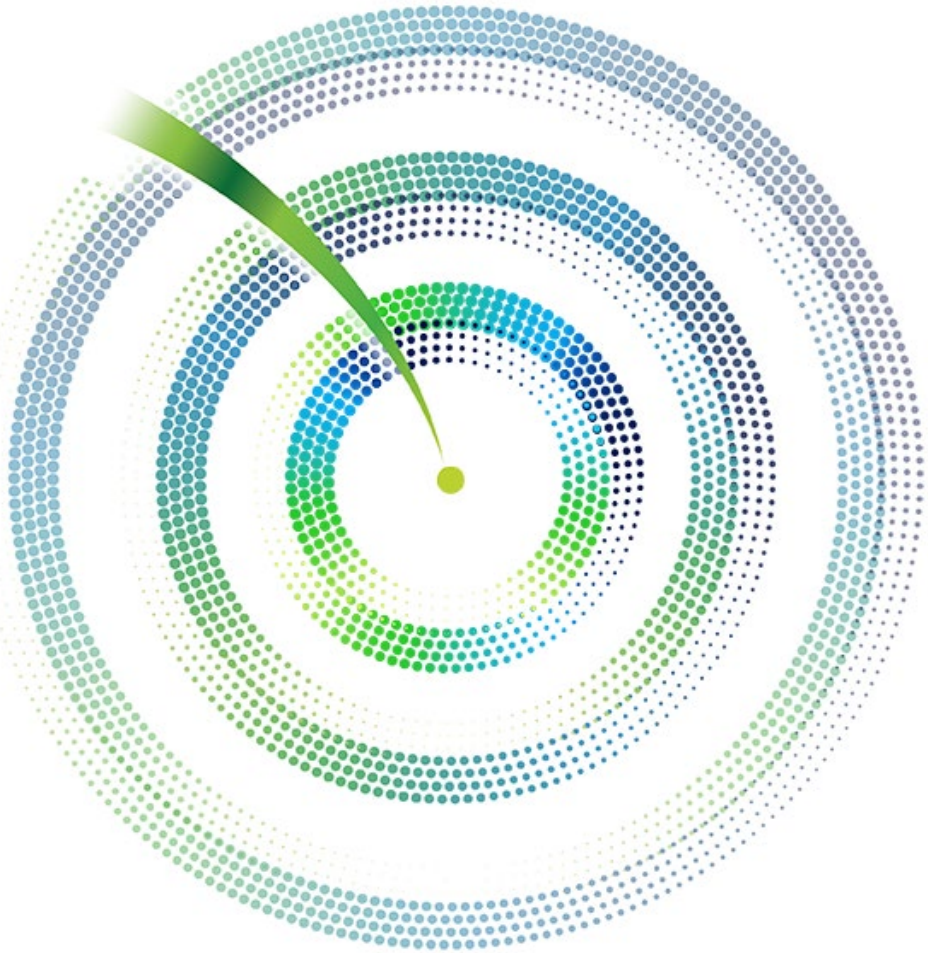
Studio Tributario
e Societario



TAX *for Professionals* | Newsletter n. 14 | luglio 2025

FOCUS: Perdite infragruppo: le norme di attuazione

Deloitte *for Professionals* Stp Srl

Deloitte.

Indice

SCADENZE FISCALI

FOCUS: Perdite infragruppo: le norme di attuazione

NEWS

- DIRITTO SOCIETARIO

La postergazione si applica anche ai finanziamenti a cascata dei gruppi
Approfondimenti sull'attestazione della rendicontazione di sostenibilità

- OPERAZIONI STRAORDINARIE

Permuta di partecipazioni neutrale in base alle scelte contabili

- IMPOSTE DIRETTE

Il decreto attuativo per l'affrancamento straordinario delle riserve
La ricaduta fiscale delle modifiche ai principi contabili
Correttivo nei gruppi societari per il premio per le nuove assunzioni
Spese di trasferta all'estero senza obbligo di tracciamento
Incasso giuridico per la rinuncia ai dividendi
Per la Cassazione, la rinuncia dei soci ai crediti non comporta l'incasso giuridico
Nell'accertamento induttivo vanno riconosciuti forfettariamente i costi

- IMPOSTE INDIRETTE

Il conferimento d'azienda sproporzionato non è mai donazione

- CREDITI DI IMPOSTA

Distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti

Scadenze fiscali

31 luglio

Locazioni immobiliari

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione e affitto decorrenti dal 01/07/2025 o rinnovati tacitamente con decorrenza dal 01/07/2025

L'elenco completo delle prossime scadenze fiscali può essere consultato al seguente link:

https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php

Focus

Perdite infragruppo: le norme di attuazione

Con il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 27 giugno 2025 sono state dettate le regole attuative per il riporto delle perdite infra gruppo.

Ricordiamo preliminarmente che il nuovo articolo 177-ter del TUIR, introdotto dalla riforma fiscale, attribuisce rilevanza al gruppo societario come unico soggetto economico all'interno del quale non devono trovare applicazione i limiti e le condizioni poste al riporto delle perdite fiscali dagli articoli 84, comma 3, 172, commi 7 e 7-bis, e 173, comma 10, del TUIR.

Vediamo in dettaglio le specificazioni introdotte dal decreto attuativo.

Il gruppo

Per "gruppo" all'interno del quale è riconosciuto il principio della libera circolazione delle perdite si intende quello formato da società o da enti legati da rapporti di controllo o da società o enti sottoposti al controllo del medesimo "soggetto".

Ai fini del controllo assume rilevanza il solo controllo di diritto, diretto o indiretto, come individuato dall'articolo 2359, primo comma, numero 1, e secondo comma, del Codice Civile; il controllo indiretto può essere esercitato anche per il tramite di soggetti residenti all'estero purché siano residenti in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni.

La relazione illustrativa del decreto precisa inoltre che sono da includere nel novero dei soggetti "legati" da rapporti di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1, e secondo comma, del Codice Civile, anche le stabili organizzazioni localizzate sul territorio dello Stato di soggetti non residenti, qualora queste ultime entità estere siano parte del gruppo in esame. Parimenti, possono essere incluse tra i soggetti appartenenti al gruppo le società diverse dalle società di capitali, anche qualora non derivino dalla trasformazione regressiva di società di capitali (si pensi, ad esempio, alle ipotesi in cui le società di persone rivestano la qualifica di società controllanti).

Perdite escluse dalle limitazioni

Le perdite rilevanti ai fini delle disposizioni in esame sono di due tipi:

- perdite fiscali conseguite nei periodi d'imposta nei quali le società partecipanti alle operazioni erano già appartenenti allo stesso gruppo sin dall'inizio del periodo di imposta di conseguimento delle perdite fiscali (perdite infra gruppo);
- perdite fiscali conseguite nei periodi d'imposta precedenti, ma sottoposte, con esito positivo, all'atto dell'ingresso nel gruppo della società a cui tali perdite si riferiscono, o successivamente, ai limiti e alle condizioni al riporto previste dagli articoli del TUIR (perdite omologate).

Perdite infragruppo

Per le perdite "infragruppo" la disapplicazione delle condizioni e dei limiti al riporto delle perdite è subordinata, di fatto, alla sussistenza della condizione in base alla quale le perdite devono essere conseguite nei periodi d'imposta in cui le società partecipanti all'operazione erano già parte del gruppo e tale appartenenza è verificata sin dall'inizio del periodo d'imposta (condizione pregressa). In sostanza, nel caso di società con esercizio coincidente con l'anno civile, qualora l'ingresso nel gruppo della società della quale è stato trasferito il controllo sia avvenuto il 1° gennaio dell'anno n, la condizione è rispettata per le perdite conseguite nel periodo d'imposta n e nei periodi d'imposta successivi, mentre qualora l'ingresso nel gruppo della società della quale è stato trasferito il controllo sia avvenuto nel corso dell'anno n (ma in una

qualsiasi data diversa dal 1° gennaio dell'anno n), la condizione è rispettata per le perdite conseguite nel periodo d'imposta n+1 e nei periodi d'imposta successivi, e ciò a prescindere da quanto disposto dall'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 84 del TUIR;

Non rientrano nell'applicazione di questa norma le perdite fiscali conseguite nei periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 31 dicembre 2024

Perdite omologate

Si tratta delle perdite fiscali conseguite nei periodi d'imposta precedenti a quelli di ingresso nel gruppo ma sottoposte, con esito positivo, all'atto dell'ingresso nel gruppo della società a cui tali perdite si riferiscono, o successivamente, ai limiti e alle condizioni al riporto previste dagli articoli del TUIR.

Tale processo di "omologazione" può compiersi in occasione:

(i) del trasferimento della partecipazione di controllo nella società che riporta le perdite ad una società del gruppo con applicazione delle condizioni e dei limiti previsti dall'articolo 84, commi 3, 3-bis e 3-ter, del TUIR;

(ii) della fusione di tale società con una società del gruppo o della scissione di tale società a favore di una beneficiaria del gruppo con applicazione delle condizioni e dei limiti previsti dall'articolo 172, commi 7 e 7-bis, o dall'articolo 173, comma 10, del TUIR;

(iii) del conferimento di azienda da una società esterna al gruppo alla società conferitaria, appartenente al gruppo, che riporta le perdite con applicazione delle condizioni e dei limiti previsti dall'articolo 176, comma 5-bis, del TUIR;

(iv) del conferimento di azienda da una società del gruppo a una società conferitaria che riporta le perdite, non appartenente al gruppo, con applicazione delle condizioni e dei limiti previsti dall'articolo 176, comma 5-bis, del TUIR.

Nei casi (iii) e (iv) il processo di omologazione, in ogni caso, avrà effetto nei confronti di tutte le società che rientrano nel perimetro del gruppo di appartenenza della società conferitaria (a prescindere dalla circostanza per cui a seguito del conferimento si determini il cambio del controllo).

Resta, invece, soggetto alle condizioni e ai limiti, il riporto delle perdite fiscali realizzate da una società precedentemente al suo ingresso nel gruppo e che, al momento di tale ingresso, non sono state assoggettate alle condizioni ed ai limiti di riporto ("perdite non omologate"). È questo il caso, ad esempio, delle perdite realizzate da una società che, al momento di trasferimento della partecipazione di controllo nella medesima, non sono state sottoposte alle condizioni ed ai limiti previsti dall'articolo 84, commi 3, 3-bis e 3-ter, del TUIR in quanto non si è verificato alcun cambiamento dell'attività principale svolta dalla società dotata di perdite nei periodi d'imposta in cui tali perdite sono state realizzate.

Infine, le perdite si possono considerare "omologate" anche a seguito dell'istruttoria degli interpelli indicati al comma 1, lettera d), della legge n. 212 del 2000 (c.d. interpello disapplicativo) ovvero in sede di svolgimento dell'attività di controllo.

Anzianità di partecipazione al gruppo

Il sistema introdotto dalla riforma, e fin qui delineato per sommi capi, richiede la stratificazione temporale delle perdite.

Per quanto concerne le perdite infragruppo non è necessaria a tal fine alcuna disposizione specifica, in quanto, ovviamente, esse si considerano conseguite nel periodo d'imposta in cui sono realizzate.

Diversamente, una disposizione specifica è necessaria per le perdite omologate in quanto esse sono, successivamente alla loro realizzazione, assoggettate, mediante applicazione delle condizioni e dei limiti al riporto, al processo di omologazione.

Pertanto, l'articolo 4 del decreto stabilisce che le "perdite omologate" si considerano conseguite nel periodo d'imposta in cui sono state sottoposte ai limiti e alle condizioni al riporto previsti dagli articoli 84, 172, 173 e 176 del TUIR.

In sostanza, le perdite fiscali assumono la "anzianità" del periodo d'imposta in cui sono sottoposte alle condizioni di riporto ed ai limiti quantitativi.

Con riferimento all'anzianità di partecipazione al gruppo, al fine di evitare effetti distorsivi e di garantire uniformità di trattamento indipendentemente dalla sequenza di operazioni straordinarie effettuate all'interno del gruppo (fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda), l'articolo 5 del decreto stabilisce che:

- nel caso di fusione tra due o più società alla società risultante dalla fusione o incorporante è attribuita, quale anzianità di partecipazione al gruppo, la minore tra quelle possedute dalle società partecipanti alla fusione; nel caso di fusione tra due o più società che non appartengono tutte allo stesso gruppo, l'anzianità di partecipazione al gruppo della società risultante dalla fusione o incorporante decorre dalla data di efficacia della fusione;
- nel caso di scissione alla società beneficiaria è attribuita, quale anzianità di partecipazione al gruppo, la minore tra quella posseduta dalla scissa e quella posseduta dalla stessa beneficiaria; nel caso di scissione in cui la scissa e la beneficiaria non appartengono allo stesso gruppo, l'anzianità di partecipazione al gruppo della società beneficiaria decorre dalla data di efficacia della scissione;
- se la scissione è avvenuta a favore di una società di nuova costituzione, alla società beneficiaria è attribuita l'anzianità di partecipazione al gruppo della società scissa;
- nel caso di conferimento di azienda si applicano le disposizioni precedenti, riferendosi alla società conferitaria le disposizioni riguardanti la società beneficiaria e alla società conferente quelle riguardanti la società scissa.

Un esempio

Riportiamo l'esempio proposto dalla relazione illustrativa al decreto ministeriale

Un gruppo è composto originariamente dalle società A e B.

Si assume che:

- il 1° gennaio 2026 A acquisisce la partecipazione di controllo nella società C, che è dotata di perdite fiscali riportabili per 1.000;
- tali perdite non sono sottoposte alle condizioni ed ai limiti di cui all'articolo 84, commi 3, 3-bis e 3-ter, del TUIR in quanto, nel "periodo di sorveglianza", non si verifica il cambiamento dell'attività principale svolta da C;
- C realizza perdite fiscali anche nei periodi d'imposta 2026 e 2027, per un importo, rispettivamente, pari a 300 e 200;
- il 1° gennaio 2028 A acquisisce la partecipazione di controllo nella società D;
- C e D si fondono con efficacia giuridica della fusione il 1° maggio 2031;
- C realizza perdite fiscali anche nei periodi d'imposta 2028, 2029 e 2030, per un importo rispettivamente di 200, 100 e 100.

In questo caso – ai fini della verifica di quali perdite di C devono, in occasione della fusione tra essa e D, essere sottoposte alle condizioni ed ai limiti previsti dall'articolo 172, commi 7 e 7-bis, del TUIR – le perdite di C (il cui importo complessivo è pari a 1.900) devono essere suddivise come segue:

- perdite realizzate da C nei periodi d'imposta precedenti quello in cui si è verificato l'ingresso nel gruppo di D, da sottoporre a tali condizioni e limiti, pari a 1.500: trattasi delle perdite conseguite da C prima del 2026, pari a 1.000, e delle perdite conseguite da C nel 2026 e nel 2027, pari rispettivamente a 300 e 200;

- “perdite infragruppo” realizzate da C nei periodi d’imposta in cui anche D faceva parte del gruppo, da non sottoporre a tali condizioni e limiti, pari a 400: trattasi delle perdite conseguite da C nei periodi d’imposta 2028, 2029 e 2030.

A seguito della fusione di C con D, le perdite realizzate da C nei periodi d’imposta precedenti quello in cui si è verificato l’ingresso nel gruppo di D, pari a 1.500, per l’ammontare di esse che – avendo superato le condizioni ed i limiti previsti dall’articolo 172, commi 7 e 7-bis del TUIR – risulta riportabile, assumono come anzianità la data del 1° maggio 2031 (momento in cui l’operazione di fusione acquisisce efficacia giuridica ai sensi dell’articolo 2504-bis del Codice Civile) e sono liberamente riportabili e utilizzabili all’interno del gruppo, mentre quelle non sottoposte alle condizioni ed ai limiti di riporto mantengono la “anzianità” originaria corrispondente all’anno di conseguimento delle stesse (2028: 200; 2029: 100; 2030:100).

Si assume inoltre che:

- il 1° gennaio 2030 A acquisisce la partecipazione di controllo nella società E (che ha sempre realizzato utili);
- E viene incorporata dalla società risultante dalla fusione tra C e D con efficacia fiscale al 1° gennaio 2032;
- il reddito del periodo d’imposta 2031 della società risultante dalla fusione tra C e D, per semplicità, è pari a zero.

In questo caso – ai fini della verifica di quali perdite della società risultante dalla fusione tra C e D devono, in occasione dell’incorporazione in essa di E, essere sottoposte alle condizioni ed ai limiti previsti dall’articolo 172, commi 7 e 7-bis, del TUIR – occorre tenere presente che:

- la società E è entrata nel gruppo il 1° gennaio 2030;
- la società risultante dalla fusione tra C e D si considera entrata nel gruppo nel momento in cui è avvenuto l’ingresso più recente tra quello di C e quello di D (1° gennaio 2028);
- le perdite della società risultante dalla fusione tra C e D sono “perdite non infragruppo” per un importo pari a 300 in quanto conseguite ante ingresso di E (2028: 200; 2029: 100) e per la restante parte sono “perdite infragruppo” in quanto realizzate nei periodi d’imposta in cui E era già parte del gruppo (incluse quelle sottoposte alle condizioni ed ai limiti all’atto della fusione tra C e D).

Ne consegue che al momento dell’incorporazione di E le perdite della società risultante dalla fusione tra C e D saranno sottoposte alle condizioni ed ai limiti solo per la quota parte di esse conseguita anteriormente all’ingresso nel gruppo di E, quindi, per un importo di 300.

Disposizioni sul riporto delle perdite

Il provvedimento attuativo detta anche le regole sulla stratificazione nel tempo delle perdite e del loro utilizzo. In particolare:

- ai fini dell'applicazione dei limiti quantitativi, l'importo delle perdite fiscali che eccede il valore del patrimonio netto della società si considera formato prioritariamente dalle perdite fiscali diverse da quelle liberamente riportabili;
- si considerano prioritariamente utilizzate le perdite fiscali conseguite nel periodo d'imposta meno recente;
- ai fini del limite del patrimonio netto nel caso di operazioni di fusione, scissione o conferimento che coinvolgono più società con anzianità di partecipazione al gruppo differente, si considera effettuata prima l'operazione tra i soggetti con anzianità di partecipazione al gruppo meno recente e poi, successivamente, le operazioni tra soggetti con anzianità progressivamente più recente.

In presenza di perdite fiscali conseguite a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e di perdite fiscali conseguite in periodi d'imposta antecedenti, i limiti e le condizioni al riporto delle perdite fiscali, nonché' gli utilizzi in diminuzione del reddito operano secondo i criteri sopra indicati.

Estensione

Le disposizioni del decreto si applicano, senza alcun ordine di priorità, anche agli interessi passivi indeducibili oggetto di riporto in avanti nonché' all'eccedenza, relativa all'aiuto alla crescita economica.

Coordinamento con la disciplina del consolidato fiscale

È previsto che alle perdite fiscali che residuano in capo ai soggetti partecipanti al consolidato fiscale continua ad applicarsi l'articolo 118, comma 2, del TUIR, secondo cui le stesse possono essere utilizzate solo in compensazione del reddito della società che le ha prodotte. Inoltre, è stabilito, in modo restrittivo, per ragioni semplificatrici finalizzate a evitare l'obbligo di individuare l'anzianità delle perdite fiscali riattribuite in sede di interruzione anticipata della tassazione di gruppo, che le stesse non possono beneficiare del regime proprio delle "perdite infragruppo" o delle "perdite omologate". Ne consegue che il loro regime sarà sempre, al momento dell'interruzione del consolidato, quello previsto per le "perdite non omologate", con la conseguenza che, se sottoposte, successivamente, con esito positivo, ai limiti e alle condizioni previsti dal Tuir, possono assumere lo status di "perdite omologate".

News

DIRITTO SOCIETARIO

La postergazione si applica anche ai finanziamenti a cascata dei gruppi

Cassazione, Ordinanza 8 luglio 2025 n. 18599

La Corte di Cassazione, nell'ordinanza 8 luglio 2025 n. 18599, si è occupata della portata dell'articolo 2467 del Codice civile al caso di catene societarie.

Ricordiamo che secondo la norma il rimborso dei finanziamenti dei soci a favore della società è postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori e che s'intendono finanziamenti dei soci a favore della società quelli, in qualsiasi forma effettuati, che sono stati concessi in un momento in cui, anche in considerazione del tipo di attività esercitata dalla società, risulta un eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto oppure in una situazione finanziaria della società nella quale sarebbe stato ragionevole un conferimento.

La pronuncia afferma il seguente principio di diritto "*Ai sensi degli artt. 2467 e 2497-quinquies c.c., devono considerarsi postergati anche i finanziamenti effettuati, nell'ambito dell'attività di direzione e coordinamento infragruppo, da parte della società controllante in favore della società controllata tramite l'intermediazione di altra società controllante la società finanziata e a sua volta controllata dalla società finanziatrice (cd. finanziamento discendente)*".

Approfondimenti sull'attestazione della rendicontazione di sostenibilità

CNDCEC - FNC, Documento di ricerca "L'importanza dell'assurance nel reporting di sostenibilità", 4 luglio 2025

Il documento elaborato da CNDCEC e FNCA, pur nel mutato contesto normativo di riferimento, continua a fornire strumenti operativi ai professionisti nel settore dell'assurance di sostenibilità.

L'assurance di sostenibilità si basa su standard internazionali – ISAE 3000, ISSA 5000, SSAE (Italia), AA1000AS, ESRS (in fase di semplificazione) e European Sustainability Assurance Standards (in fase di sviluppo) – e si sviluppa attraverso:

- la valutazione del perimetro di rendicontazione e delle metodologie utilizzate;
- l'analisi di rischi e degli impatti di sostenibilità rilevanti;
- la verifica della coerenza delle politiche dichiarate con i dati e gli obiettivi ESG comunicati;
- la raccolta e l'analisi di evidenze documentali;
- la formulazione di un giudizio professionale sulla base di criteri predefiniti con un livello di assurance limited o reasonable.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Permuta di partecipazioni neutrale in base alle scelte contabili

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 7 luglio 2025 n. 180

La neutralità fiscale delle operazioni di scambio permuta) di partecipazioni contenuta nell'articolo 177 comma 1 del Tuir presuppone la contabilizzazione delle partecipazioni ricevute allo stesso valore del costo fiscale riconosciuto delle partecipazioni scambiate.

In caso di divergenza tra valore contabile e valore fiscale, è quest'ultimo che deve essere preso come riferimento.

Secondo l'Agenzia, infatti, *"tale regime di neutralità è condizionato dalla circostanza che le partecipazioni ricevute in cambio dal permutante siano iscritte in bilancio al medesimo costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni date in cambio dallo stesso permutante. Laddove detta condizione non venga rispettata, nei confronti dell'operazione di permuta non troverà applicazione il regime di neutralità ma quello di realizzo delle relative plus/minusvalenze secondo le regole ordinarie."*

IMPOSTE DIRETTE

Il decreto attuativo per l'affrancamento straordinario delle riserve

Ministero dell'Economia e delle Finanze, decreto 27 giugno 2025

Il decreto ministeriale del 27 giugno 2025 detta le disposizioni di attuazione dell'articolo 14 del Dlgs 192/2024, il quale, come precisato nella relazione illustrativa ha riaperto, in via straordinaria, i termini per l'affrancamento dei saldi attivi di rivalutazione non affrancati e delle riserve in sospensione di imposta ancora sussistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2023, che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31.12.2024, previo il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive del dieci per cento".

Tra i saldi attivi iscritti in un'apposita riserva per effetto della rivalutazione dei beni dell'impresa operata ai sensi di specifiche disposizioni normative rientrano, a titolo esemplificativo, quelli costituiti in relazione alle seguenti disposizioni normative:

- legge 11 febbraio 1952, n. 74 (per la parte in sospensione di imposta);
- legge 2 dicembre 1975, n. 576;
- legge 19 marzo 1983, n. 72.
- legge 29 dicembre 1990, n. 408;
- legge 30 dicembre 1991, n. 413;
- legge 21 novembre 2000, n. 342;
- legge 28 dicembre 2001, n. 448;
- legge 24 dicembre 2003, n. 350;
- legge 23 dicembre 2005, n. 266;
- decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2;
- legge 27 dicembre 2013, n. 147;
- legge 11 dicembre 2016, n. 232;
- decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126.
- Nelle altre ipotesi di fondi o di altre riserve iscritti nello stato patrimoniale rientrano, sempre a titolo esemplificativo:
- le riserve vincolate a seguito dell'opzione per il "riallineamento", ai fini fiscali, dei maggiori valori iscritti in bilancio, ai sensi delle disposizioni che si sono avvicendate nel tempo, tra cui, l'articolo 1, comma 147, della legge n. 147 del 2013, l'articolo 1, comma 564, della legge n. 232 del 2016, l'articolo 110, comma 8, del D.L. n. 104 del 2020;

- le riserve rilevate a seguito di operazioni di conferimento (eseguiti entro il 31.12.1980), agevolato ai sensi delle disposizioni di cui dell'articolo 10 della legge n. 904 del 16 dicembre 1977 e ai sensi dell'articolo 34 della legge n. 576 del 2 dicembre 1975 (pari alla differenza tra il valore delle azioni o quote ricevute a seguito dei conferimenti agevolati effettuati e il loro costo fiscalmente riconosciuto);
- la riserva da agevolazioni per fusioni e concentrazioni del comparto assicurativo, ex articolo 79 della legge n. 742 del 1986;
- le riserve e i fondi iscritti, ai sensi delle previsioni contenute nell'articolo 55, comma 3, lettera b), del TUIR, vigente fino al 31 dicembre 1997;
- i fondi rilevati, in occasione dell'iscrizione in bilancio di attività in precedenza omesse (cd. "riserve da condono"), ai sensi dell'articolo 15 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 e dell'articolo 33, comma 9, della legge 30 dicembre 1991, n. 413;
- i fondi istituiti ai sensi dell'articolo 11 della legge 5 ottobre 1991, n. 317 per interventi innovazione e sviluppo delle piccole imprese e dell'articolo 1 della legge 4 maggio 1983, n. 169, recante agevolazioni fiscali per l'ampliamento del mercato azionario.

La ricaduta fiscale delle modifiche ai principi contabili

Ministero dell'Economia e delle Finanze, decreto 27 giugno 2025

Il decreto ministeriale del 27 giugno 2025, emanato in attuazione dell'articolo 4, comma 7-quinquies, del Dlgs 38/2005, detta le disposizioni di coordinamento fiscale delle basi imponibili IRES e IRAP con riferimento alle regole contabili derivanti dall'adozione del nuovo principio contabile nazionale OIC 34 "Ricavi", e agli effetti delle modifiche ai principi contabili nazionali OIC 16 e OIC 31, derivanti, in particolare, dall'introduzione di una specifica disciplina contabile relativa agli obblighi di smantellamento e ripristino.

Viene pertanto stabilito che:

- i costi per l'ottenimento del contratto di vendita, iscritti nelle immobilizzazioni immateriali in base al paragrafo A.13 dell'appendice A dell'OIC 34 sono deducibili ai sensi dell'articolo 108, comma 1, del TUIR;
- le variazioni del corrispettivo indicato al paragrafo 15 dell'OIC 34, derivanti da penali legali e contrattuali, concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui diventano certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare delle penali stesse, e per essi si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di previa imputazione a conto economico richiesti dall'articolo 109, comma 4, del TUIR;
- nella vendita con reso, l'importo rilevato in base alla corretta applicazione del paragrafo 28 dell'OIC 34 corrispondente al costo dei beni restituiti dal cliente è ammesso in deduzione all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri.

Queste disposizioni si applicano anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta da assoggettare ad IRAP.

- I costi di smantellamento e rimozione del cespite o ripristino del sito indicati al paragrafo 40A dell'OIC 16:
- se capitalizzati, si comprendono nel costo fiscale dei beni determinato ai sensi dell'articolo 110 del TUIR;
- si considerano ammortamenti deducibili secondo le disposizioni degli articoli 102 e 103, comma 2, del TUIR;
- ai fini IRAP, si considerano inclusi tra le voci relative agli ammortamenti.

Le disposizioni del decreto si applicano a decorrere dal periodo d'imposta relativo al primo esercizio di adozione, rispettivamente, del principio contabile OIC 34 e delle modifiche ai principi contabili nazionali, pubblicate dall'OIC nel marzo del 2024.

Con riferimento ai periodi d'imposta precedenti, sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione del reddito complessivo ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione netta derivanti dall'applicazione delle disposizioni vigenti in tali periodi.

Correttivo nei gruppi societari per il premio per le nuove assunzioni

Ministero dell'Economia e delle Finanze, decreto 27 giugno 2025

Ricordiamo preliminarmente che il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 25 giugno 2024, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, ha emanato le disposizioni di attuazione del premio per l'incremento della base occupazionale. In particolare, l'articolo 5, comma 8, ha dettato le regole di determinazione della maggiorazione del costo per le società appartenenti a un «gruppo interno», introducendo un «fattore di correzione» al fine di attuare la disposizione secondo cui l'incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi nell'ambito di un gruppo di società.

Il Decreto interministeriale del 27 giugno interviene per chiarire, onde evitare incertezze interpretative, la portata applicativa del «fattore di correzione» e a tal fine sostituisce *il citato comma 8 con la seguente formulazione: «Ogni soggetto appartenente al gruppo interno determina la maggiorazione del costo, qualora spettante ai sensi dell'art. 4, riducendo quello da assumere ai sensi del comma 1 ai fini della maggiorazione, di un ammontare pari al prodotto tra il minore importo del costo riferibile ai suoi nuovi assunti a tempo indeterminato e l'incremento del costo complessivo del suo personale e il rapporto tra la somma degli eventuali decrementi occupazionali complessivi e la somma degli incrementi occupazionali complessivi riferibili a tutte le società del gruppo interno».*

Spese di trasferta all'estero senza obbligo di tracciamento

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 10 luglio 2025 n. 188

L'Agenzia delle Entrate, in un risposta ad Interpello, applica le modifiche alle regole per le trasferte dei dipendenti introdotte dall'articolo 1, comma 1, lettera b), del decreto legge 84/2025, n. 84.

Pertanto, ai fini della non imponibilità dei rimborsi spese ai dipendenti ai sensi del comma 5 dell'articolo 51 del Tuir, per missioni e/ o trasferte effettuate al di fuori del territorio dello Stato non è più richiesta la tracciabilità del pagamento.

Incasso giuridico per la rinuncia ai dividendi

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 8 luglio 2025 n. 182

La risposta dell'Agenzia delle Entrate all'Interpello 8 luglio 2025 n. 182 è tornata sul tema dell'incasso giuridico in caso di rinuncia di crediti vantati dai soci nei confronti della società. Nella fattispecie concreta, si tratta della rinuncia alla percezione dei dividendi deliberati da. Parte di due soci che intendono in questo modo patrimonializzare la società.

Nell'istanza si avanza l'ipotesi che, ai fini dell'articolo 88 del TUIR, il valore fiscale del credito sia pari a zero, e che quindi l'intero importo della rinuncia rappresenti una sopravvenienza attiva imponibile in capo alla società.

Di diverso avviso è però il parere dell'Agenzia, secondo il quale i soci persone fisiche non esercenti attività di impresa rinunciano al credito che non ha valore fiscale pari a zero ma che corrisponde al valore nominale dello stesso (cfr. la risoluzione n. 124/E del 13 ottobre 2017 e la risposta a istanza di interpello n. 59 del 2025).

Pertanto, la rinuncia dei soci ai crediti per dividendi non si considera sopravvenienza attiva per la società, ai sensi e per gli effetti del comma 4-bis (dell'articolo 88 del Tuir.

Considerato, inoltre, che i dividendi oggetto di rinuncia sono stati deliberati dall'Assemblea dei soci e che da tale delibera è sorto il diritto di credito dei soci alla distribuzione si ritiene che tali dividendi siano da considerare giuridicamente incassati e, quindi, da assoggettare a ritenuta a titolo di imposta del 26% ai sensi dell'articolo 27 del Dpr 600/1973).

Per la Cassazione, la rinuncia dei soci ai crediti non comporta l'incasso giuridico

Cassazione, Sentenza 16 luglio 2025 n. 19700

A pochi giorni dalla Risposta dell'Agenzia all'Interpello 8 luglio 2025 n. 182 è stata resa nota una pronuncia della Corte di Cassazione di tenore diametralmente opposto.

Secondo i Giudici, infatti, la rinuncia ad un credito avente valore fiscale pari a zero, come per i crediti legati ad un reddito tassato per cassa, non incrementa il valore fiscale della partecipazione, diversamente da quanto prospettato nel precedente regime sia dalla Agenzia delle Entrate che da questa Corte a sostegno della teoria dell'incasso giuridico. Di contro, detta rinuncia comporta la tassazione integrale della sopravvenienza attiva in capo alla società partecipata

Nell'accertamento induttivo vanno riconosciuti forfettariamente i costi

Cassazione, Ordinanza 15 luglio 2025 n. 19574

L'Ordinanza 15 luglio 2025 n. 19574 della Cassazione stabilisce che in caso di ricostruzione del reddito con il metodo induttivo, l'impossibilità di una ricostruzione complessiva della contabilità (o, comunque, la generalizzata inattendibilità della stessa) conduce a ritenere riconoscibile la deduzione dei costi di produzione anche con ricorso a determinazione percentuale forfetaria, con la precisazione che è lo stesso ufficio finanziario ad essere onerato di determinare induttivamente non solo i ricavi, ma anche i corrispondenti costi.

La pronuncia tiene conto della sentenza n. 10 del 2023 della Corte costituzionale, che contribuente l'opposizione di costi forfetari in forma di presunzione contraria.

IMPOSTE INDIRETTE

Il conferimento d'azienda sproporzionato non è mai donazione

Cassazione, Sentenza 2 luglio 2025 n. 17991

Una pronuncia della Suprema Corte esamina il caso – assai diffuso – in cui nell'ambito di un aumento di capitale (sia pure in presenza di sovrapprezzo) un conferente riceve un partecipazione con valore superiore al valore effettivo di quanto apportato alla società.

In tale situazione, l'Agenzia delle Entrate aveva rilevato un arricchimento del conferente, pretendendo conseguentemente di assoggettare l'atto ad imposta di donazione per la differenza tra quanto ricevuto in termini di partecipazione e quanto conferito alla società.

Al contrario, la Sentenza 2 luglio 2025 n. 17991 ritiene che "*venendo in considerazione una delibera di aumento di capitale sociale, per quote predeterminate nel loro importo e con riserva di soprapprezzo - l'atto impositivo - nell'identificare la sua causa petendi in un (supposto) arricchimento correlato, in quanto tale, alla sproporzione tra quote di partecipazione al capitale sociale riservate ai sottoscrittori e valore economico dei conferimenti (di azienda) - ha finito per derogare agli effetti giuridici propri dell'atto registrato, risalendo ad una (sorta) di sostanza economica dell'operazione (la gratuità per sproporzione di reciproche attribuzioni).*"

L'atto stesso "*corrispondeva, peraltro, a fattispecie tipica delineata dalla disposizione di riferimento, secondo la quale il valore dei conferimenti in natura deve essere «almeno pari a quello ad essi attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale soprapprezzo» (art. 2465 c.c.).*"

Secondo i Giudici, non è ammissibile la riqualificazione dell'atto di aumento di capitale in atto i donazione (almeno per una parte degli effetti da esso prodotti) proprio in ragione delle regole sull'interpretazione degli atti contenute nel nuovo testo dell'articolo 20 del TUR e deve enunciarsi il seguente principio di diritto: «*L'interpretazione dell'atto, soggetto ad imposta di donazione, in virtù del rinvio operato dal DLgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 55, primo comma, e 60, va svolta ai sensi del DPR 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, così che deve tenersi conto degli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione e non anche della sostanza economica dell'operazione negoziale*».

CREDITI DI IMPOSTA

Distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti

Ministero Economia e Finanze, Atto di indirizzo del 1° luglio 2025

In tema di recupero, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei crediti d'imposta indebitamente compensati dai contribuenti si sono susseguiti, negli ultimi anni, plurimi interventi normativi sia per disciplinare modalità e termini di adozione dei suddetti atti di recupero sia per chiarire la distinzione tra l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti ovvero non spettanti.

La distinzione rileva, in particolare, sia sotto il profilo dei termini entro i quali l'Amministrazione finanziaria può procedere al recupero dei suddetti crediti, sia sotto il profilo delle sanzioni penali e amministrative applicabili nei confronti del contribuente che abbia proceduto ad una indebita compensazione.

L'atto di indirizzo in tema di crediti d'imposta non spettanti o inesistenti del Ministero dell'Economia e delle Finanze Dipartimento delle Finanze intende fornire opportuni indirizzi per una corretta distinzione tra crediti d'imposta "inesistenti" e "non spettanti".

Riprendendo l'orientamento della sentenza della Corte Suprema di Cassazione n. 34419 del 2023, sono ricondotti tra i crediti inesistenti quelli che difettano dei presupposti costitutivi del credito, come indicati dalle norme di riferimento, e che possono attenere tanto al soggetto che fruisce dell'agevolazione quanto all'oggetto dell'agevolazione stessa.

Quanto alla fonte normativa di riferimento, è tale non solo la norma primaria istitutiva delle singole fattispecie di crediti d'imposta ma anche tutte le disposizioni recate da fonti secondarie (decreti ministeriali o regolamenti) espressamente richiamate dalla norma istitutiva del credito e che vanno a completare o specificare i presupposti costitutivi del credito d'imposta.

Alla prima tipologia di crediti inesistenti per assenza o carenza dei presupposti costitutivi del credito si aggiunge quella che ha ad oggetto crediti fraudolenti, cioè, crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi non sono semplicemente mancanti, ma sono "oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici".

Per quanto riguarda l'individuazione dei crediti non spettanti, ad una prima tipologia appartengono "i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza".

Ad una seconda tipologia di crediti non spettanti appartengono "i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento".

Ad una terza tipologia di crediti non spettanti appartengono infine "i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito". Questa è la tipologia che più significativamente riguarda i

crediti d'imposta sovvenzionali (ad esempio, i crediti per le attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e innovazione estetica) e che ha sollevato le maggiori criticità interpretative e applicative.

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 *for Professionals* Società tra professionisti S.r.l.