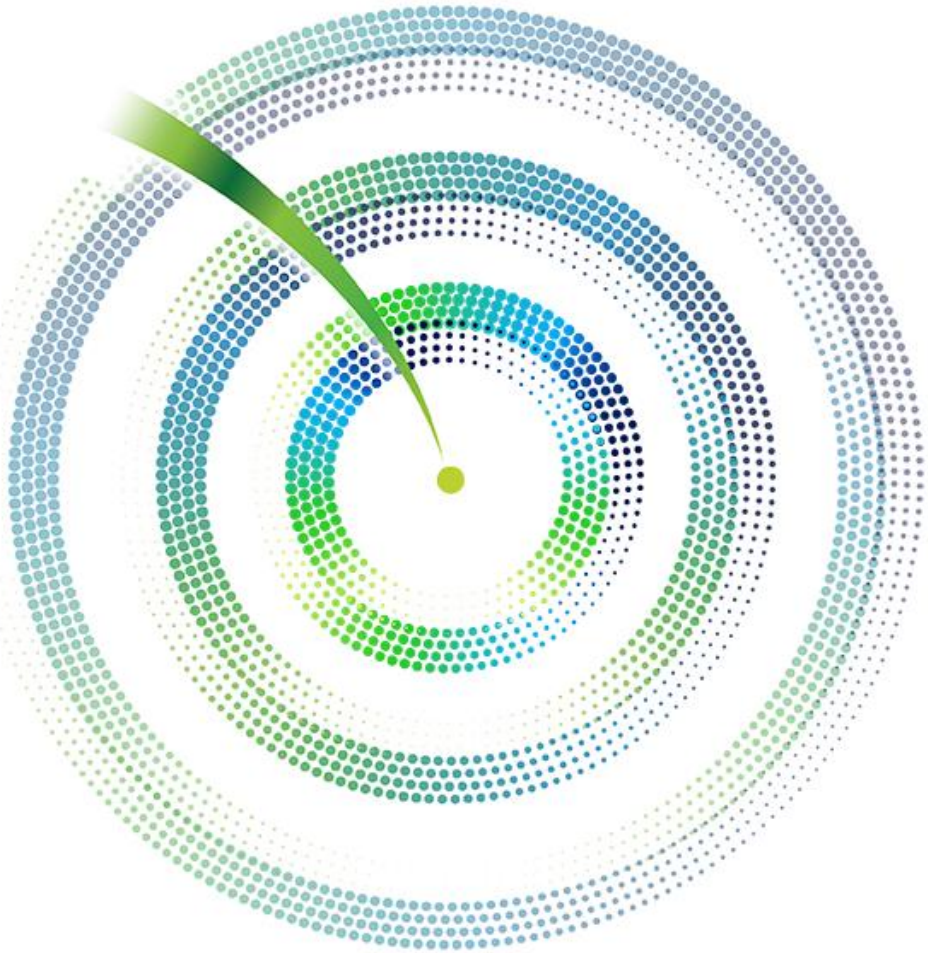
Studio Tributario
e Societario



TAX *for Professionals* | Newsletter n. 8 | maggio 2025

FOCUS: Liquidazione: le regole dopo la riforma fiscale

Deloitte *for Professionals* Stp Srl

Deloitte.

Indice

SCADENZE FISCALI

FOCUS: Liquidazione: le regole dopo la riforma fiscale

NEWS

- BILANCIO

  Proroga UE per la rendicontazione di sostenibilità

  I commercialisti aggiornano il commento alle norme ESG
- DIRITTO SOCIETARIO

  Assemblee 2025: le istruzioni da Assonime
- IMPOSTE DIRETTE

  Società extra Ue con pex per le cessioni italiane
- IMPOSTE INDIRETTE

  Istruzioni agli uffici sulle novità per imposta su successioni e donazioni

  Detrazione Iva entro la dichiarazione annuale
- ACCERTAMENTO

  Pronto il modello per il concordato biennale 2025-2026

  La comunicazione dell’esito negativo dei controlli

Scadenze fiscali

16 maggio

Sostituti d'imposta

Versamento ritenute alla fonte sui redditi corrisposti o maturati nel mese precedente

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

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

Focus

Liquidazione: le regole dopo la riforma fiscale

Le regole fiscali sulla liquidazione sono cambiate radicalmente, a partire dalle liquidazioni che hanno avuto inizio successivamente al 31 dicembre 2024, data di entrata in vigore del decreto di attuazione (Dlgs 192/2024) della delega fiscale.

In estrema sintesi, con la riforma è tato ribaltato il criterio di tassazione precedente (determinazione provvisoria del reddito per ciascun periodo di liquidazione e tassazione definitiva in base al bilancio finale), per cui il reddito di ogni esercizio è determinato in via definitiva mediante l'applicazione delle regole di tassazione ordinaria. In determinati casi viene però prevista la possibilità di scomputare le perdite realizzate negli esercizi successivi con il meccanismo del carry back.

Il nuovo articolo 182 del Tuir ripropone la struttura della precedente formulazione in tre commi:

- il comma 1 (che riproduce sostanzialmente il comma 1 del previgente articolo 182) disciplina la determinazione del reddito dell'impresa individuale e delle società sia di persone che di capitali relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione;

- i commi 2 e 3 disciplinano la determinazione del reddito di liquidazione dell'impresa individuale, della società in nome collettivo o in accomandita semplice (i c.d. soggetti IRPEF) e della società di capitali, con criteri sostanzialmente diversi da quelli precedenti.

I soggetti IRPEF

Il secondo comma dell'articolo 182, con riguardo ai soggetti IRPEF (imprese individuali, società in nome collettivo e società in accomandita semplice) dispone che il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale, il quale deve essere redatto anche nei casi dalle imprese minori. Il riferimento al bilancio finale non implica tuttavia che le imprese minori siano tenute a determinare il reddito con i criteri propri delle imprese soggette al regime ordinario: il loro reddito va determinato secondo le disposizioni dell'articolo 66 del Tuir.

Pertanto, anche nella nuova liquidazione ordinaria il reddito (o la perdita) di ciascun esercizio sono determinati con le regole ordinarie; sono le perdite ad avere un ruolo diverso da quello svolto nel pregresso regime.

Infatti è la lettera a) del comma 2 che innova sostanzialmente la disciplina della liquidazione, disponendo, con riguardo ai soggetti IRPEF, che "Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio nel quale ha avuto inizio, il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun successivo esercizio intermedio, al netto delle perdite degli esercizi precedenti compresi nella liquidazione, concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci".

L'articolo 182, lettera b) del Tuir stabilisce poi che se la liquidazione si protrae per non più di tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio:

1) l'impresa individuale e la società di persone può scegliere di rideterminare il reddito degli esercizi di liquidazione e scomputare la perdita finale di liquidazione - che è derivata dalle perdite degli esercizi compresi nella liquidazione che non hanno potuto trovare compensazione con i redditi degli esercizi

successivi - in applicazione del c.d. carry back , cioè a riduzione del reddito dell'ultimo di tali esercizi e progressivamente a riduzione del reddito di ciascuno degli esercizi precedenti fino a concorrenza del reddito degli stessi;

2) l'imprenditore individuale e i soci delle società personali possono chiedere la tassazione separata del reddito a norma degli articoli 17 e 21 del Tuir.

Nel caso in cui i redditi degli esercizi compresi nella liquidazione non abbiano "consumato" tutte le perdite, all'eccedenza finale di perdite si applica l'articolo 8, comma 3, del Tuir e in base a tale disposizione la perdita stessa, conseguita dall'imprenditore individuale o acquisita dai soci per imputazione da parte delle società di persone, entra nel regime ordinario di compensazione in base al quale "Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e, per la differenza, nei successivi, in misura non superiore all'80% dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta e per l'intero importo che trova capienza in essi. Si applicano le disposizioni dell'art. 84, comma 2, e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, quelle di cui al comma 3 del medesimo art. 84".

La richiesta di tassazione separata del reddito

Anche per l'applicazione della tassazione separata è necessario che la durata della liquidazione non vada oltre i tre esercizi, incluso quello in cui ha avuto inizio la procedura. In tal caso i contribuenti IRPEF (imprenditore individuale, collaboratore familiare, socio di società di persone) possono chiedere, a norma degli articoli 17 e 21 del Tuir, la tassazione separata del reddito che è stato conseguito in ciascuno di tali esercizi, anche per imputazione da parte della società partecipata - reddito che medio tempore ha già concorso alla formazione del reddito complessivo.

Va rammentato a tal proposito che l'applicazione degli articoli 17 e 21 del Tuir è possibile a condizione che il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e l'inizio della liquidazione sia superiore a cinque anni.

Diversamente dal passato, quando la tassazione separata poteva essere medio tempore richiesta e applicata sui redditi determinati in via provvisoria, salvo la loro concorrenza alla formazione del reddito complessivo dell'imprenditore e dei soci se la durata della liquidazione superasse i tre esercizi, nel nuovo regime impositivo la tassazione separata è subordinata al fatto che la durata della liquidazione non si sia effettivamente protratta per più di tre esercizi.

I soggetti IRES

Il comma 3 dell'articolo 182 dispone che se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio nel quale ha avuto inizio, il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun successivo esercizio intermedio, è determinato in base al rispettivo bilancio, al netto delle perdite dei precedenti esercizi, anche se anteriori all'inizio della liquidazione, liquidando la relativa imposta.

Anche per le società di capitali è prevista l'opzione del riporto all'indietro delle perdite, infatti, il terzo periodo del comma 3 stabilisce che se la liquidazione si protrae per non più di cinque esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio, la società può rideterminare il reddito dell'ultimo di tali esercizi e progressivamente quello degli esercizi precedenti, computando a riduzione di ciascuno di essi le perdite residue fino a concorrenza del relativo importo.

Un esempio può chiarire le modalità applicative del c.d. carry back delle perdite fiscali: ipotizziamo una liquidazione di una società di capitali, chiusa entro cinque esercizi, con i seguenti risultati:

esercizio 1 reddito 100;

esercizio 2 reddito 200;

esercizio 3 reddito 80;

esercizio 4 perdita 150.

In tale ipotesi, è consentito rideterminare il risultato dell'esercizio 3, compensando integralmente l'imponibile di 80 con una parte della perdita di 150 realizzata nell'esercizio 4. Il residuo 70 di perdita potrà essere utilizzato per correggere il reddito dell'esercizio 2, che da 200 scende a 130.

Ne deriverà ovviamente il diritto ad un rimborso delle imposte già versate per gli esercizi 2 e 3.

News

BILANCIO

Proroga UE per la rendicontazione di sostenibilità

Direttiva (UE) 2025/794 del Parlamento europeo e del Consiglio, 14 aprile 2025

La Direttiva (UE) 2025/794 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 14 aprile 2025, modifica le direttive (UE) 2022/2464 e (UE) 2024/1760 per quanto riguarda le date a decorrere dalle quali gli Stati membri devono applicare taluni obblighi relativi alla rendicontazione societaria di sostenibilità e al dovere di diligenza delle imprese ai fini della sostenibilità.

Le norme di proroga sono in vigore dal 17 aprile 2025, e prevedono lo slittamento di:

- due anni per le grandi imprese che non hanno ancora iniziato a rendicontare e per le PMI quotate;

- un anno per recepimento e prima applicazione della direttiva sulla due diligence di sostenibilità.

Più in dettaglio, il preambolo della nuova direttiva precisa quanto segue.

La direttiva (UE) 2022/2464 specifica le date, diverse a seconda delle dimensioni dell'impresa interessata, a decorrere dalle quali gli Stati membri devono applicare gli obblighi di rendicontazione di sostenibilità stabiliti dalla direttiva 2013/34/UE. Le grandi imprese che costituiscono enti di interesse pubblico con una media di oltre 500 dipendenti occupati durante l'esercizio e gli enti di interesse pubblico che costituiscono imprese madri di un grande gruppo con una media, su base consolidata, alla data di chiusura del bilancio, di oltre 500 dipendenti occupati durante l'esercizio devono comunicare nel 2025 le informazioni per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2024 o in data successiva. Le altre grandi imprese e le altre imprese madri di un grande gruppo devono comunicare nel 2026 le informazioni per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2025 o in data successiva. Le piccole e medie imprese, ad eccezione delle microimprese, gli enti piccoli e non complessi, le imprese di assicurazione captive e le imprese di riassicurazione captive devono comunicare nel 2027 le informazioni per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2026 o in data successiva. In considerazione delle iniziative in corso della Commissione volte a semplificare taluni obblighi vigenti in materia di rendicontazione di sostenibilità e a ridurre i relativi oneri amministrativi per le imprese, e al fine di fornire chiarezza giuridica ed evitare che le imprese attualmente tenute a comunicare informazioni per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2025 o in data successiva e il 1° gennaio 2026 o in data successiva debbano sostenere costi inutili ed evitabili, è opportuno rinviare di due anni gli obblighi di rendicontazione di sostenibilità per tali imprese.

La direttiva (UE) 2022/2464 specifica le date, diverse a seconda delle dimensioni dell'emittente interessato, a decorrere dalle quali gli Stati membri devono applicare gli obblighi di rendicontazione di sostenibilità stabiliti dalla direttiva 2004/109/CE del Parlamento europeo e del Consiglio. Gli emittenti che costituiscono grandi imprese con una media di oltre 500 dipendenti occupati durante l'esercizio e gli emittenti che costituiscono imprese madri di un grande gruppo con una media, su base consolidata, alla data di chiusura del bilancio, di oltre 500 dipendenti occupati durante l'esercizio devono comunicare nel 2025 le informazioni per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2024 o in data successiva. Gli altri emittenti che costituiscono grandi imprese e gli altri emittenti che costituiscono imprese madri di un grande gruppo devono comunicare nel 2026 le informazioni per gli esercizi finanziari aventi inizio il 1° gennaio 2025 o in data successiva. Gli emittenti che sono piccole e medie imprese, ad eccezione delle microimprese, gli enti piccoli e non complessi, le imprese di assicurazione captive e le imprese di riassicurazione captive

devono comunicare nel 2027 le informazioni per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2026 o in data successiva. In considerazione delle iniziative in corso della Commissione volte a semplificare taluni obblighi vigenti in materia di rendicontazione di sostenibilità e a ridurre i relativi oneri amministrativi per le imprese, e al fine di fornire chiarezza giuridica ed evitare che gli emittenti attualmente tenuti a comunicare informazioni per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2025 o in data successiva e il 1° gennaio 2026 o in data successiva debbano sostenere costi inutili ed evitabili, è opportuno rinviare di due anni gli obblighi di rendicontazione di sostenibilità per tali emittenti.

I commercialisti aggiornano il commento alle norme ESG

CNDCEC, Documento "Sostenibilità, governance e finanza dell'impresa: impatto degli ESG con particolare riferimento alle PMI", 17 aprile 2025

Il Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti ha presentato la seconda edizione del proprio documento dedicato a "Sostenibilità, governance e finanza dell'impresa: impatto degli ESG con particolare riferimento alle PMI".

La nuova edizione di questo documento risulta profondamente rivista e rivisitata per tenere conto dell'evoluzione delle prassi e della normativa in atto – dalla Sustainable Finance Disclosure Regulation alla Corporate Sustainability Reporting Directive, dalla Corporate Sustainability Due Diligence Directive alla Tassonomia europea per gli investimenti sostenibili, fino al recentissimo Omnibus simplification Package on sustainability.

Il documento consta di tre "Parti" e quattordici paragrafi; completano la sua struttura due appendici e alcuni diversi approfondimenti.

DIRITTO SOCIETARIO

Assemblee 2025: le istruzioni da Assonime

Assonime, Circolare 9 aprile 2025 n. 8

La circolare Assonime intende fare il punto sulla disciplina applicabile alle assemblee che si svolgeranno nel 2025, alla luce della Legge Capitali e del Decreto Milleproroghe, e descrivere le scelte organizzative consentite alle società dalla proroga del regime emergenziale e dalle clausole statutarie.

Ricordiamo infatti che la Legge Capitali (legge 5 marzo 2024, n. 21) ha introdotto la possibilità di prevedere in via statutaria il ricorso al rappresentante designato in via esclusiva, inserendo l'art. 135-undecies.1 TUF.

Successivamente, il Decreto Milleproroghe 2024 (Decreto- legge 27 dicembre 2024, n. 202, convertito in legge 21 febbraio 2025, n. 15) ha disposto la proroga fino alla fine del 2025 dell'art.106 del Decreto Cura Italia, che autorizzava lo svolgimento delle assemblee senza la presenza fisica dei soggetti legittimati, attraverso l'uso, anche in via esclusiva, di strumenti di partecipazione a distanza, quali il voto elettronico, il voto per corrispondenza, la partecipazione con mezzi di telecomunicazione, il ricorso esclusivo al rappresentante designato, in deroga alle previsioni statutarie.

IMPOSTE DIRETTE

Società extra Ue con pex per le cessioni italiane

AIDC, Norma di comportamento 10 aprile 2025 n. 229, Plusvalenze da cessione di partecipazioni in società italiane realizzate da società ed enti non residenti Ue

Secondo la Norma di comportamento 10 aprile 2025 n. 229 dell'AIDC, il regime di participation exemption si applica anche alle plusvalenze su partecipazioni realizzate da società ed enti residenti in Paesi non appartenenti all'UE o allo SEE, sia nel caso in cui non esista convenzione contro le doppie imposizioni con l'Italia, sia nel caso in cui esista ma preveda una tassazione concorrente della plusvalenza da parte degli Stati contraenti, a condizione che lo Stato di residenza del soggetto non residente consenta un adeguato scambio di informazioni con l'Italia.

IMPOSTE INDIRETTE

Istruzioni agli uffici sulle novità per imposta su successioni e donazioni

Agenzia delle Entrate, Circolare 16 aprile 2025 n. 3

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate 16 aprile 2025 n. 3 è dedicata ad illustrare agli uffici dell'Amministrazione le novità relative all'applicazione concreta delle imposte su successioni e donazioni introdotte dalle seguenti norme:

- decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139 (attuazione della delega fiscale sulla riforma);
- articolo 7 della legge 4 luglio 2024, n. 104, recante «Disposizioni in materia di politiche sociali e di enti del Terzo settore»;
- articolo 4 del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87 2 , recante «Revisione del sistema sanzionatorio tributario».

La circolare affronta i seguenti aspetti, a ciascuno dei quali è dedicato uno specifico capitolo:

1. oggetto dell'imposta e ufficio competente per l'applicazione dell'imposta;
2. introduzione del principio di autoliquidazione dell'imposta;
3. svincolo delle attività cadute in successione in favore dell'unico erede di età non superiore a ventisei anni;
4. determinazione dell'imposta;
5. presentazione della dichiarazione di successione;
6. limiti alla deducibilità dei debiti;
7. liberalità indirette:
8. disciplina del coacervo;
9. disposizioni finali, abrogazioni e decorrenza;
10. esonero dal regime di responsabilità solidale;
11. modifiche relative alle sanzioni sulle imposte di successione e donazione.

Detrazione Iva entro la dichiarazione annuale

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 17 aprile 2025 n. 115

Secondo quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate nella risposta ad un interpello, il diritto a detrarre l'IVA relativa ai beni e servizi acquistati o importati rappresenta una facoltà da esercitare già in sede di liquidazione periodica dell'imposta o, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto, previa annotazione della fattura di acquisto o della bolletta doganale nell'apposito registro previsto dall'articolo 25, comma 1, del decreto IVA.

Per tali ragioni, come già sostenuto nella risposta all'interpello n. 479 del 2023, si ritiene possibile ricorrere all'istituto della dichiarazione integrativa, disciplinato dall'articolo 8, comma 6-bis, nella sola ipotesi in cui il contribuente, pur avendo ricevuto e registrato la fattura di acquisto - adempimento propedeutico all'esercizio del diritto alla detrazione - per mero errore, non abbia esercitato tale diritto tempestivamente.

Diversamente, nel caso in cui venga omesso di registrare le fatture e di detrarre la relativa IVA, rinunciando così definitivamente a tale diritto, resta preclusa la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa, in quanto in tale comportamento non sono ravvisabili gli estremi dell'errore rilevante ed essenziale.

ACCERTAMENTO

Pronto il modello per il concordato biennale 2025-2026

Provvedimento Agenzia Entrate, Provvedimento 9 aprile 2025 n. 172928

Con il Provvedimento 9 aprile 2025 n. 172928 l'Agenzia Entrate ha approvato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini della elaborazione della proposta di concordato preventivo biennale per i periodi d'imposta 2025 e 2026 e per la relativa accettazione.

Il modello può essere presentato esclusivamente dai contribuenti che nel periodo d'imposta 2024 hanno esercitato, in via prevalente, una delle attività economiche del settore dell'agricoltura, delle manifatture, dei servizi, delle attività professionali e del commercio per le quali risultano approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale, tenuti all'applicazione degli stessi per il medesimo periodo d'imposta e che intendono aderire alla proposta di concordato preventivo biennale per i periodi d'imposta 2025 e 2026.

Eventuali aggiornamenti saranno pubblicati nell'apposita sezione del sito internet dell'Agenzia delle entrate e ne sarà data relativa comunicazione.

La trasmissione dei dati all'Agenzia delle entrate e la relativa accettazione della proposta di concordato preventivo biennale devono essere effettuate per via telematica, direttamente, attraverso il servizio Entratel o il servizio Fisconline, ovvero avvalendosi degli incaricati autorizzati, secondo le specifiche tecniche che saranno indicate con successivo provvedimento.

La comunicazione dell'esito negativo dei controlli

Agenzia delle Entrate, Provvedimento 17 aprile 2025 n. 186444

Il Provvedimento Agenzia Entrate 17.4.2025 n. 186444 è dedicato alla individuazione delle modalità semplificate di comunicazione dell'esito negativo dell'attività istruttoria di controllo effettuata nei confronti del contribuente ai sensi dell'articolo 6, comma 5-bis, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

La comunicazione consiste in un breve messaggio di testo, costituito dalle seguenti informazioni:

• mittente del messaggio: l'Agenzia delle entrate;

• titolo del messaggio: in cui si fa riferimento all'esito dell'attività istruttoria di controllo avviata con l'invio del questionario e/o dell'invito di comparizione;

• contenuto del messaggio: in cui si informa il contribuente che l'attività istruttoria svolta nei suoi confronti si è conclusa senza che siano state rilevate violazioni e che l'esito comunicato non pregiudica l'esercizio successivo dei poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria, sulla base delle disposizioni vigenti;

• tipologia e numero dell'atto: in cui si fa riferimento al questionario o invito di comparizione inviato, individuandolo con gli estremi identificativi e l'anno di emissione;

• denominazione Ufficio: in cui si individua la struttura dell'Agenzia delle entrate che ha emesso l'atto istruttorio di controllo.

La trasmissione della comunicazione tramite l'applicazione IO deve essere effettuata attraverso un messaggio inviato, mediante notifica push, al dispositivo degli utenti attivi che non abbiano disabilitato il servizio “Comunicazioni per te” dell'Agenzia delle entrate sull'applicazione IO.

La trasmissione della comunicazione tramite l'applicazione AgenziaEntrate è effettuata con la pubblicazione di un messaggio nell'area notifiche dell'applicazione, accessibile previa autenticazione dell'utente tramite SPID o, nei casi previsti, tramite le credenziali rilasciate dall'Agenzia delle entrate.

L'Agenzia delle entrate può anche trasmettere la comunicazione mediante l'invio di un messaggio di posta elettronica certificata al domicilio digitale del contribuente.

Per quanto riguarda il termine, l'esito negativo dell'attività di controllo deve essere comunicato entro il termine di sessanta giorni dalla conclusione della procedura di controllo.

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.