



Tax Flash News

Legislazione e Prassi

N. 3 | Marzo 2025

Deloitte.

In questo numero:

LEGISLAZIONE

- Testo unico in materia di versamenti e di riscossione: è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 71 del 26 marzo 2025 (suppl. ord. n. 8) il D.Lgs. 24 marzo 2025, n. 33, recante “Testo unico in materia di versamenti e di riscossione”. Il provvedimento è entrato in vigore il 27 marzo 2025.
- Legge sulla responsabilità del collegio sindacale: è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 73 del 28 marzo 2025 la Legge 14 marzo 2025, n. 35, recante “Modifica dell’articolo 2407 del Codice civile, in materia di responsabilità dei componenti del collegio sindacale”. Il provvedimento entra in vigore il 12 aprile 2025.
- Obbligo di assicurazione contro i rischi catastrofali per le imprese: è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 75 del 31 marzo 2025 il D.L. 31 marzo 2025, n. 39, recante “Misure urgenti in materia di assicurazione dei rischi catastrofali”. Il provvedimento è entrato in vigore il 31 marzo 2025.

PRASSI

Imposte dirette

- Risposta a Interpello n. 56 del 3 marzo 2025: Deducibilità degli interessi da ravvedimento versati da un professionista ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo – articolo 54, comma 1, del TUIR.
- Risposta a Interpello n. 59 del 3 marzo 2025: Dividendi percepiti da persona fisica non imprenditore – disciplina transitoria – legge n. 205 del 2017 – rinuncia ai dividendi – sopravvenienza attiva – art. 88, co. 4-bis, del TUIR – assenza.
- Risposta a Interpello n. 63 del 4 marzo 2025: Errori contabili – errata classificazione – correzione – rilevanza IRES e IRAP – art. 83, co. 1, del Tuir – art. 8, co. 1-bis, del decreto-legge n. 73 del 2022.

Crediti d'imposta e agevolazioni fiscali

- Risposta a Interpello n. 69 del 7 marzo 2025: Investimenti in beni strumentali – Comunicazione preventiva – articolo 6 del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39.

Legislazione

Testo unico in materia di versamenti e di riscossione: è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 71 del 26 marzo 2025 (suppl. ord. n. 8) il D.Lgs. 24 marzo 2025, n. 33, recante “Testo unico in materia di versamenti e di riscossione”. Il provvedimento è entrato in vigore il 27 marzo 2025.

Il presente Testo unico è emanato in attuazione della legge 9 agosto 2023, n. 111, con la quale è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario; in particolare, a norma dell’art. 21, co. 1, della predetta L. n. 111/2023, il Governo è stato delegato ad adottare uno o più decreti legislativi per il riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario.

Con l’adozione del presente Testo unico il Governo ha ritenuto di riordinare in un unico *corpus* normativo le disposizioni legislative vigenti in materia di versamenti e riscossione dei tributi. Nel Testo unico, infatti, sono ricondotte a unità le disposizioni vigenti, attualmente contenute in fonti normative differenti, tra le quali i numerosi provvedimenti in materia di razionalizzazione e semplificazione emanati nel corso degli anni.

Il Testo unico è strutturato in base all’ordinario *iter* di acquisizione delle entrate nelle casse dell’Erario, riportando:

- la disciplina dei versamenti diretti, e relativi rimborsi;
- la disciplina della riscossione mediante ruoli e coattiva;
- le disposizioni concernenti il funzionamento del servizio nazionale della riscossione;
- le disposizioni che estendono la disciplina della riscossione mediante ruolo alle diverse entrate dello Stato, anche non tributarie;
- la disciplina di recepimento della direttiva n. 2010/24/UE, in materia di mutua assistenza tra gli Stati membri dell’Unione Europea ai fini della riscossione dei crediti erariali;
- le disposizioni transitorie e finali, nell’ambito delle quali sono individuate quelle oggetto di abrogazione, nonché di coordinamento.

Ai sensi dell’art. 243 del presente Testo unico, le disposizioni ivi contenute si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2026.

Legge sulla responsabilità del collegio sindacale: è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 73 del 28 marzo 2025 la Legge 14 marzo 2025, n. 35, recante “Modifica dell’articolo 2407 del Codice civile, in materia di responsabilità dei componenti del collegio sindacale”. Il provvedimento entra in vigore il 12 aprile 2025.

La L. n. 35/2025 riforma la disciplina sulla responsabilità civile dei sindaci attraverso la modifica dell’art. 2407 del Codice civile, introducendo limiti alla responsabilità patrimoniale dei componenti degli organi di controllo delle società di capitali e delle società cooperative, siano essi sindaci unici o membri di un collegio sindacale, indipendentemente dallo svolgimento o meno dell’incarico di revisore legale dei conti ex articolo 2409-bis, co. 2, del Codice civile. La nuova disciplina non si applica ai soggetti che svolgono solo le funzioni di revisore legale.

Il novellato art. 2407 del Codice civile stabilisce che *“I sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell’incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.*

Al di fuori delle ipotesi in cui hanno agito con dolo, anche nei casi in cui la revisione legale è esercitata dal collegio sindacale a norma dell’art. 2409-bis, secondo comma, i sindaci che violano i propri doveri sono responsabili per i danni cagionati alla società che ha conferito l’incarico, ai suoi soci, ai creditori e ai terzi nei limiti di un multiplo del compenso annuo percepito, secondo i seguenti scaglioni:

- *per i compensi fino a 10.000 euro, quindici volte il compenso;*
- *per i compensi da 10.000 a 50.000 euro, dodici volte il compenso;*
- *per i compensi maggiori di 50.000 euro, dieci volte il compenso.*

All’azione di responsabilità contro i sindaci si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis e 2395.

L'azione di responsabilità verso i sindaci si prescrive nel termine di cinque anni dal deposito della relazione di cui all'articolo 2429 concernente l'esercizio in cui si è verificato il danno".

L'aspetto più rilevante della riforma è rappresentato dall'introduzione di un **tetto massimo alla responsabilità patrimoniale** di ciascun membro del collegio sindacale: il co. 2 del novellato art. 2407 del Codice civile stabilisce, infatti, che, nei casi di colpa, la responsabilità concorrente dei sindaci è limitata ad un multiplo del compenso annuo percepito, secondo tre scaglioni: (i) per i compensi fino a 10.000 euro annui, si applica un risarcimento massimo pari a quindici volte il compenso; (ii) per i compensi tra 10.000 e 50.000 euro annui, si applica un risarcimento massimo pari a dodici volte il compenso; (iii) per i compensi superiori a 50.000 euro annui, si applica un risarcimento massimo pari a dieci volte il compenso. Tale limitazione di responsabilità non opera nei casi in cui l'organo di controllo abbia agito con dolo, dovendo in tal caso il sindaco rispondere dell'intero danno cagionato.

La riforma interviene anche sul **termine di prescrizione dell'azione di responsabilità** nei confronti dei sindaci, prevedendo – nel nuovo co. 4 dell'art. 2407 – un limite temporale di cinque anni per l'esercizio dell'azione risarcitoria nei confronti dei membri del collegio sindacale; tale prescrizione quinquennale decorre dal deposito della relazione dei sindaci ai sensi dell'art. 2429 del Codice civile riferita al bilancio dell'esercizio in cui si è verificato il danno.

La nuova disciplina entrerà in vigore dal 12/04/2025: pertanto, la riforma della responsabilità dei sindaci diventerà operativa a partire dai bilanci dell'esercizio 2024. In assenza di una disposizione specifica che chiarisca l'applicabilità o meno della nuova normativa ai giudizi pendenti ovvero alle condotte anteriori all'entrata in vigore della riforma, la retroattività dovrebbe essere esclusa in ragione del principio generale secondo il quale *"la legge non dispone che per l'avvenire"* (art. 11 delle Preleggi); ne consegue che, salvo un intervento normativo specifico, le nuove limitazioni alla responsabilità dei sindaci non potranno essere invocate per controversie già in corso o per condotte passate dei sindaci.

Obbligo di assicurazione contro i rischi catastrofali per le imprese: è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 75 del 31 marzo 2025 il D.L. 31 marzo 2025, n. 39, recante "Misure urgenti in materia di assicurazione dei rischi catastrofali". Il provvedimento è entrato in vigore il 31 marzo 2025.

La legge di bilancio 2024 (art. 1, co. 101-111, della L. n. 213/2023) ha introdotto l'obbligo per le imprese di stipulare un'assicurazione per la protezione di alcuni beni da rischi catastrofali.

Il termine per adeguarsi, inizialmente fissato al 31/12/2024, è stato dapprima rinviato al 31/03/2025 dal D.L. 27/12/2024, n. 202 (c.d. decreto "Milleproroghe"), convertito in L. 21/02/2025, n. 15, e successivamente è stato ulteriormente prorogato solo per le micro, piccole e medie imprese dal D.L. 31/03/2025, n. 39; per le grandi imprese, invece, il termine del 31/03/2025 resta invariato.

Nello specifico, il citato decreto introduce un ingresso graduale dell'obbligo per le imprese italiane di dotarsi di una polizza assicurativa a copertura dei danni derivanti da eventi catastrofali, differenziando la platea dei destinatari tra grandi, medie, piccole e microimprese, come definite ai sensi della direttiva delegata (UE) 2023/2775 della Commissione del 17/10/2023. In particolare, il decreto stabilisce che il termine di sottoscrizione della polizza per danni dovuti ad eventi catastrofali, previsto all'art. 1, co. 101, della L. n. 213/2023, sia così differito:

- per le **grandi** imprese (oltre 250 dipendenti), è confermato l'obbligo, già previsto dalla legislazione vigente, di stipulare una polizza entro il **31/03/2025**; il decreto introduce, per questa tipologia di imprese, un periodo transitorio di 90 giorni, fino al 30/06/2025, per consentire alle aziende prive di contratto di adeguarsi all'obbligo mantenendo comunque l'accesso a contributi, sovvenzioni o agevolazioni di carattere finanziario a valere su risorse pubbliche, anche con riferimento a quelle previste in occasione di eventi calamitosi e catastrofali;
- per le **medie** aziende (da 50 a 250 dipendenti), l'obbligo è posticipato al **30/09/2025**;
- per le **piccole e microimprese**, l'obbligo è posticipato al **31/12/2025**.

In caso di mancata stipula, l'impresa non potrà accedere a contributi, sovvenzioni o agevolazioni di carattere finanziario a valere su risorse pubbliche, anche con riferimento a quelle previste in occasione di eventi calamitosi e catastrofali (art. 1, co. 102, della L. n. 213/2023).

Prassi

Imposte dirette

Risposta a Interpello n. 56 del 3 marzo 2025: Deducibilità degli interessi da ravvedimento versati da un professionista ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo – articolo 54, comma 1, del TUIR.

Con la risposta ad interpello in oggetto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che gli interessi pagati da un professionista in occasione del ravvedimento speciale previsto dall'art 1, co. 174-178, della legge n. 197/2022 (legge di Bilancio 2023) non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo, sia con le norme all'epoca vigenti che con quelle attuali a fronte delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 192/2024, stante la loro natura **“risarcitoria”**.

Il quesito al vaglio dell'Agenzia delle Entrate è stato posto da un professionista che, avvalendosi dell'istituto del c.d. ravvedimento speciale delle violazioni tributarie disciplinato dall'art. 1, co. da 174 a 178, della legge n. 197/2022, ha presentato nel 2024 delle dichiarazioni integrative relative a periodi d'imposta precedenti che hanno determinato l'indicazione di un maggiore debito d'imposta (IRPEF, addizionali all'IRPEF e IRAP) e, conseguentemente, ha versato, in un'unica soluzione nel 2024, le maggiori imposte dovute, l'importo della sanzione ridotta disposta dal ravvedimento speciale e i relativi interessi. L'istante chiede ora all'Agenzia delle Entrate se può dedurre dal reddito di lavoro autonomo gli interessi versati per il ravvedimento speciale.

Ciò posto, l'Agenzia delle Entrate ritiene che, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, gli interessi versati in occasione del ravvedimento speciale non siano deducibili, in quanto:

- in mancanza di una previsione specifica, gli interessi in parola sono qualificati, in base alla disciplina ordinaria di cui all'art. 13, co. 2, del D.Lgs. n. 472/1997, come interessi moratori (i quali rappresentano *“una forma generalizzata di risarcimento del danno derivante da ritardo nell'adempimento degli obblighi tributari”* (cfr. circolare n. 180/E/1998)), in quanto sono originati da un inadempimento del contribuente derivante dal ritardato pagamento di imposte; tale qualifica pone detti interessi in termini di accessorietà rispetto all'obbligazione principale (i.e., il pagamento del tributo), con la conseguenza che agli stessi si applica il medesimo trattamento fiscale. Pertanto, nel caso di specie, in considerazione dell'ineducibilità delle imposte ravvedute (IRPEF, addizionali all'IRPEF e IRAP) ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, i relativi interessi moratori versati, quali oneri accessori alle predette imposte ineducibili, sono anch'essi ineducibili;
- l'assenza di previsioni specifiche circa il regime di deducibilità degli interessi passivi nelle disposizioni del TUIR in materia di reddito di lavoro autonomo implica che la loro rilevanza fiscale sia subordinata ai principi generali contenuti nell'art. 54, co. 1, del TUIR, secondo cui sono deducibili le *“spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività”*, e quindi all'effettivo sostenimento delle spese nel periodo d'imposta, debitamente documentato, nonché all'inerenza delle stesse rispetto all'esercizio dell'attività artistica o professionale svolta; le spese afferenti all'attività professionale sono quelle sostenute per lo svolgimento di attività o per l'acquisizione di beni da cui derivano compensi che concorrono alla formazione del reddito professionale; è necessario, pertanto, che sussista una connessione funzionale, anche indiretta, dei costi ed oneri sostenuti rispetto alla produzione dei compensi che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo. Diversamente, gli interessi moratori versati avvalendosi del ravvedimento speciale non possono essere considerati inerenti nel senso sopra citato in quanto derivano dal ritardato pagamento di imposte che, per loro natura, non sono costi connessi funzionalmente alla produzione del reddito di lavoro autonomo;
- infine, non possono essere estesi agli interessi moratori in esame i chiarimenti forniti nell'ambito del reddito d'impresa con le risposte a interpello n. 541/2022 e n. 172/2024 (nelle quali l'Amministrazione Finanziaria aveva affermato che il trattamento fiscale degli oneri finanziari va considerato *“indipendentemente dal fatto aziendale che li ha generati o dalla deducibilità del costo al quale sono collegabili”* in quanto essi *“non differiscono in nulla da qualsiasi altro onere collegato al ritardo nell'adempimento di un'obbligazione e rientrano quindi nell'ambito applicativo proprio della categoria degli interessi passivi (...) separandosi inevitabilmente dal regime impositivo del tributo cui accedono”*), in quanto, oltreché attenere alla diversa categoria del reddito d'impresa, tali risposte riguardano gli interessi passivi versati in esecuzione di atti di conciliazione e di accertamento con adesione, i quali hanno una funzione *“compensativa”* del ritardo nell'esazione dei tributi differente rispetto a quella *“risarcitoria”* che contraddistingue gli interessi da ravvedimento.

Risposta a Interpello n. 59 del 3 marzo 2025: Dividendi percepiti da persona fisica non imprenditore – disciplina transitoria – legge n. 205 del 2017 – rinuncia ai dividendi – sopravvenienza attiva – art. 88, co. 4-bis, del TUIR – assenza.

Con la risposta ad interpello in oggetto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che si applica la ritenuta del 26% prevista dall'art. 27 del D.P.R. n. 600/1973 nel caso di rinuncia da parte dei soci a dividendi già deliberati dalla società conformemente alla tesi del c.d. **incasso giuridico**, per la quale la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa comporta l'avvenuto incasso giuridico dei crediti, dal quale discende l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare.

Il quesito al vaglio dell'Agenzia delle Entrate è stato posto da una società che nel 2021 ha deliberato di distribuire degli utili del 2020, salvo poi rinunciarvi in parte perché prima gli effetti del Covid-19 e poi le vicende belliche internazionali hanno consigliato di mantenere una maggiore patrimonializzazione. L'istante chiede quindi all'Agenzia delle Entrate chiarimenti in merito al trattamento fiscale della rinuncia ai dividendi, sia nei confronti della società sia nei confronti dei soci persone fisiche non imprenditori.

Ciò posto, l'Agenzia delle Entrate dapprima ribadisce che dal momento che la delibera assunta nel 2021 riguarda utili del 2020, allora i dividendi ai quali i soci (persone fisiche non imprenditori) non rinunceranno sono assoggettati a ritenuta d'imposta del 26% ex art. 27, co. 1, del D.P.R. n. 600/973, non applicandosi la disciplina transitoria di cui all'art. 1, co. 1006, della L. n. 205/2017, la quale, come chiarito con la risoluzione n. 56/E/2019 e con il principio di diritto n. 3/2022, riguarda le distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società IRES formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022.

Con riferimento, invece, al trattamento fiscale della rinuncia alla percezione dei dividendi in capo alla società, in particolare se tale rinuncia possa generare una sopravvenienza attiva tassata ai sensi dell'art. 88 del TUIR, l'Agenzia delle Entrate conferma che la rinuncia del socio al credito non costituisce sopravvenienza attiva tassata per la società e richiama il co. 4-bis dell'art. 88 del TUIR (il quale stabilisce che la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale; a tal fine, il socio con dichiarazione sostitutiva di atto notorio comunica alla partecipata tale valore e in assenza di tale comunicazione il valore fiscale del credito è assunto pari a zero). Al riguardo, la risoluzione n. 124/E/2017 (relativa al trattamento di fine mandato degli amministratori) aveva chiarito che nel caso di soci persone fisiche non esercenti un'attività di impresa non vi è alcuna differenza fra il valore fiscale dei crediti rinunciati e il loro valore nominale, per cui non si genera alcuna sopravvenienza attiva tassata per la società ai sensi del menzionato co. 4-bis dell'art. 88 del TUIR e, inoltre, non si ritiene necessaria la comunicazione del valore fiscale dei crediti oggetto di rinuncia. Infatti, le distorsioni dovute alla mancata coincidenza fra valore nominale dei crediti e valore fiscale, che il legislatore ha inteso scongiurare, possono sussistere solo nel reddito d'impresa.

Infine, con riferimento al trattamento fiscale della rinuncia alla percezione dei dividendi in capo ai soci, l'Agenzia delle Entrate ribadisce che sul dividendo oggetto di rinuncia va operata la ritenuta d'imposta del 26% (ex art. 27, co. 1, del D.P.R. n. 600/1973), secondo la tesi del c.d. incasso giuridico (cfr. circolare n. 73/E/1994), per la quale la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa (come, nel caso di specie, i dividendi) presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta d'imposta.

Risposta a Interpello n. 63 del 4 marzo 2025: Errori contabili – errata classificazione – correzione – rilevanza IRES e IRAP – art. 83, co. 1, del Tuir – art. 8, co. 1-bis, del decreto-legge n. 73 del 2022.

Con la risposta ad interpello in oggetto, l'Agenzia delle Entrate, in tema di errori contabili e derivazione rafforzata ai sensi del vigente art. 83 del TUIR, ha chiarito che le poste correttive di un errore di "classificazione", che ha comportato, a sua volta, un'errata imputazione temporale di componenti negativi di reddito, assumono **rilevanza ai fini IRES e IRAP nell'esercizio in cui viene operata la correzione** ai sensi dell'art. 83 del TUIR, senza che sia necessario presentare una dichiarazione integrativa. A tal fine, è sufficiente che l'esercizio in cui l'errore viene corretto sia soggetto a revisione legale. Inoltre, tale correzione ha effetti anche sul meccanismo di deduzione degli interessi passivi ex art. 96 del TUIR dell'esercizio di rilevazione dell'errore contabile e, in particolare, sulla determinazione del ROL.

Il quesito al vaglio dell'Agenzia delle Entrate è stato posto da una società esercente attività di trasporto di cose per conto terzi e soggetta a revisione legale dall'esercizio 2023. Nel corso dell'esercizio 2022, per negligenza, la fattura d'acquisto di due semirimorchi usati è stata erroneamente contabilizzata come costo d'esercizio nella voce B6 del conto economico, invece di essere registrata tra le immobilizzazioni materiali nell'attivo dello stato patrimoniale, trattandosi di beni strumentali. Dal punto di vista fiscale, tale errore ha comportato la deduzione integrale del costo ai fini IRES e IRAP nel periodo d'imposta 2022, anziché essere ripartito lungo l'intera vita utile in funzione del

processo di ammortamento. Nel 2023 la società ha corretto l'errore, qualificato come "rilevante" secondo il principio contabile OIC 29, rilevando nel bilancio 2023 i semirimborchi tra le immobilizzazioni materiali e la quota di ammortamento relativa all'anno 2022, con impatto diretto sul saldo di apertura del patrimonio netto (utili portati a nuovo). L'istante chiede quindi chiarimenti in merito agli effetti fiscali della correzione dell'errore contabile; in particolare, chiede conferma circa la possibilità di attribuire rilevanza fiscale, ai fini IRES e IRAP, alla correzione dell'errore nel periodo d'imposta 2023 (primo esercizio soggetto a revisione legale), ai sensi dell'art. 83 del TUIR, senza ricorrere a dichiarazioni integrative, effettuando una ripresa in aumento per un importo pari alla differenza tra il costo di acquisto dei mezzi e la quota di ammortamento relativa all'esercizio 2022.

Ciò posto, l'Agenzia delle Entrate – precisando dapprima che le conclusioni a cui addivene nella presente risposta si basano sul presupposto che l'errore contabile derivi da un'errata classificazione di una posta contabile e non sia, invece, una conseguenza di una non corretta applicazione di norme fiscali – conferma che il componente correttivo dell'errore contabile registrato nel bilancio 2023 (soggetto a revisione legale) assume rilevanza fiscale, ai fini IRES e IRAP, nel medesimo esercizio in cui la correzione è eseguita, evitando la necessità di dichiarazioni integrative, in linea con le disposizioni del vigente art. 83, co. 1, del TUIR (secondo cui i criteri di "imputazione temporale" previsti dai principi contabili valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili) e con quanto chiarito nella risposta a interpello n. 73/2024. A tal fine, non è ostativo il fatto che l'errore contabile sia stato commesso nell'ambito di un esercizio (i.e., il 2022) non soggetto a revisione legale dei conti, in quanto – sulla base dell'attuale normativa – è sufficiente che l'esercizio in cui l'errore viene corretto (ossia, quello nel quale vengono contabilizzate le poste correttive degli errori contabili) sia soggetto a revisione legale (i.e., il 2023).

L'Agenzia delle Entrate precisa, inoltre, che nel caso specifico l'errore contabile è ascrivibile ad un'errata "classificazione" della posta contabile come componente negativo immediatamente deducibile anziché come immobilizzazione ammortizzabile (e non ad un'errata "qualificazione" della natura del componente negativo di reddito, come sostenuto dall'istante), la quale ha comportato, a sua volta, un'errata imputazione temporale di tale costo ai fini IRES e IRAP (cfr. circolare n. 7/E/2011).

L'Agenzia delle Entrate ribadisce che la rilevanza fiscale della correzione dell'errore contabile – mediante il recupero a tassazione dei costi erroneamente dedotti nel 2022 con un'apposita variazione in aumento del reddito imponibile IRES e IRAP nel 2023 – è subordinata al rispetto dei principi contabili e delle norme fiscali vigenti, come l'art. 102 del TUIR per l'ammortamento ai fini IRES; pertanto, l'istante potrà dedurre nel periodo d'imposta 2023 ai fini IRES la quota di ammortamento relativa al 2022 nei limiti consentiti dalla citata normativa.

Infine, l'Agenzia delle Entrate specifica che la correzione dell'errore contabile ha effetti anche in relazione al meccanismo di deduzione degli interessi passivi ex art. 96 del TUIR, evidenziando che l'istante deve tenere conto dei costi che hanno ridotto il ROL riferito al periodo d'imposta 2022, operando una corrispondente variazione in aumento al ROL riferito al periodo d'imposta 2023; la quota di ammortamento dei beni relativa a periodo d'imposta 2022, invece, non deve concorrere alla formazione del ROL, in quanto gli ammortamenti sono esclusi dal ROL ai sensi dell'art. 96, co. 4, del TUIR.

Crediti d'imposta e agevolazioni fiscali

Risposta a Interpello n. 69 del 7 marzo 2025: Investimenti in beni strumentali – Comunicazione preventiva – articolo 6 del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39.

Con la risposta ad interpello in oggetto, l'Agenzia delle Entrate, in relazione all'ambito di applicazione delle disposizioni di cui all'art. 6, co. 1, del D.L. n. 39/2024, ha chiarito che per gli investimenti in beni strumentali agevolabili con il Bonus 4.0 effettuati a decorrere dal 30/03/2024 (i.e., data di entrata in vigore del D.L. n. 39/2024), il contribuente è tenuto a trasmettere la preventiva comunicazione al GSE, anche nel caso in cui la "prenotazione" dell'investimento sia precedente a tale data.

Il quesito al vaglio dell'Agenzia delle Entrate è stato posto da una società che ha effettuato in data 17/01/2024 (ovvero, prima della data di entrata in vigore del D.L. n. 39/2024, il quale ha introdotto misure per il monitoraggio dei crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali e per attività di ricerca, sviluppo e innovazione di cui ai Piani Transizione 4.0 e Transizione 5.0) un ordine di acquisto di attrezzatura con caratteristiche tecniche tali da farla rientrare tra quelle beneficiarie del credito d'imposta "Industria 4.0" ex L. n. 178/2020; la stessa attrezzatura è stata fatturata il 17/04/2024 (i.e., data di acquisto) ed interconnessa al ciclo produttivo il 06/05/2024. Ciò posto, l'istante chiede all'Agenzia delle Entrate come, nel caso di specie, debba essere compilata la relativa comunicazione al GSE per beneficiare del credito d'imposta "Industria 4.0".

L'Agenzia delle Entrate dapprima richiama il quadro normativo di riferimento, rammentando il contenuto dell'art. 6 del D.L. n. 39/2024, che ha introdotto gli obblighi di comunicazione per la fruizione del credito d'imposta per investimenti 4.0 ex art. 1, co. da 1057-bis a 1058-ter, della L. n. 178/2020, e del D.M. 24 aprile 2024, che ne ha approvato i modelli di comunicazione, dal quale risulta che:

- per gli investimenti realizzati dal 01/01/2024 al 29/03/2024, il contribuente è tenuto a trasmettere la sola comunicazione di completamento degli investimenti;
- per gli investimenti effettuati a decorrere dall'entrata in vigore del D.L. n. 39/2024 (in data 30/03/2024), il contribuente è tenuto: (i) alla preventiva comunicazione, in via telematica, del loro ammontare complessivo e della presunta fruizione negli anni del credito; a tale scopo, va compilato e inviato l'apposito modulo disponibile sul sito del Gestore dei servizi energetici ("GSE"); e (ii) alla trasmissione, una volta completati gli investimenti, di un'altra comunicazione al GSE, per aggiornare le informazioni fornite in via preventiva.

L'Agenzia delle Entrate ha poi richiamato la risposta a interpello n. 260/2024, con la quale è stato chiarito che la normativa di riferimento non dispone che le comunicazioni in parola siano effettuate entro un termine perentorio a "*pena di decadenza*", con l'effetto che alle stesse non può dirsi subordinata la maturazione del diritto di credito, che sorge con la realizzazione degli investimenti, ma solo la sua concreta "*fruizione*" in compensazione. La trasmissione della comunicazione preventiva rappresenta, quindi, un adempimento prodromico alla presentazione di un'ulteriore comunicazione aggiornata al completamento degli investimenti, mentre entrambe le comunicazioni sono propedeutiche alla fruizione in compensazione dei crediti.

Quanto alla definizione di "periodo di realizzazione" degli investimenti, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che il GSE, con una FAQ pubblicata sul proprio sito il 06/12/2024, ha precisato che: (i) la data iniziale deve coincidere con la data del primo impegno giuridicamente vincolante che rende gli investimenti irreversibili; e (ii) la data finale deve coincidere con la data (presunta in caso di comunicazione preventiva) di completamento degli investimenti.

Sulla base di quanto esposto, l'Agenzia delle Entrate conclude affermando che, sebbene l'ordine giuridicamente rilevante sia stato effettuato in data anteriore all'entrata in vigore del D.L. n. 39/2024 (i.e., 30/03/2024), l'investimento non è stato realizzato a decorrere dal 01/01/2024 e fino al 29/03/2024, ma – dal momento che l'attrezzatura è stata fatturata il 17/04/2024 ed interconnessa al ciclo produttivo il 06/05/2024 – la data di realizzazione dell'investimento in questione è successiva al 30/03/2024. Pertanto, ai fini della fruizione del credito in oggetto, l'istante è tenuto a presentare la comunicazione preventiva e, successivamente, la comunicazione di completamento dell'investimento.

Contatti

Bari

Corso Vittorio Emanuele II, 60
Tel. +39 080 8680801
Fax +39 080 8680802

Bologna

Via A. Testoni, 3
Tel. +39 051 65821
Fax +39 051 228976

Brescia

Via Vittorio Emanuele II, 42
Tel. + 39 02 83324539

Catania

Viale XX Settembre 70

Firenze

Via Pier Capponi, 24.
Tel. +39 055 2671211
Fax +39 055 292251

Genova

Piazza della Vittoria, 15/34
Tel. +39 010 5317811
Fax +39 010 585319

Milano

Via Santa Sofia, 28
Tel. +39 02 83324111
Fax +39 02 83324112

Napoli

Via Riviera di Chiaia 180
Tel. +39 081 2488200
Fax +39 081 2488201

Padova

Via N. Tommaseo, 78/C
Tel. +39 049 7927977
Fax +39 049 7927988

Parma

Via Paradigna, 38
Tel. +39 051 65821
Fax +39 051 228976

Torino

Galleria San Federico, 54
Tel. +39 011 55421
Fax +39 011 5620395

Treviso

Viale Fratelli Bandiera, 3
Tel. +39 049 7927977
Fax +39 049 7927988

Varese

P.zza Montegrappa, 12
Tel. +39 0332 1858342
Fax +39 02 83324112

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario - Deloitte Società tra Professionisti S.r.l., Società Benefit per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.

©2025 Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit