano all'originario credito d'imposta ex Legge 160/2019, agli investimenti incardinati nella disciplina ex legge 178/2020 «attesa la sostanziale equivalenza degli obblighi di conservazione documentale posti a carico anche dei beneficiari del nuovo credito d'imposta».

Nella citata circolare l'Agenzia assimila la fattispecie di fattura sprovvista di dicitura a quella di fattura con riferimento normativo non corretto, con la revoca della quota corrispondente di agevolazione.

Riprendendo casi reali di contestazioni, si assiste spesso alla revoca della quota parte di credito d'imposta corrispondente ai costi documentati con fatture di acconto o di saldo sprovviste di dicitura o con dicitura errata.

Questa eventualità è particolarmente frequente **nel caso di acquisizione in locazione finanziaria: qualora la società di leasing ometta l'inserimento della dicitura nelle fatture di canone periodico, la presenza del riferimento normativo sul contratto non sarebbe sufficiente ad evitare la contestazione.**

La documentazione idonea relativa ai crediti 5.0

La disciplina del credito d'imposta Transizione 5.0 prevede obblighi di conservazione documentale analoghi a quelli dei crediti d'imposta Transizione 4.0, ma con alcuni plus: la certificazione delle spese rilasciata dal revisore legale dei conti e l'indicazione del codice identificativo alfanumerico univoco generato dalla Piattaforma informatica TR5 del Gse.

Il comma 15 dell'articolo 38, Dl 19/2024 dispone che: «ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tal fine, le fatture, i documenti di trasporto e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni di cui al presente articolo».

Emerge, anche in tal caso, il tema della dicitura sui documenti idonei a comprovare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi, con la sola differenza rispetto alla 4.0 dell'esplicitazione dei documenti di trasporto.

Con ciò parrebbe intendersi che, per la 5.0, venga meno la deroga prevista nella 4.0 dalla risposta all'interrogazione parlamentare al Mef 5-01787 del 10 gennaio 2024.

In aggiunta a tale onere, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

Oltre a quanto previsto dal legislatore, è necessario tenere conto di un ulteriore obbligo documentale previsto dalla circolare operativa Gse-Mimit del 16 agosto 2024 e dalla Faq 2.7: «L'Impresa beneficiaria è, inoltre, tenuta a conservare le fatture, i documenti di trasporto e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati contenenti, oltre alle singole voci di costo per ciascun investimento, il codice identificativo alfanumerico univoco rilasciato dalla Piattaforma informatica, contraddistinto dalla struttura TR5-XXXXX, e il riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 38 del decreto-legge n. 19 del 2024, qualora successivi alla comunicazione di prenotazione del credito d'imposta di cui al capitolo 5. Il Gse, nell'ambito delle attività di vigilanza e controlli di cui agli art. 19 e 20 del DM "Transizione 5.0", si riserva di poter acquisire tale documentazione».

Tutti i documenti soggetti all'obbligo di dicitura, devono, quindi, essere muniti, qualora emessi successivamente alla presentazione della comunicazione preventiva al Gse, anche del codice identificativo alfanumerico univoco rilasciato dalla Piattaforma informatica TR5.

I documenti considerati idonei

Secondo la prassi dell'agenzia delle Entrate, il requisito di idoneità documentale comporta che ogni fattura e ogni altro documento relativo all'acquisizione dei beni agevolati (per la 5.0 vengono esplicitati anche i documenti di trasporto) sia provvisto di dicitura recante il corretto riferimento alla norma agevolativa.

L'ambito applicativo dell'onere formale è potenzialmente ampissimo e si presta a interpretazioni estensive che, in sede di controllo, potrebbero penalizzare i contribuenti.

I documenti che, su espressa menzione delle Entrate, devono recare la dicitura sono i seguenti:

- › i documenti di spesa posseduti in caso di acquisto in proprietà e in particolare ogni fattura, sia di acconto, sia di saldo, relativa ai beni agevolati (risposta all'interpello 438/2020 e circolare 9/E/2021);
- › i documenti di spesa posseduti in caso di acquisizione in locazione finanziaria, come il contratto di leasing e tutte le fatture relative ai canoni (risposta all'interpello 439/2020);
- › per la 4.0, i documenti che certificano la consegna del bene agevolato, come il documento di trasporto (risposta all'interpello 270/2022) salvo il caso in cui la fattura, provvista di dicitura, richiami chiaramente ed univocamente i riferimenti del ddt (interrogazione parlamentare al Mef n. 5-01787 del 10 gennaio 2024);
- › per la 5.0, i documenti di trasporto, senza alcuna deroga.

Sempre secondo l'Agenzia delle entrate, l'obbligo non si estende ai documenti riferiti univocamente al bene agevolato, che risultino «per le caratteristiche che li contraddistinguono, non attribuibili a

beni diversi da quelli cui il relativo contenuto fa riferimento», quali ad esempio “il verbale di collaudo o di interconnessione”.

Per quanto concerne il credito 5.0, oltre alla dicitura, è richiesta, dalla circolare operativa e dalla FAQ 2.7, l'indicazione del codice identificativo alfanumerico univoco rilasciato dalla Piattaforma informatica, contraddistinto dalla struttura TR5-XXXXX.

L'interpretazione estensiva dell'Amministrazione finanziaria, che travalica la ratio legis, suggerisce alle imprese di adottare un approccio prudenziale e, anche in base alle più recenti attività di controllo, apponendo la dicitura su tutti i seguenti documenti:

La corretta dicitura

Individuati i documenti che devono essere provvisti dell'indicazione della norma agevolativa, è fondamentale conoscere la corretta dicitura.

Come si è visto, infatti, l'agenzia delle Entrate, nella circolare 9/E/2021, considera non idonea la documentazione in cui “non sia stato indicato il corretto riferimento normativo”.

Questa situazione è particolarmente frequente sugli investimenti effettuati nel 2020, anno in cui la legge 178/2020 ha introdotto la nuova disciplina retrodatandone gli effetti al 16 novembre.

Al paragrafo 3.1 della circolare 9/E/2021 è stata confermata la validità delle prenotazioni effettuate entro il 15 novembre 2020 ai fini dell'applicazione della previgente disciplina ex legge 160/2019.

È dunque essenziale verificare che gli investimenti 2020 siano stati correttamente incardinati nella normativa applicabile e che la dicitura sia conforme.

Per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2020 al 15 novembre 2020 e per quelli effettuati entro il 30 giugno 2021, per i quali alla data del 15 novembre 2020 si sia proceduto all'ordine vincolante e al versamento dell'acconto del 20%, le relative fatture e gli altri documenti devono contenere il riferimento alle disposizioni della Legge di Bilancio 2020: “bene agevolabile ai sensi dell'articolo 1, commi da 184 a 194, Legge 27 dicembre 2019, n. 160”.

Per gli investimenti intrapresi a decorrere dal 16 novembre 2020 (per i quali, alla data del 15 novembre non ci sia stata prenotazione) le fatture e gli altri documenti di acquisto devono riportare il riferimento alla disciplina agevolativa della Legge di Bilancio 2021: “bene agevolabile ai sensi dell'articolo 1, commi da 1054 a 1058-bis, Legge 30 dicembre 2020, n. 178”.

Per gli investimenti 5.0 è richiesto il riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 38 del DI 19/2024: “bene agevolabile ai sensi dell'articolo 38 del decreto-legge 2 marzo 2024, n. 19, convertito con modificazioni dalla legge 29 aprile 2024, n. 56”.

Le modalità di regolarizzazione delle fatture e degli altri documenti

Le risposte agli interpellanti 438 e 439 del 5 ottobre 2020, richiamate dalla circolare 9/E/2021, precisano le modalità di operative di regolarizzazione delle fatture e degli altri documenti considerati inidonei ai fini del credito d'imposta Transizione 4.0, di cui alla disciplina ex legge 160/2019 (investimenti dal 1° gennaio al 15 novembre 2020).

La stessa Amministrazione finanziaria, nella circolare 9/E/2021, ha chiarito l'applicabilità delle medesime modalità di regolarizzazione al credito Transizione 4.0 ex Legge 178/2020: «sebbene resa in relazione all'applicazione della disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali di cui ai commi 185–197 della legge di bilancio 2020, si ritiene che dette indicazioni tornino applicabili anche alle acquisizioni di beni ammissibili intervenute dal 16 novembre 2020 (i.e., data di decorrenza della nuova disciplina agevolativa), attesa la sostanziale equivalenza degli obblighi di conservazione documentale posti a carico anche dei beneficiari del nuovo credito d'imposta».

Nel caso di fattura in formato cartaceo, il riferimento alle disposizioni agevolative può essere riportato dall'impresa beneficiaria sull'originale di ogni fattura, sia di acconto che di saldo, con scrittura indelebile, anche mediante l'utilizzo di un apposito timbro.

Nel caso di fattura elettronica, sono disponibili due modalità di rettifica alternative, a scelta del contribuente:

- › **procedere alla stampa del documento di spesa apponendo la scritta indelebile** (anche mediante timbro) che, in ogni caso, dovrà essere conservata ai sensi dell'articolo 34, comma 6, del Dpr 600/1973 (il quale rinvia al successivo articolo 39 del medesimo decreto Iva);
- › **procedere all'integrazione elettronica da unire all'originale e conservare insieme allo stesso e inviare il documento sotto forma di autofattura allo Sdl**, secondo le modalità indicate in tema d'inversione contabile nella circolare 14/E/2019.

L'ulteriore documentazione per beni 4.0

In un recente interpello non divulgato, presentato da un'impresa che aveva ricevuto fatture prive di dicitura dal fornitore, l'agenzia delle Entrate ha confermato espressamente che la possibilità di regolarizzazione delle fatture, secondo le modalità descritte negli interpelli 438 e 439/2020, vale anche per l'accesso al credito d'imposta Transizione 5.0.

Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, ha riconosciuto la legittimità dell'integrazione o rettifica postuma dei documenti 5.0 purché la correzione avvenga prima dell'utilizzo del credito d'imposta.

Il comma 195 dell'articolo 1, legge 160/2019 e il comma 1062 dell'articolo 1, legge 178/2020 specificano ulteriori oneri probatori a carico dei beneficiari dei crediti d'imposta Transizione 4.0.

In relazione agli investimenti in beni compresi negli allegati A (beni materiali 4.0) e B (beni immateriali 4.0) annessi alla legge 232/2016, le imprese sono inoltre tenute a produrre:

- › una perizia tecnica semplice (per investimenti ex legge 160/2019) o asseverata (per investimenti ex legge 178/2020) rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali oppure un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, da cui risulti che i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui ai richiamati allegati A e B annessi alla legge 232/2016 e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura;
- › limitatamente al settore agricolo, una perizia tecnica rilasciata anche da un dottore agronomo forestale, da un agrotecnico laureato o da un perito agrario laureato;
- › limitatamente ai beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro, in luogo della perizia tecnica o dell'attestato di conformità, una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al Dpr 445/2000.

L'ulteriore documentazione per beni 5.0

Il credito d'imposta Transizione 5.0 prevede una copiosa documentazione, da allegare o da acquisire in sede di comunicazione preventiva, intermedia e finale da trasmettere al Gse.

In particolare, l'impresa beneficiaria deve acquisire le seguenti certificazioni:

- › una certificazione ex ante, rilasciata da una ESCo o da un EGE o da un ingegnere iscritto nella sezione A o B dell'albo professionale o da un perito industriale o perito industriale laureato iscritto all'albo professionale nella sezione "meccanica ed efficienza energetica" o "impiantistica elettrica ed automazione", attestante la riduzione dei consumi energetici conseguibili tramite gli investimenti in assets digitali (redatta secondo il modello dell'allegato VIII alla circolare operativa Gse Mimit del 16 agosto 2024);
- › una certificazione ex post, rilasciata da una ESCo o da un EGE o da un ingegnere iscritto nella sezione A o B dell'albo professionale o da un perito industriale o perito industriale laureato iscritto all'albo professionale nella sezione "meccanica ed efficienza energetica" o "impiantistica elettrica ed automazione", attestante l'effettiva realizzazione degli investimenti conformemente a quanto previsto dalla certificazione ex ante (redatta secondo il modello dell'allegato X alla circolare operativa Gse Mimit del 16 agosto 2024);

- › una perizia tecnica asseverata, rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali oppure un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, da cui risulti che i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui ai richiamati allegati A e B annessi alla legge 232/2016 e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura (redatta secondo i modelli dell'allegato VI alla circolare operativa Gse Mimit del 16 agosto 2024);
- › limitatamente al settore agricolo, una perizia tecnica asseverata rilasciata anche da un dottore agronomo o forestale, da un agrotecnico laureato o da un perito agrario laureato;
- › limitatamente ai beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro, in luogo della perizia tecnica o dell'attestato di conformità, una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al Dpr 445/2000 (secondo il modello del 7 agosto 2025, disponibile sul sito del Gse);
- › la certificazione attestante l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa (redatta in forma libera).

Come precisato dalla Faq 2.5, l'impresa beneficiaria della 5.0 è tenuta a «conservare e a rendere disponibile, per le attività di vigilanza e controllo, tutta la documentazione necessaria all'accertamento della correttezza e veridicità delle dichiarazioni, delle informazioni e dei dati forniti attraverso la piattaforma informatica. In particolare, l'impresa dovrà conservare gli elementi tecnici e di costo del progetto di innovazione, ivi comprese le certificazioni ex ante ed ex-post, la perizia tecnica asseverata e la certificazione contabile, le fatture, i documenti di trasporto e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati».

Tipo documento	Dicitura 4.0 o Dicitura 5.0 + codice TR5-XXXXX (su documenti successivi alla comunicazione preventiva)
Conferma d'ordine	Sì, specie se l'investimento è stato oggetto di prenotazione
Contratto di acquisto	Sì
Fattura/e di acconto*	Sì
Fattura di saldo*	Sì
Documento di trasporto o lettera di vettura internazionale (CMR)	Sì, se la fattura non contiene riferimento chiaro e univoco al documento di trasporto (per 4.0) Sì, sempre (per 5.0)
Contratto di leasing	Sì, è il documento da cui si evince il costo di acquisizione del bene in leasing
Dichiarazioni di presa in consegna dei beni e constatazione	Sì, nel caso di leasing è il documento che certifica la consegna del bene agevolato
Fattura di maxi-canone leasing*	Sì
Fatture dei canoni periodici leasing*	Sì
Verbale di collaudo	No
Verbale di interconnessione	No
Altri documenti tecnici riferibili univocamente al bene agevolato	No

***Dicitura sull'originale della fattura elettronica o cartacea emessa dal fornitore/leasing oppure dicitura integrata dal contribuente, con scritta indelebile o timbro, sulla copia cartacea della fattura elettronica o sull'originale della fattura cartacea, da conservare ai sensi del D.P.R n. 633/1972 oppure dicitura integrata dal contribuente, tramite integrazione elettronica della fattura da unire all'originale e conservare insieme allo stesso secondo Circolare 14/E/2019.**

I clienti che hanno effettuato investimenti in beni 4.0 o 5.0 sono tenuti a verificare che i documenti risultino predisposti come richiesto onde evitare revoche dell'agevolazione in caso di verifica, provvedendo altresì ad effettuare l'integrazione necessaria.

Si suggerisce di predisporre, per ogni investimento, una cartellina contenente tutta la documentazione di carattere amministrativo/contabile relativa all'investimento, previa verifica ed integrazione della documentazione con le annotazioni richieste ai fini di evitare la revoca dell'agevolazione stessa.

IPERAMMORTAMENTO

I crediti d'imposta 4.0 e Transizione 5.0 si avviano alla conclusione.

Nel 2026 saranno sostituiti da un nuovo iperammortamento previsto dal disegno di legge di Bilancio 2026.

Le nuove percentuali di maggiorazione potranno arrivare al 180% per i beni 4.0 e al 220% nel caso di investimenti che consentono di raggiungere anche obiettivi green.

Stando al testo del disegno di legge, dal 2026 ritornerebbero agevolabili anche gli investimenti in beni immateriali 4.0, che dal 2025 non godono più del relativo credito d'imposta.

Quali sono gli altri beni agevolabili?

Stop ai crediti di imposta 4.0 e Transizione 5.0 a fine 2025.

Dal 2026, gli investimenti in beni strumentali agevolati con **un nuovo iperammortamento**.

Il "passaggio di consegne" tra le due agevolazioni è previsto dall'art. 94 del disegno di legge di Bilancio 2026.

Il nuovo iperammortamento sarà **valido per il solo 2026**, con possibilità di completare l'investimento entro il 30 giugno 2027 se entro il 31 dicembre 2026 il relativo ordine sarà accettato dal venditore e saranno pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

A meno di modifiche della Manovra nel corso dell'iter di approvazione, quindi, i crediti di imposta 4.0 e Transizione 5.0 saranno riconosciuti per gli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2025.

Solo per il credito di imposta beni materiali 4.0, l'agevolazione spetterà anche per gli investimenti che saranno effettuati entro il 30 giugno 2026 per i quali entro il 31 dicembre 2025 l'ordine sarà accettato dal venditore e saranno versati acconti almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

AMBITO SOGGETTIVO DELL'IPERAMMORTAMENTO 2026

Per quanto riguarda la platea dei soggetti interessati dal nuovo iperammortamento, questa, come esplicitamente indicato nel Ddl. di Bilancio 2026, è limitata ai soli **soggetti titolari di reddito d'impresa**.

Il nuovo iperammortamento, pertanto, come i crediti di imposta 4.0 e Transizione 5.0, **non spetterà agli esercenti arti e professioni**.

Rispetto ai crediti di imposta 4.0 e Transizione 5.0, invece, l'iperammortamento ha un ambito applicativo più ristretto, **non essendo applicabile alle aziende agricole**, che determinano il reddito su base catastale. Per ovviare a tale esclusione, l'art. 96 del disegno di legge di Bilancio 2026 prevede un credito di imposta specifico per il settore della produzione primaria di prodotti agricoli e della pesca e dell'acquacoltura.

Come per i crediti di imposta 4.0 e Transizione 5.0, l'iperammortamento **non spetterà:**

- **alle imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa**, concordato preventivo senza continuità aziendale, o sottoposte ad altra procedura concorsuale prevista dalla legge Fallimentare (Regio Decreto n. 267/1942), dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al **D.lgs. n. 14/2019**, o da altre leggi speciali, o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni;
- alle imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi del **D.lgs. n. 231/2001**.

Per le imprese ammesse al beneficio, la spettanza è comunque subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

QUAL E' L'AMBITO TEMPORALE DEL NUOVO IPERAMMORTAMENTO

Sul piano temporale, il nuovo iperammortamento si applicherà agli **investimenti effettuati dal 1° gennaio 2026 al 31 dicembre 2026, ovvero entro il 30 giugno 2027**, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2026:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
 - sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.
- Come espressamente previsto dal Ddl., il nuovo iperammortamento non si applica agli investimenti ammissibili al credito di imposta 4.0 prenotati entro il 31 dicembre 2025, ovvero gli investimenti in beni materiali 4.0 effettuati entro il 30 giugno 2026 per i quali entro il 31 dicembre 2025 l'ordine sarà accettato dal venditore e saranno versati acconti almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

I BENI AGEVOLABILI CON L'IPERAMMORTAMENTO

In base al testo del Ddl., dal prossimo anno ritornerebbero agevolabili anche gli investimenti in **beni immateriali 4.0**, che dal 2025 non godono più del relativo credito di imposta.

Nello specifico, la maggiorazione sarà riconosciuta per gli investimenti, destinati a strutture produttive ubicate in Italia, in:

- beni materiali e immateriali strumentali nuovi compresi, rispettivamente, negli elenchi di cui agli allegati A e B annessi alla legge di Bilancio 2017 (*legge n. 232/2016*), interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura;
- beni materiali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all'autoconsumo anche a distanza ai sensi dell' *articolo 30, comma 1, lettera a), numero 2), del D.lgs. n. 199/2021*, compresi gli impianti per lo stoccaggio dell'energia prodotta. Con riferimento all'autoproduzione e all'autoconsumo di energia da fonte solare, sono considerati agevolabili esclusivamente gli impianti con **moduli fotovoltaici** di cui *all'articolo 12, comma 1, lettere a), b) e c), del D.L. n. 191/2023*.

LE ALIQUOTE DELL'IPERAMMORTAMENTO 2026

Il beneficio dell'iperammortamento si concretizza in una maggiorazione del costo di acquisizione del bene, valevole ai soli fini delle imposte sui redditi, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing.

Dal punto di vista operativo, le agevolazioni si strutturano come una variazione in diminuzione, da effettuarsi in dichiarazione dei redditi ai fini IRES e IRPEF (non IRAP), senza alcun impatto sotto il profilo civilistico/contabile.

Le percentuali di maggiorazione del nuovo iperammortamento saranno differenziate a seconda dell'importo e della tipologia dell'investimento.

In particolare, l'aliquota base della maggiorazione sarà pari a:

- **180%** per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- **100%** per gli investimenti oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- **50%** per gli investimenti oltre 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro.

Per gli investimenti finalizzati alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica, funzionali alla riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva cui si riferisce l'investimento, non inferiore al 3% o, in alternativa, alla riduzione dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento non inferiore al 5%, la maggiorazione aumenterà a:

- **220%** per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- **140%** per gli investimenti oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- **90%** per gli investimenti oltre 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro.

Per espressa previsione normativa, la determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026 dovrà essere effettuata considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza del nuovo iperammortamento.

SEMPLIFICAZIONI PER L'IPERAMMORTAMENTO GREEN

Come per il credito di imposta Transizione 5.0, anche per l'iperammortamento green saranno previste diverse semplificazioni.

In particolare, secondo quanto indicato al comma 6, la riduzione dei consumi energetici che permetterebbe di fruire delle aliquote maggiorate sarà considerata in ogni caso conseguita nel caso di:

- investimenti in beni di cui all'allegato A annesso alla legge di Bilancio 2027 (*legge n. 232/2016*), effettuati in sostituzione di beni materiali aventi caratteristiche tecnologiche analoghe e interamente ammortizzati da almeno 24 mesi alla data di presentazione della comunicazione di accesso al beneficio;
- progetti di innovazione realizzati per il tramite di una ESCo in presenza di un contratto di EPC (**Energy Performance Contract**) nel quale sia espressamente previsto l'impegno a conseguire il raggiungimento di una riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva localizzata nel territorio nazionale non inferiore al 3% o, in alternativa, una riduzione dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento non inferiore al 5%;
- investimenti in impianti con **moduli fotovoltaici** di cui *all'art. 12, comma 1, lettera c), del D.L. n. 181/2023*.

MODALITA' DI ACCESSO E CUMULABILITA'

Come previsto per i crediti di imposta 4.0 e Transizione 5.0, l'accesso al nuovo iperammortamento non sarà automatico, ma l'impresa **dovrà trasmettere, in via telematica** tramite una piattaforma **sviluppata dal GSE** (Gestore dei Servizi Energetici), sulla base di modelli standardizzati, apposite **comunicazioni e certificazioni** concernenti gli investimenti agevolabili.

Il beneficio sarà **cumulabile con ulteriori agevolazioni finanziate con risorse nazionali ed europee** che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che il sostegno non copra le medesime quote di costo dei singoli investimenti del progetto di innovazione e non porti al superamento del costo sostenuto.

La relativa base di calcolo dovrà essere assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti i medesimi costi ammissibili.

BENEFICIO SALVO IN CASO DI INVESTIMENTI SOSTITUTIVI

Riprendendo quando già previsto per i crediti di imposta 4.0 e Transizione 5.0, il disegno di legge di Bilancio 2026 consente la **sostituzione di un bene agevolato** con il nuovo iperammortamento **senza perdere la maggiorazione**.

In particolare, come esplicitato al comma 9, se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione ovvero se il bene è destinato a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate, a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori.

Nel caso in cui il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo sia inferiore al costo di acquisizione del bene sostituito, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.

ATTUAZIONE SUBORDINATA AD UN DECRETO MINISTERIALE

Per dare attuazione al nuovo iperammortamento sarà necessario uno specifico decreto del Ministro delle imprese e del made in Italy, da emanare di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro dell'ambiente e della sicurezza energetica.

Il **decreto attuativo**, che dovrà essere adottato entro **30 giorni** dalla data di entrata in vigore della **legge di Bilancio 2026** (1° gennaio 2026), dovrà stabilire in particolare:

- gli ulteriori criteri per la determinazione degli obiettivi di transizione ecologica;
- il **costo massimo ammissibile**, calcolato in euro/kW, degli impianti di produzione di energia da fonti rinnovabili e, in euro/kWh, dei sistemi di accumulo;
- la **procedura di accesso al beneficio**, nonché al contenuto, alle modalità e ai termini di trasmissione delle comunicazioni periodiche, delle certificazioni e dell'eventuale ulteriore documentazione atta a dimostrare la spettanza del beneficio.

RISPARMIO D'IMPOSTA

Il beneficio, in termini di risparmio fiscale, risulta riassunto nella tabella seguente e ripartito nel tempo in ragione dell'ammortamento del bene.

Costo investimento in euro	Minor Ires ogni 100 euro di investimenti senza risparmio energetico	Minor Ires ogni 100 euro di investimenti con risparmio energetico
Fino a 2,5 milioni	43,2	52,8
Da 2,5 a 10 milioni	24,0	33,6
Da 10 a 20 milioni	12,0	21,6

CREDITO 4.0 AD HOC PER LE IMPRESE AGRICOLE

Per gli investimenti in beni strumentali 4.0, accanto ai nuovi iper-ammortamenti previsti per la generalità delle imprese dall'art. 94 del Ddl. di bilancio 2026, l'art. 96 prevede un credito d'imposta 4.0 ad hoc per le imprese del settore agricolo. L'introduzione di tale specifica agevolazione pare opportuna, considerato che i soggetti che non determinano il reddito in modo analitico (quali, ad esempio, le imprese agricole che determinano il reddito su base catastale) sono esclusi dagli iper-ammortamenti.

Il nuovo credito d'imposta 4.0 è riconosciuto "alle imprese attive nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli e nel settore della pesca e dell'acquacoltura" che effettuano investimenti in beni materiali e immateriali strumentali nuovi compresi, rispettivamente, negli elenchi di cui agli allegati A e B alla L. 232/2016 (quindi beni materiali e immateriali 4.0), a decorrere dal 1° gennaio 2026 e fino al 31 dicembre 2026, o fino 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.

Il credito d'imposta è quindi riconosciuto soltanto per gli investimenti 2026, o nel termine "lungo" del 30 giugno 2027 con prenotazione (con un meccanismo temporale quindi sostanzialmente analogo a quello applicato finora per i crediti 4.0).

Il credito d'imposta 4.0 per il settore agricolo è previsto nella misura unica del 40% per gli investimenti fino a un milione di euro, nel limite di spesa complessivo di 2,1 milioni di euro. Con successivo decreto saranno stabiliti, nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato, le disposizioni attuative, con particolare riguardo alle procedure di concessione per assicurare il rispetto del suddetto limite di spesa.

La norma ricalca poi per alcuni aspetti l'attuale credito d'imposta 4.0 ex L. 178/2020. Viene previsto, ad esempio, il meccanismo di "recapture", in base al quale se i beni agevolati sono ceduti a terzi o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa nonché in caso di mancato esercizio dell'opzione per il riscatto nelle ipotesi di beni acquisiti in locazione finanziaria, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di completamento degli investimenti, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo. Il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione è direttamente riversato dal beneficiario entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi. Per espressa previsione, si applicano inoltre, in quanto compatibili, le disposizioni dell'art. 1 commi 35 e 36 della L. 205/2017, in materia di investimenti sostitutivi.

Il credito in esame è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, senza applicazione dei limiti previsti dall'art. 1 comma 53 della L. 244/2007, di cui all'art. 34 della L. 388/2000 e di cui all'art. 31 del DL 78/2010.

Il credito d'imposta è comunque cumulabile con altre agevolazioni che abbiano a oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto.

Analogamente ai meccanismi agevolativi precedenti, sono richiesti specifici obblighi documentali. I soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono infatti tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tal fine, le fatture, i documenti di trasporto e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alla disposizione normativa.

L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti iscritti nella sezione A del registro; in tal caso, le spese sostenute sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000 euro.

Nessuna indicazione, al momento, in relazione alla necessità della perizia tecnica.

Ulteriori novità per il settore agricolo.

L'articolo 26 della bozza della Legge di Bilancio 2026 prevede che **dal 1 luglio 2026, sarà vietato compensare i crediti d'imposta con i versamenti previdenziali, assistenziali e assicurativi.**

Tra crediti d'imposta non compensabili vi sono infatti anche quelli **industria 4.0 e transizione 5.0.** Per valutare l'effettiva entrata in vigore della norma è necessario attendere l'approvazione della Legge di Bilancio.

RATING DI LEGALITA': REQUISITI E COMPLIANCE AZIENDALE

RATING DI QUALITA': REQUISITO DI AFFIDABILITA' E CREDIBILITA'

In netto aumento il numero delle aziende in possesso del rating di legalità (RDL), emesso dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato. Infatti, si è passati dalle 12.313 del 2023, alle 14.580 del 2024, ovvero un incremento di quasi il 20% anno su anno. Questo andamento dimostra come il rating stia diventando un requisito quasi implicito di affidabilità, per operare in contesti regolati e competitivi. È quanto si rileva dal documento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), in collaborazione con la Fondazione Nazionale dei Commercialisti, intitolato "Il rating di legalità per la selezione delle imprese nel mercato".

RATING DI LEGALITA': VERSO UN NUOVO MODELLO DI COMPLIANCE ANZIENDALE

Qual è l'evoluzione del rating di legalità nel contesto delle misure di prevenzione non ablativa e dei modelli di compliance aziendale? Il nuovo schema AGCM del 2025 offre lo spunto per approfondire i criteri di attribuzione del rating, i presupposti premiali e le implicazioni reputazionali. L'analisi si sofferma anche sul ruolo dell'amministrazione e del controllo giudiziario nel favorire percorsi di risanamento. Il sistema si propone come leva per la trasparenza, la competitività e la fiducia istituzionale

ADEMPIMENTO

Il rating di legalità promuove l'etica aziendale e la compliance attraverso gli strumenti che andiamo a illustrare.

Valutazione dell'affidabilità e integrità: il rating misura il rischio connesso a un'attività economica e la capacità dell'impresa di dimostrare la propria affidabilità nel mercato. Le organizzazioni che lo possiedono sono considerate particolarmente **affidabili**, perché vengono accertati elementi come lo status giudiziario degli organi direttivi, la presenza di certificati antimafia, l'implementazione di modelli organizzativi per reprimere la corruzione e l'adozione di codici di condotta volti alla prevenzione e al contrasto della criminalità. Il rating non viene rilasciato in presenza di **interdittive antimafia**, commissariamento, sentenze per **delitti penali** o condanne definitive, salvo specifiche eccezioni.

Requisiti base di legalità: l'ottenimento del punteggio minimo di una "stelletta" richiede il soddisfacimento di **requisiti essenziali e inderogabili**. Questi includono l'assenza di misure di prevenzione o interdittive, misure cautelari o sentenze definitive di condanna per reati che danno luogo alla responsabilità amministrativa e per reati tributari in capo ai vertici aziendali e all'impresa. L'impresa deve, inoltre, dichiarare l'assenza di sentenze di condanna o misure cautelari per illeciti amministrativi ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001, l'assenza di condanne AGCM o dalla Commissione UE per gravi illeciti antitrust nel biennio precedente, l'assenza di accertamenti definitivi per maggior reddito non dichiarato o revoche di finanziamenti pubblici non restituiti. E' richiesto anche il rispetto delle norme sulla sicurezza e salute nei luoghi di lavoro, retributive, contributive, assicurative e fiscali, e l'uso di strumenti di pagamento tracciabili oltre le soglie di legge. Il mancato rispetto di questi obblighi può comportare la revoca o l'annullamento del rating.

Incentivi per comportamenti virtuosi (prezialità): il rating prevede la possibilità di **incrementare il punteggio** fino a tre "stellette", dimostrando il rispetto di ulteriori requisiti "preziali", che vanno oltre gli obblighi di legge.

Strumenti del rating di legalità

- Il rispetto di protocolli di legalità.
- L'utilizzo di strumenti per tracciare i pagamenti anche per importi inferiori ai limiti di legge.
- L'adozione di una funzione o struttura organizzativa conforme alle norme in tema di responsabilità amministrativa o di un modello organizzativo ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001.
- L'adozione di comportamenti etici e responsabili che vanno oltre i semplici obblighi di legge, valutandone l'impatto ambientale, sociale e di governance.
- L'iscrizione nelle "white list" prefettizie.
- L'adesione a codici etici di associazioni di categoria o l'inserimento nei contratti di clausole di mediazione/conciliazione con associazioni di consumatori. La perdita di questi requisiti aggiuntivi può comportare una riduzione del punteggio.

Interrelazione con modelli organizzativi (D.Lgs. n. 231/2001): l'adozione di un modello di organizzazione, gestione e controllo (MOG) ai sensi del *D.Lgs. n. 231/2001* è esplicitamente riconosciuta come **requisito premiale per l'incremento del punteggio**. Il *D.Lgs. n. 231/2001* mira a responsabilizzare le società, incoraggiando comportamenti etici e una gestione aziendale adeguata a prevenire la corporate criminality attraverso risk management e risk response. Il modello 231, per essere efficace, deve includere elementi come l'individuazione delle aree a rischio reato, protocolli decisionali, gestione finanziaria adeguata, obblighi informativi e un sistema disciplinare, oltre all'adozione di un codice etico. Questi requisiti sono strettamente allineati agli obiettivi di trasparenza e corretta gestione promossi dal rating di legalità.

Supporto agli "adeguati assetti": l'adozione di un modello 231, incentivata dal rating, contribuisce in modo significativo al rispetto dell'obbligo previsto dall'art. 2086, secondo comma, c.c., che impone alle imprese di dotarsi di **assetti organizzativi, amministrativi e contabili adeguati**. Questo rafforza ulteriormente i controlli interni e la gestione responsabile dell'impresa. Le normative sul rating di legalità e sulla responsabilità amministrativa (D.Lgs. n. 231/2001) sono viste come congiunte nell'ottica di migliorare la trasparenza e l'eticità, e il loro contributo è considerato decisivo anche per gli adempimenti legati al codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, promuovendo una compliance integrata.

Attenzione

In concreto, il rating di legalità non solo valuta la conformità alle norme di legalità essenziali, ma fornisce anche un incentivo concreto (premierità) per le imprese che vanno oltre, adottando modelli organizzativi, comportamenti etici e sistemi di controllo interno che dimostrano un forte impegno verso la trasparenza, la responsabilità e la prevenzione dei rischi, inclusi quelli legati alla criminalità e alla non conformità.

Funzioni del rating

- E' uno strumento introdotto nell'ordinamento italiano per promuovere principi etici nei comportamenti aziendali (il rating di legalità è stato istituito dall'art. 5-ter del D.L. n. 1/2012).
- Incentiva e premia le condotte virtuose attuate dagli operatori del mercato.
- Misura il rischio connesso a un'attività economica e la capacità dell'impresa di dimostrare la propria affidabilità nel mercato di riferimento.
- Le organizzazioni che lo possiedono sono considerate particolarmente affidabili dall'ordinamento.
- Attesta l'accertamento di elementi quali lo status giudiziario degli organi direttivi, la presenza di certificati antimafia, l'implementazione di modelli organizzativi per reprimere la corruzione, e l'adozione di codici di condotta volti alla prevenzione e al contrasto della criminalità.
- E' un "valore" sintetico riconoscibile dal mercato.
- E' interconnesso con altri sistemi di controllo interno, volti a ridurre i rischi aziendali.
- Viene rilasciato dall'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato (AGCM).

NOVITA'

Il documento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), in collaborazione con la Fondazione Nazionale dei Commercialisti, intitolato "Il rating di legalità per la selezione delle imprese nel mercato", segnala un netto aumento del numero delle aziende in possesso del rating di legalità (RDL), emesso dall'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato. Infatti, si è passati dalle 12.313 del 2023, alle 14.580 del 2024, ovvero un incremento di quasi il 20% anno su anno. Al 31 dicembre 2023, le **imprese titolari di rating** erano **12.313**.

Nel 2023, 3.013 imprese hanno ottenuto il rating per la prima volta e 3.987 lo hanno rinnovato o ottenuto un'attribuzione successiva. 218 casi hanno visto un incremento del punteggio.

Le imprese con rating sono più concentrate nelle regioni del **Nord**. Le fattispecie ostative più frequenti riguardano la sicurezza sul lavoro (38%), reati tributari e contributivi (16%) e reati ambientali (15%). Si osserva un miglioramento nella distribuzione del punteggio, con l'1% delle imprese fermo a una stella nel 2023 (rispetto al 10% nel 2018) e il 60% con punteggio da ★++ a ★★, indicando un rafforzamento dell'organizzazione aziendale.

PRESENTAZIONE ISTANZA

La domanda per il rating viene presentata online tramite la **piattaforma WebRating**. L'Autorità delibera **entro 60** giorni dalla domanda completa, con possibilità di sospensione per richieste di informazioni.

In caso di incompletezza, l'impresa viene informata entro 15 giorni; se non segue riscontro entro 30 giorni, la domanda è respinta.

In caso di esito positivo, l'impresa viene inserita nell'elenco pubblico dell'AGCM.

Le imprese devono comunicare all'Autorità ogni **variazione** che incida sui requisiti **entro 10 giorni**. Variazioni nei dati camerali devono essere riportate **entro 30 giorni**. L'Autorità verifica i requisiti e, in caso di anomalie, sospende il rating per accertamenti.

Per l'utilizzo della piattaforma è indispensabile avere a disposizione:	
Un indirizzo di posta elettronica certificata.	Il dispositivo di firma digitale del rappresentante legale dell'impresa.

Per il primo accesso alla piattaforma, è necessario procedere alla registrazione all'area riservata. Una volta effettuata la registrazione, si potrà accedere all'area riservata per la compilazione della domanda.

Per informazioni operative sull'utilizzo della piattaforma WebRating, è possibile chiamare il numero 06.85821824, dal lunedì al venerdì, dalle 9,30 alle 13,30. Inoltre, per informazioni di natura tecnica sulla piattaforma, è possibile scrivere all'indirizzo di posta elettronica webmaster@agcm.it.

Attenzione

La piattaforma contiene i moduli che compongono la domanda, compilabili direttamente via web; una volta conclusa la compilazione, la domanda dovrà essere firmata digitalmente dal legale rappresentante dell'impresa e dovrà essere inviata, sempre attraverso la piattaforma. La comunicazione di avvenuta ricezione verrà inviata tramite PEC all'indirizzo indicato all'atto della registrazione alla piattaforma, eventualmente modificabile all'interno dell'area riservata.

REQUISITI MINIMI

Il rating di legalità è rilasciato **dall'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato (AGCM)**. L'AGCM definisce i requisiti per l'attribuzione del rating attraverso un regolamento operativo. L'attribuzione avviene su istanza di parte, da parte delle imprese. L'Autorità delibera l'attribuzione del rating entro 60 giorni dall'inoltro o dal ricevimento della domanda.

Il rating di legalità ha una **durata di due anni dal rilascio**.

Requisiti minimi per richiedere il rating
Sede operativa in Italia.
Essere iscritti al Registro delle Imprese o nel Repertorio delle notizie economiche e amministrative (REA) da almeno due anni.
Avere un fatturato di almeno due milioni di euro nell'esercizio chiuso nell'anno precedente a quello della domanda.
Non avere subito misure di prevenzione o interdittive (ai sensi del D.Lgs. n. 159/2011).
Soddisfare i requisiti essenziali e inderogabili previsti dall'art. 2, commi 2 e 3, del regolamento attuativo, in capo sia all'azienda, che alle figure che rivestono ruoli apicali.
Dichiarare l'assenza di sentenze di condanna, misure cautelari o illeciti amministrativi in materia di responsabilità amministrativa degli enti (ex D.Lgs. n. 231/2001).
Dichiarare che nel biennio precedente la richiesta non siano intervenute condanne da parte dell'AGCM o della Commissione UE per gravi illeciti <i>antitrust</i> .
Dichiarare di non avere subito accertamenti definitivi per maggior reddito rispetto a quello dichiarato.
Dichiarare di non avere subito revoca di finanziamenti pubblici, per i quali non si sia assolto agli obblighi di restituzione.
Dichiarare il rispetto delle norme di sicurezza e salute nei luoghi di lavoro, retributivi, contributivi, assicurativi e fiscali nei confronti dei dipendenti e collaboratori.
Dichiarare di effettuare pagamenti e transazioni finanziarie superiori alla soglia fissata per l'uso del contante esclusivamente mediante strumenti tracciabili.

Attenzione

Per presentare l'istanza, l'impresa deve utilizzare obbligatoriamente la **piattaforma WebRating** e deve essere dotata di un indirizzo di **posta elettronica certificata (PEC)** e di un dispositivo di **firma digitale**.

PUNTEGGIO

Il rating di legalità viene riconosciuto attraverso l'attribuzione di un **punteggio**, compreso tra un **minimo di una** e un **massimo di tre "stelle"**, che costituisce un indicatore sintetico del rispetto di elevati standard di legalità ed etici da parte delle imprese.

L'impresa richiedente ottiene il punteggio base ★, qualora rispetti tutti i requisiti di cui all'art. 2 del Regolamento attuativo in materia di rating di legalità (delibera AGCM n. 24075 del 12 novembre 2012). Il punteggio base potrà essere incrementato di un "+" per ogni requisito aggiuntivo che l'impresa dimostra di possedere tra quelli previsti all'art. 3 del Regolamento. Il conseguimento di tre "+" comporta l'attribuzione di una stella aggiuntiva, fino a un punteggio massimo di ★★★.

REQUISITI PER L'INCREMENTO DEL RATING

Le imprese possono incrementare il proprio punteggio fino a un massimo di tre "stellette", soddisfacendo ulteriori requisiti premiali, tra cui: rispetto di **protocolli di legalità** (ad esempio, Confindustria-Ministero dell'Interno), **tracciabilità dei pagamenti** anche sotto soglia, adozione di una funzione/struttura organizzativa conforme alle norme sulla **responsabilità amministrativa**, adozione di comportamenti etici e responsabili che vanno oltre gli obblighi di legge (valutando impatti ambientali, sociali e di governance), adozione di un **modello 231**, iscrizione nelle **"white list"** prefettizie, adesione a codici etici di associazioni di categoria e inserimento nei contratti di clausole di mediazione/conciliazione.

LEGISLAZIONE DI RIFERIMENTO

Il rating di legalità è stato **istituito nel 2012** (art. 5-ter del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1) per misurare l'affidabilità delle imprese attraverso l'accertamento di requisiti legali ed etici.

Successive **modifiche nel 2014** (integrazione della tutela del consumatore e protocollo d'intesa AGCM-ANAC) e nel **2016** (controlli su soggetti rilevanti) hanno affinato la normativa.

Attenzione

La delibera AGCM n. 28361 del 2020 ha introdotto ulteriori modifiche, tra cui l'inclusione di reati ostativi (usura, trasferimento fraudolento di valori, bancarotta fraudolenta), l'ammissione degli enti iscritti al REA e l'estensione dei soggetti rilevanti.

ACCESSO AL CREDITO

L'art. 5-ter del D.L. n. 1/2012 stabilisce che il rating di legalità deve essere considerato **nell'accesso al credito bancario**. Le banche che non ne tengono conto devono motivare la decisione alla Banca d'Italia.

Il decreto Interministeriale n. 57/2014 disciplina ulteriormente queste modalità, indicando tra i vantaggi la riduzione dei tempi e dei costi di istruttoria e l'obbligo per le banche di considerare il rating nella valutazione del credito e nella determinazione delle condizioni economiche.

La Banca d'Italia vigila sull'osservanza di questi principi e le banche devono trasmettere annualmente una relazione sui casi in cui il rating non ha influito sulle condizioni del credito, che vengono rese pubbliche. Questo rafforza la validità dello strumento, rendendolo non marginale nell'istruttoria per la concessione di finanziamenti.

Si registra una costante crescita delle imprese con rating che richiedono **finanziamenti**, e l'analisi dei dati Banca d'Italia evidenzia un effetto positivo del *rating* su tali richieste.

RAPPORTI CON LA PA

Il rating di legalità agevola l'accesso a **gare e appalti pubblici**. La collaborazione tra ANAC e AGCM rafforza le premialità del rating in questo ambito. Il nuovo codice dei contratti pubblici permette alle Amministrazioni aggiudicatrici di attribuire maggiore punteggio alle imprese con rating nei criteri "premiali" per la valutazione delle offerte. Questi criteri possono includere preferenze in graduatoria, attribuzione di punteggi aggiuntivi o riserva di quote di risorse finanziarie.

COMPLIANCE INTEGRATA

La normativa sulla **responsabilità amministrativa**, in particolare il **modello 231**, spinge le aziende a un'attenta **analisi dei rischi** e al miglioramento dei processi interni. L'implementazione di tale modello, che richiede **trasparenza** e la definizione di chiare **responsabilità**, non solo individua punti deboli, ma migliora anche l'efficienza operativa. Un modello 231 ben applicato facilita le relazioni con **partner esterni**, inclusa la Pubblica Amministrazione, e contribuisce al rispetto degli obblighi di **adeguatezza organizzativa** previsti dal codice civile. L'assistenza di un **commercialista** che abbia già seguito l'implementazione del modello 231 può facilitare l'**iter per l'ottenimento del rating**.

Le normative sul rating di legalità e sulla responsabilità amministrativa convergono nel promuovere la trasparenza e l'eticità, risultando decisive per gli adempimenti del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in un'ottica di compliance integrata.

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.

Gli omaggi sono cessioni per le quali non è previsto un corrispettivo.

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%

Attenzione

A decorrere dal 2025, le spese di rappresentanza sono deducibili solo se tracciate (art. 10 del D.D.L. di Bilancio 2025).

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, soglie confermate nella stessa misura anche per il 2025.

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 "spese per prestazioni di lavoro dipendente" 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...

1) 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:

Clients	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	Clients		1.220
Ricavi per omaggi			1.000	
Cassa			220	

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

Diversi	a	Clients		1.220
Ricavi per omaggi			1.000	
Imposte indeducibili			220	

2) su quelli destinati ai dipendenti

Il buffet/pranzo/cena organizzato dall'impresa/datore di lavoro per lo scambio degli auguri costituisce una prestazione di servizi gratuita.

In merito l'Agenzia delle Entrate ha specificato che le spese per feste e ricevimenti in occasione di ricorrenze aziendali e festività costituiscono spese di rappresentanza, se all'evento non sono presenti esclusivamente i dipendenti.

Quindi, la spesa sostenuta dal datore di lavoro per il buffet/pranzo/cena di Natale organizzati:

esclusivamente per i dipendenti, non potendo essere considerata "di rappresentanza", dovrebbe costituire una liberalità a favore dei dipendenti, per la quale è previsto il seguente trattamento:

IVA	Indetraibile, in quanto relativa a un costo per i dipendenti che, come sopra evidenziato, non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa.
IRPEF - IRES	Costo deducibile nel limite del: - 75% della spesa sostenuta, come previsto per le spese di albergo e ristorante; - 5% dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi ex art. 100, comma 1, del TUIR.
IRAP	Costo indeducibile, in quanto "costo del personale". Come sopra evidenziato, tale costo potrebbe risultare deducibile applicando la deduzione per il costo residuo del personale ex art. 11, comma 4-octies, del D.Lgs. n. 446/1997.

(anche) con **sogetti terzi** rispetto all'impresa (clienti, istituzioni, ecc.), è considerata **spesa di rappresentanza** e risulta, pertanto, applicabile il seguente trattamento:

IRPEF - IRES	Deducibile il 75% della spesa sostenuta, nel limite massimo annuale parametrato ai ricavi/proventi della gestione caratteristica (1,5% - 0,6% - 0,4%).
IRAP	- Costo deducibile per i soggetti che applicano il metodo da bilancio; - costo indeducibile per i soggetti che applicano il metodo fiscale.

OMAGGI NATALIZI AI DIPENDENTI AL TEST DI CONVENIENZA

Per il 2025 i datori di lavoro possono riconoscere fringe benefit ai dipendenti e ai possessori di redditi assimilati, entro un valore pari a 1.000 o 2.000 euro, se il lavoratore ha figli fiscalmente a carico. Gli omaggi natalizi che le imprese offrono ai dipendenti rientrano in tale categoria.

Quanto convengono alle imprese e ai lavoratori?

Chi

Tutti i **datori di lavoro** (pubblici o privati) imprenditori, professionisti ed enti non commerciali.

Titolari di reddito di **lavoro dipendente** (lavoratori subordinati) e di **reddito assimilato** a quello di lavoro dipendente (ad esempio, lavoratori a progetto, co.co.co.).

Cosa

Il **reddito di lavoro dipendente** è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro (principio di omnicomprensività ex art. 51, comma 1, del TUIR).

La disposizione ricomprende, oltre alla retribuzione corrisposta in denaro, anche i "vantaggi economici" che i lavoratori subordinati possono conseguire a integrazione della stessa. "Trattasi, in particolare, di **compensi in natura**, consistenti in opere, servizi, prestazioni e beni, anche prodotti dallo stesso datore di lavoro" (risposta a interpello 11 aprile 2024, n. 89).

Sono compresi in tale ambito anche gli **omaggi natalizi**, che le aziende sono solite donare ai propri dipendenti.

Le stesse regole previste per i dipendenti trovano applicazione anche per i possessori di **redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente (art. 50 del TUIR), per effetto di quanto stabilisce l'art. 52, comma 1, del TUIR.

I beni ceduti e i servizi prestati gratuitamente ai dipendenti non concorrono a formare il reddito, se complessivamente di **importo non superiore**, nel periodo d'imposta, a **258,23 euro**. Se il valore è superiore, esso concorre **interamente** a formare il reddito (art. 51, comma 3, del TUIR).

Limitatamente al **periodo d'imposta 2024 e poi esteso al 2025**, l'importo di 258,23 euro è **umentato a 1.000 euro**, comprendendo in tale ammontare le somme erogate o rimborsate ai lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle **utenze domestiche** (acqua, energia elettrica e gas), delle spese per l'**affitto** della prima casa ovvero per gli **interessi sul mutuo** relativo alla prima casa (art. 1, comma 16, della legge n. 213/2023).

Il limite è elevato a **2.000 euro** per i lavoratori dipendenti **con figli** fiscalmente a carico (cioè, che possiedano un reddito complessivo non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili ovvero, se di età non superiore a 24 anni, a 4.000 euro - art. 12, comma 2, del TUIR). La condizione di figlio fiscalmente a carico deve essere verificata con riferimento al **31 dicembre 2025** (circolare 1° agosto 2023, n. 23/E, par. 2).

Resta fermo che il **superamento** dei limiti indicati - vale a dire dell'importo di 1.000 o 2.000 euro, a seconda se il lavoratore dipendente abbia o meno figli a carico - comporta la concorrenza dell'**intero ammontare** alla determinazione del reddito tassabile secondo le modalità ordinarie e non soltanto della quota parte eccedente detti limiti.

Ai sensi dell'art. 51, comma 3, del TUIR, rientrano nella nozione di reddito di lavoro dipendente anche i beni ceduti e i servizi prestati al **coniuge** del lavoratore o ai **familiari** indicati nell'art. 12 del TUIR (figli, genitori, generi, nuore, suoceri, fratelli, sorelle, indipendentemente dalle condizioni di familiare fiscalmente a carico di convivenza con il dipendente e di percezione di assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria), nonché i beni e i servizi per i quali venga attribuito il diritto di **ottenerli da terzi**.

Per quanto riguarda la deducibilità dal reddito d'impresa, l'art. 95, comma 1, del TUIR, stabilisce che "le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito comprendono anche quelle **sostenute** in denaro o in natura a titolo di **liberalità a favore dei lavoratori**, salvo il disposto dell'articolo 100, comma 1". Tale disposizione prevede che le spese relative a opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti,

volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi. Poiché la norma non si applica agli omaggi natalizi offerti in omaggio ai dipendenti, emerge che il costo di tali beni è **deducibile integralmente** dal reddito d'impresa, anche laddove lo stesso non sia imponibile in capo ai dipendenti.

Come

Ai fini della determinazione del valore dell'omaggio, "si applicano le disposizioni relative alla determinazione del **valore normale** dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9" del TUIR (risposta a interpello 11 aprile 2024, n. 89).

Attenzione

Per **valore normale** "si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso" (art. 9, comma 3, del TUIR).

Il limite di **1.000 o 2.000 euro** si applica, se il lavoratore dipendente **dichiara** al datore di lavoro di avervi diritto, indicando il codice fiscale dei figli (art. 1, comma 17, della legge n. 213/2023).

È stato precisato che, ai fini documentali, è necessario che il datore di lavoro, nel rispetto delle disposizioni in materia di trattamento dei dati personali, acquisisca e conservi, per eventuali controlli, **la relativa documentazione** per giustificare la somma spesa e la sua inclusione nel limite di cui all'art. 51, comma 3, del TUIR. In alternativa, il datore di lavoro può acquisire una **dichiarazione sostitutiva** di atto di notorietà, che attesti il ricorrere, in capo al medesimo dichiarante, dei presupposti previsti dalla norma in esame, da conservare per eventuali controlli da parte degli organi a ciò deputati (circolare 7 marzo 2024, n. 5/E, par. 1.1)

Quando

L'aumento del limite da 258,23 a **1.000/2.000 euro** si applica all'anno d'imposta **2025**.

Ai sensi dell'art. 51, comma 1, del TUIR, si considerano **percepiti** nel periodo d'imposta anche le somme e i valori corrisposti **entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo** a quello a cui si riferiscono (cd. "principio di cassa **allargato**").

Sulla base al principio di cassa, che presiede alla determinazione del reddito di lavoro dipendente, la **retribuzione** deve essere imputata in relazione al momento di **effettiva percezione** della stessa da parte del lavoratore e il **momento** di percezione è quello in cui l'omaggio esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante, per **entrare** nel compendio patrimoniale del percettore (risoluzione 14 agosto 2020, n. 46/E; circolare 23 dicembre 1997, n. 326/E).

Tale principio si applica con riferimento alle erogazioni sia **in denaro**, sia **in natura**, mediante l'assegnazione di beni o servizi (circolare 14 luglio 2022, n. 27/E, par. 2).

Calcolo del risparmio

Se l'omaggio natalizio rientra nei limiti reddituali sopra indicati, lo stesso è **deducibile** da parte del datore di lavoro e **non è imponibile** in capo al lavoratore.

Risparmio %

→ CASO N. 1

Una società, a dicembre 2025, offre ai propri dipendenti omaggi natalizi di valore pari a 700 euro cadauno.

Nell'anno 2025, i dipendenti non hanno fruito di ulteriori fringe.

Il costo è deducibile per l'azienda e non concorre alla determinazione del reddito di lavoro per il dipendente.

Si ipotizza che i dipendenti siano in numero di 10.

Azienda

Costo: 7.000 euro

Minore IRES: 1.680 euro

Dipendente

IRPEF e addizionali: zero

→ CASO N. 2

Un'impresa ha erogato ai propri dipendenti buoni acquisto da utilizzare in una catena commerciale, pari a 400 euro per dipendente.

A Natale, offre agli stessi un omaggio del valore di 700 euro.

Si ipotizza che i dipendenti siano in numero di 10, di cui 4 hanno figli fiscalmente a carico.

Per i dipendenti senza figli, poiché il totale dei benefit supera l'importo di 1.000 euro, tutto il valore concorre alla formazione della base imponibile del dipendente.

Per i 4 dipendenti con figli, l'importo è inferiore al limite di 2.000 euro e non concorre, quindi, alla determinazione del reddito di lavoro per il dipendente.

Il costo è deducibile per l'azienda.

Azienda

Costo: 11.000

Minore IRES: 2.640 euro

Dipendenti senza figli (si ipotizza l'applicazione di un'aliquota massima pari al 35% e addizionali pari al 3%)

Reddito in natura: 1.100 euro

IRPEF + addizionali: 418 euro

Dipendenti con figli

IRPEF e addizionali: zero