

CIRCOLARE PER L'ASSOCIATO

Circolare del mese di LUGLIO 2025

Informative e news per gli associati

Le news di luglio	2
In gazzetta il decreto fiscale	7
Modifiche iva del d.l. n. 84/2025	12
Ai fini dell'applicazione del regime iva di esenzione	14
Nuovi chiarimenti per la determinazione del reddito di lavoro autonomo	16
Individuate le disposizioni di coordinamento fiscale ires e irap con riferimento alle regole contabili del nuovo oic 34	18
Auto a uso promiscuo assegnata al dipendente dopo il 30 giugno 2025	21
Crediti R&S, resta il nodo della novità assoluta e relativa	22

Le principali scadenze

Principali scadenze dal 25 luglio 2025 al 25 agosto 2025	24
---	-----------

Informative e news per gli associati

LE DOGANE SPIEGANO I CONTROLLI A SEGUITO DEL REGOLAMENTO UE SULLA SICUREZZA GENERALE DEI PRODOTTI

L'Agenzia delle Dogane, con la circolare n. 16/D del 10 luglio 2025, ha emanato le istruzioni per i controlli doganali a seguito del Regolamento (UE) 2023/988 relativo alla sicurezza generale dei prodotti.

[Agenzia delle Dogane circolare 10.07.2025 n. 16/D](#)

IRPEF ADEMPIMENTI PER LA SOSTITUTIVA SULLE MANE IN CASO DI UTILIZZO DI SOMMINISTRAZIONE LAVORO

L'Agenzia delle Entrate, con la consulenza giuridica n. 7/E del 15 luglio 2025, ha offerto chiarimenti in merito all'applicazione dell'art. 1, commi 58 e ss., Legge n. 197/2022 (Legge di bilancio 2023), relativamente al trattamento fiscale delle mance corrisposte ai lavoratori nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande. In particolare, il comma 58 prevede che nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, le somme destinate dai clienti ai lavoratori a titolo di liberalità, anche attraverso mezzi di pagamento elettronici, riversate ai lavoratori, costituiscono redditi di lavoro dipendente e, salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, sono soggette a un'imposta sostitutiva IRPEF e delle addizionali regionali e comunali con l'aliquota del 5%, entro il limite del 30% del reddito percepito nell'anno per le relative prestazioni di lavoro. È stato chiarito che se le mance riscosse dalle strutture ricettive o dagli esercizi di somministrazione di bevande e alimenti, destinate al lavoratore somministrato sono elargite dalla stessa struttura utilizzatrice, non vengono meno gli obblighi di sostituzione in capo alla società somministratrice. Tenuto conto che gli obblighi di sostituzione d'imposta ricadono sull'agenzia di somministrazione, anche nel caso in cui gli importi relativi alle mance siano erogati direttamente dall'utilizzatore, tra la società di somministrazione (sostituto d'imposta) e la struttura erogatrice (terzo erogatore) sarà obbligatorio un sistema di comunicazioni, al fine di assoggettare correttamente a tassazione le somme corrisposte, nonché di trasmissione delle somme, trattenute a titolo di imposta sostitutiva dalla struttura ricettiva, al datore di lavoro (sostituto d'imposta) che è tenuto ad effettuare il versamento.

[Agenzia delle Entrate, consulenza giuridica, 15/7/2025, n. 7/E](#)

STOP ALLA TRACCIABILITÀ DEL PAGAMENTO PER LE TRASFERTE ALL'ESTERO

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 188/E del 10 luglio 2025, ha confermato che ai fini della non imponibilità dei rimborsi spese ai dipendenti ai sensi del comma 5 dell'art. 51, TUIR, per missioni e/o trasferite effettuate al di fuori del territorio dello Stato non è più richiesta la tracciabilità del pagamento.

[Agenzia delle Entrate, risposta, 10/7/2025, n. 188/E](#)

HOLDING PERIOD IN CASO DI INVESTIMENTI IN START UP TRAMITE FONDI DI PRIVATE EQUITY

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 184/E dell'8 luglio 2025, ha analizzato gli aspetti legati al riconoscimento ai soggetti che investono nel capitale sociale di una o più start up innovative direttamente ovvero indirettamente per il tramite di OICR o altre società che investono prevalentemente nelle predette start up innovative della possibilità di abbattere il proprio carico fiscale di un importo pari a una determinata percentuale dell'investimento effettuato. In particolare, con riferimento agli investimenti indiretti per il tramite degli OICR e delle altre società di capitali, l'ultimo periodo dell'art. 3, Decreto 7 maggio 2019, prevede che gli stessi «rilevano alla data di sottoscrizione delle quote». Tuttavia, al fine di fruire dell'agevolazione, tale disposizione deve essere coordinata con la definizione contenuta nell'art. 1, comma 2, lett. e), Decreto 7 maggio 2019, ai sensi del quale, per configurare gli OICR "qualificati", ai fini dell'agevolazione è necessario che al termine del periodo di imposta in corso alla data in cui è effettuato l'investimento agevolato, gli stessi debbano detenere azioni o quote di start up innovative o PMI innovative ammissibili di valore almeno pari al 70% del valore complessivo delle attività risultanti dal rendiconto di gestione o del bilancio chiuso nel corso dell'anzidetto periodo di imposta. Nei fondi di private equity, tra il periodo di sottoscrizione e il periodo di effettivo investimento delle risorse può sussistere un lasso di tempo superiore all'anno solare. A tal proposito, come chiarito con la risposta a interpello n. 661/E/2021, per tali tipologie di fondi occorre tenere conto che il requisito di cui all'art. 1, comma 2, lett. e), Decreto 7 maggio 2019, potrà non essere soddisfatto alla fine del periodo di imposta in cui è avvenuta la sottoscrizione delle quote, ma solo in un momento successivo. In altri termini, nell'ipotesi in cui non coincida il periodo d'imposta in cui assume rilevanza l'investimento agevolato effettuato dall'investitore e il periodo d'imposta in cui l'OICR può considerarsi "qualificato", ossia acquisisce il requisito di investire prevalentemente in start up innovative e in PMI innovative, la fruizione dell'agevolazione fiscale deve essere differita al periodo d'imposta in cui, in capo all'OICR, viene soddisfatto il test di composizione degli investimenti di cui all'art. 1, comma 2, lett. e), Decreto 7 maggio 2019. Ne consegue che in capo all'investitore l'holding period, di cui all'art. 6, Decreto 7 maggio 2019, inizia a decorrere da tale ultima data, e non dalla data di sottoscrizione delle azioni o quote dell'OICR.

[Agenzia delle Entrate, risposta, 8/7/2025, n. 184/E](#)

LA DECADENZA DALLA ROTTAMAZIONE QUATER INIBISCE L'ACCESSO AL CPB

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 176/E del 7 luglio 2025, ha precisato che la decadenza dalla c.d. Rottamazione *quater*, con conseguente presenza di debiti tributari definitivi superiori a 5.000 euro, costituisce condizione ostativa sia all'accesso che alla permanenza nel concordato. La successiva riammissione alla procedura agevolata non consente di sanare retroattivamente la causa di decadenza dal CPB, né di conservare gli effetti del concordato per i periodi d'imposta interessati.

[Agenzia delle Entrate, risposta, 7/7/2025, n. 176/E](#)

IMPONIBILI IN ITALIA I REDDITI PRODOTTI DALLA SOCIETÀ IMPUTATI PER TRASPARENZA

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 186/E dell'8 luglio 2025, ha affermato che i redditi percepiti per trasparenza da parte di un italiano residente in Spagna e relativi alla qualifica di socio di una società di persone italiana, devono essere oggetto di dichiarazione dei redditi in Italia. Qualora i redditi prodotti dalla società siano imponibili per trasparenza anche in Spagna, occorre considerare le disposizioni convenzionali. Al riguardo, l'art. 4 del Trattato, l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato è assoggettata a imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga. Ne consegue che la società, in quanto fiscalmente trasparente, non integra la nozione di soggetto residente ai fini convenzionali in Italia. Nel caso di specie, la Convenzione troverà applicazione solo qualora i redditi prodotti dalla società di persone italiana saranno imponibili per trasparenza in Spagna in capo al medesimo socio (circostanza non precisata nell'istanza).

Agenzia delle Entrate, risposta, 8/7/2025, n. 186/E

I CHIARIMENTI SULLE NOVITÀ IN MATERIA DI CONCESSIONE IN USO PROMISCUO AI DIPENDENTI DI AUTOVEICOLI, MOTOCICLI E CICLOMOTORI

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 10/E del 3 luglio 2025, ha offerto alcuni chiarimenti sulle novità fiscali concernenti la tassazione dei redditi di lavoro dipendente nei casi di concessione in uso promiscuo ai dipendenti di autoveicoli, motocicli e ciclomotori, contenute nella Legge n. 207/2024, nonché sulle disposizioni introdotte dall'art. 6, comma 2-bis, D.L. n. 19/2025, conv. con modif. dalla Legge n. 60/2025. Al fine di individuare i veicoli concessi in uso promiscuo che ricadono nella disciplina modificata, conformemente a quanto chiarito con la risoluzione n. 46/E/2020, la concessione del veicolo in uso promiscuo non deve considerarsi un atto unilaterale da parte del datore di lavoro, ma necessita dell'accettazione del lavoratore, che si concretizza sia attraverso la sottoscrizione dell'atto di assegnazione del fringe benefit, da parte del datore di lavoro e del dipendente, sia mediante l'assegnazione del bene a quest'ultimo. Pertanto, il momento della sottoscrizione dell'atto di assegnazione da parte del datore di lavoro e del dipendente per l'assegnazione del benefit costituisce il momento rilevante al fine di individuare i «*contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025*». Inoltre, nel rispetto del principio di cassa, atteso che il momento di percezione del bene in natura coincide con quello in cui il fringe benefit esce dalla sfera patrimoniale dell'erogante per entrare in quella del dipendente, affinché la nuova formulazione della norma trovi applicazione è necessario, tra l'altro, che l'autoveicolo, il motociclo o il ciclomotore sia assegnato al dipendente a decorrere dal 1° gennaio 2025. Ne consegue che la disciplina di cui all'art. 51, comma 4, lett. a), TUIR, come modificata, è applicabile ai veicoli che, a decorrere dal 1° gennaio 2025, siano immatricolati, oggetto di contratti di concessione in uso promiscuo e consegnati al dipendente. Per quanto concerne il regime transitorio previsto dal comma 48-bis, Legge n. 207/2024, introdotto a mezzo dell'art. 6, comma 2-bis, D.L. n. 19/2025, con riferimento sia ai «*veicoli concessi in uso promiscuo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024*», sia a quelli «*ordinati dai datori di lavoro entro il 31 dicembre 2024 e concessi in uso promiscuo dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025*», Tenuto conto che il comma 48-bis fa esclusivo riferimento alla «*concessione in uso promiscuo*» del veicolo e non anche alla stipulazione del relativo

contratto, si ritiene che, ai fini in esame, rilevi la data di consegna del veicolo al dipendente. Considerato, altresì, che il medesimo comma 48-bis prevede che «*resta ferma*» la disciplina vigente sino al 31 dicembre 2024, con riferimento sia ai «*veicoli concessi in uso promiscuo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024*», sia a quelli ordinati dai datori di lavoro entro il 31 dicembre 2024 e concessi in uso promiscuo dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025, il comma 48-bis deve essere applicato, per quanto compatibile, in combinato disposto con quanto stabilito dall'articolo 51, comma 4, lettera a), TUIR, nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2024. Se il veicolo, ordinato entro il 31 dicembre 2024, in relazione al quale i requisiti di immatricolazione, stipulazione del contratto e consegna si siano verificati dal 1° gennaio al 30 giugno 2025, rientra nella tipologia dei veicoli che, ai sensi del comma 48 godono delle percentuali di agevolazione più elevate, è applicabile, in ogni caso, la più favorevole disciplina introdotta dal comma 48, in considerazione del fatto che i requisiti previsti per accedere alla nuova disciplina si sono comunque tutti verificati nel 2025. In riferimento al criterio di tassazione del fringe benefit basato sul “valore normale” al netto dell'utilizzo aziendale, viene affermato che, al di fuori delle ipotesi di cui sopra, resta fermo che la quantificazione del benefit derivante dall'uso promiscuo di veicoli aziendali – non rientranti nelle fattispecie sopra illustrate – segue il criterio generale dell'art. 51, comma 3, primo periodo, TUIR. Viene, inoltre, confermato quanto già chiarito con la risoluzione n. 46/E/2020, secondo cui, in base al rinvio ai principi espressi nella risoluzione n. 74/E/2017, in relazione al trattamento fiscale delle spese rimborsate dal datore di lavoro per l'utilizzo di telefoni cellulari per finalità anche aziendali, «*il benefit dovrà essere fiscalmente valorizzato per la sola parte riferibile all'uso privato dell'autoveicolo, motociclo o ciclomotore, scorporando quindi dal suo valore normale, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro*». In caso di proroga di un contratto di concessione in uso promiscuo di un veicolo, atteso che si tratta della mera estensione della sua durata, che di per sé non dà luogo ad una novazione soggettiva o oggettiva, in relazione a questo specifico contesto, è applicabile la disciplina fiscale relativa al momento della sottoscrizione dell'originario contratto, fino alla naturale scadenza della proroga medesima, purché alla data della stipula risultino soddisfatti i requisiti normativamente previsti. Invece, in caso di riassegnazione del veicolo a un altro dipendente, attraverso la stipula di un nuovo contratto, che coinvolge un soggetto diverso, si ritiene, tenuto conto della ratio del comma 48, la disciplina fiscale applicabile deve essere individuata sulla base delle disposizioni vigenti al momento della riassegnazione. Resta inteso che, in caso di riassegnazione di un veicolo che è immatricolato dal 1° gennaio 2025 e che, a decorrere dalla medesima data, è oggetto di un contratto di concessione in uso promiscuo ed è consegnato al dipendente, si applica il comma 48, nel presupposto che, al momento della riassegnazione, i requisiti previsti per accedere alla nuova disciplina si sono tutti verificati a partire dal 1° gennaio 2025 (immatricolazione, stipula del contratto di concessione in uso promiscuo – con il diverso dipendente – e consegna).

Agenzia delle Entrate, circolare, 3/7/2025, n. 10/E

IN ARRIVO LE LETTERE PER LE ANOMALIE SU IVA 2024

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento direttoriale del 3 luglio 2025, protocollo n. 280268, in attuazione dell'art. 1, commi da 634 a 636, Legge n. 190/2014, ha definito i criteri per l'invio delle comunicazioni per la promozione dell'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti per i quali risulta, per il periodo d'imposta 2024, la mancata presentazione della dichiarazione IVA ovvero la presentazione della stessa senza il quadro VJ o il quadro VE o con un ammontare di operazioni attive dichiarate inferiore a 1.000 euro.

[Agenzia delle Entrate, provvedimento, 3/7/2025, prot. n. 280268](#)

Informative e news per gli associati

IN GAZZETTA IL DECRETO FISCALE

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 138 del 17 giugno 2025, il D.L. 84/2025 relativo a “*Disposizioni urgenti in materia fiscale*”, in fase di conversione. Il Decreto si compone di 16 articoli e, come previsto dall’articolo 16, entra in vigore a decorrere dal 18 giugno 2025. Di seguito si offre un quadro di sintesi dei principali interventi.

Art. 1, comma 1, lett. a)	Tassazione separata Viene modificato l’art. 17, comma 1, lett. g-ter), TUIR, escludendo dalla tassazione separata le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un’attività artistica o professionale produttiva di reddito di lavoro autonomo.
Art. 1, comma 1, lett. b)	Lavoro dipendente Viene integrato l’art. 51, comma 5, TUIR, precisando che le nuove regole, previste per i rimborsi spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all’art. 1, L. n. 21/1992, valgono per quelle sostenute nel territorio dello Stato.
Art. 1, comma 1, lett. c) - g)	Lavoro autonomo Vengono apportate alcune modifiche alla determinazione del reddito di lavoro autonomo. All’art. 54, TUIR, viene introdotto il nuovo comma 2-bis stabilendo che, in deroga all’esenzione prevista per il rimborso delle spese sostenute in forza dell’esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente, le somme percepite a titolo di rimborso delle spese, sostenute nel territorio dello Stato, relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all’art. 1, L. n. 21/1992, concorrono alla formazione del reddito se i pagamenti non sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall’art. 23, D.Lgs. n. 241/1997. Tale deroga si applica anche per quanto riguarda l’IRAP. Sempre l’art. 54, TUIR, viene integrato rispettivamente con: - comma 3-bis, ai sensi del quale gli interessi e gli altri proventi finanziari di cui al capo III, percepiti nell’esercizio di arti e professioni, costituiscono redditi di capitale; e - comma 3-ter, per cui le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un’attività artistica o professionale, ivi comprese quelle in STP e in altre società per l’esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico di cui all’art. 177-bis, TUIR, costituiscono redditi diversi. Parallelamente vengono apportate analoghe modifiche all’art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis), TUIR. In tema di rimborsi e riaddebiti, viene introdotto il comma 5-bis nell’art. 54-ter, TUIR, prevedendo che nei casi disciplinati dai commi 2 e 5 le spese, sostenute nel territorio dello Stato, relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all’art. 1, Legge n. 21/1992, sono deducibili a condizione che i pagamenti siano stati eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall’art. 23, D.Lgs. n. 241/1997. Da ultimo, per quanto concerne la disciplina relativa ad altre spese, prevista dall’art. 54-septies, TUIR, viene modificato il comma 2, primo periodo, prevedendo la deducibilità delle spese di rappresentanza a condizione che i pagamenti siano eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall’art. 23, D.Lgs. 241/1997. Inoltre, per effetto del nuovo comma 6-bis, la deducibilità delle spese, sostenute nel territorio dello Stato, relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all’art. 1, Legge n. 21/1992, comprese quelle sostenute direttamente quale committente di incarichi conferiti ad altri lavoratori autonomi, nonché delle medesime spese rimborsate analiticamente ai dipendenti per le trasferte ovvero ad altri lavoratori autonomi per l’esecuzione di incarichi, qualora spettante ai sensi delle disposizioni del presente Capo, è ammessa a condizione che i pagamenti siano eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall’art. 23, D.Lgs. 241/1997.
Art. 1, comma 1, lett. h)	Reddito di impresa

	<p>Vengono apportate alcune modifiche al reddito di impresa in riferimento alle spese di vitto e alloggio di coordinamento rispetto alle novità introdotte per il reddito di lavoro autonomo. Inoltre, all'art. 109, TUIR, sono inseriti:</p> <ul style="list-style-type: none"> - comma 5-bis, prevedendo che le spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1, Legge n. 21/1992, sostenute nel territorio dello Stato, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sono deducibili a condizione che i pagamenti siano stati eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, D.Lgs. n. 241/1997; - comma 5-ter, con cui è stabilito che tali spese, sostenute nel territorio dello Stato per le prestazioni di servizi commissionate ai lavoratori autonomi, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sono deducibili alle medesime condizioni di cui sopra.
Art. 1, comma 1, lett. i)	<p>Operazioni straordinarie e attività professionali</p> <p>Per effetto del nuovo comma 4-bis dell'art. 177-bis, TUIR, ai fini del concetto di abuso del diritto e di elusione fiscale di cui all'art. 10-bis, Legge n. 212/2000, non rilevano le operazioni straordinarie di cui all'art. 177-bis, TUIR, nonché la successiva cessione delle partecipazioni ricevute.</p>
Art. 2	<p>Modifiche alla disciplina del riporto delle perdite</p> <p>Reddito di impresa</p> <p>Viene modificato l'art. 84, comma 3-ter, TUIR, stabilendo che, nei casi disciplinati dal precedente comma 3-bis, le perdite sono riportabili per un importo, complessivamente considerato, non eccedente il valore economico del patrimonio netto della società che riporta le perdite, alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3, quale risultante da una relazione giurata di stima redatta da un soggetto designato dalla società, scelto tra quelli di cui all'art. 2409-bis, comma 1, c.c., e al quale si applicano le disposizioni di cui all'art. 64, c.p.c., ridotto di un importo pari al doppio della somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3.</p> <p>Fusione</p> <p>Intervenendo sull'art. 172, comma 7, TUIR, è stabilito che, per quanto concerne le perdite delle società che partecipano alla fusione, ai fini della determinazione del riporto in diminuzione del reddito della società post fusione, il valore economico del patrimonio netto è ridotto di un importo pari al doppio della somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla data di efficacia della fusione, ai sensi dell'art. 2504-bis, c.c..</p> <p>Conferimento</p> <p>Intervenendo sull'art. 176, TUIR, viene introdotto il comma 5-bis, ai sensi del quale alla società conferitaria si applicano le disposizioni di cui all'art. 173, comma 10, TUIR, in tema di scissione, riferendosi alla stessa le disposizioni riguardanti la società beneficiaria della scissione e avendo riguardo all'ammontare del patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio chiuso anteriormente alla data di efficacia del conferimento.</p>
Art. 3	<p>Maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni</p> <p>A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, per effetto delle modifiche apportate all'art. 4, comma 2, secondo periodo, D.Lgs. 216/2023, l'incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate e non più anche collegate ai sensi dell'art. 2359, c.c. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.</p>
Art. 4	<p>Disciplina CFC</p> <p>A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 209/2023, vengono introdotte novità in tema di società estere controllate; infatti per effetto delle modifiche al comma 4-bis dell'art. 167, TUIR, ai fini del calcolo della tassazione effettiva inferiore al 15% (comma 4, lett. a)), l'imposta minima nazionale equivalente dovuta nel Paese di localizzazione del soggetto controllato non residente, individuato ai sensi dell'art. 12, Decreto di recepimento della Direttiva (UE) 2022/2523, rileva in base al criterio di allocazione adottato dalla legislazione del Paese di localizzazione della controllata estera o, in assenza di tale criterio, in base al rapporto tra il reddito rilevante relativo al soggetto controllato non residente e la somma di tutti redditi rilevanti relativi alle imprese ed entità del gruppo soggette all'imposta</p>

	<p>minima nazionale equivalente calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente.</p> <p>Inoltre, viene sostituito il successivo comma 4-ter stabilendo che la tassazione effettiva di cui al precedente comma 4, lettera a), si considera non inferiore al 15% per i soggetti controllanti che, con riferimento ai soggetti di cui ai commi 2 e 3, corrispondono, nel rispetto degli articoli 7 e 8, Direttiva (UE) 2016/1164, un importo pari al 15% dell'utile contabile netto dell'esercizio. L'importo di cui al sopra non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. L'utile contabile netto è calcolato senza tenere in considerazione le imposte che hanno concorso a determinare detto valore, la svalutazione di attivi e gli accantonamenti a fondi rischi e oneri. Permanendo il requisito del controllo, l'opzione per la modalità semplificata di calcolo di cui al presente comma ha durata per tre esercizi del soggetto controllante ed è irrevocabile. Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per il successivo triennio a meno che non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. La disposizione di cui al quinto periodo si applica al termine di ciascun triennio. Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate sono stabilite le modalità di comunicazione dell'esercizio e revoca dell'opzione. Nel caso di esercizio dell'opzione, essa è effettuata per tutti i soggetti controllati non residenti come definiti ai commi 2 e 3 e che integrano le condizioni di cui al comma 4, lettera b). Intervendendo sul comma 9 viene prevista, ai fini del calcolo dell'imposta dovuta, la detraibilità anche dell'imposta pagata a titolo di imposta minima nazionale equivalente, definita nell'allegato A del Decreto di recepimento della Direttiva (UE) 2022/2523, dovuta dal soggetto controllato non residente nella misura individuata al comma 4-bis.</p>
Art. 5	<p>Disallineamento da ibridi</p> <p>Per effetto delle modifiche apportate al comma 3 dell'art. 61, D.Lgs. n. 209/2023, con riferimento ai periodi di imposta anteriori a quello in vigore al 29 dicembre 2023, si applicano le previsioni contenute nel comma 6-bis dell'art. 1, D.Lgs. n. 471/1997, se la documentazione ivi indicata è predisposta, con data certa, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativo al periodo di imposta in corso alla data di approvazione del Decreto MEF e se la violazione non è stata già constatata e comunque non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati hanno avuto formale conoscenza; non sono ripetibili le somme versate, ivi incluse quelle versate a titolo di sanzioni, a seguito di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997.</p>
Art. 6	<p>Proroga e sanatoria delle delibere approvative del Prospetto IMU</p> <p>Per il solo 2025, derogando a quanto previsto dall'art. 1, comma 169, Legge n. 296/2006, i Comuni che non hanno adottato entro il 28 febbraio 2025 la delibera di approvazione del prospetto delle aliquote dell'IMU, secondo le modalità previste dall'art. 1, comma 757, Legge n. 160/2019, inclusi i Comuni che hanno adottato nel termine del 28 febbraio 2025 la delibera relativa alle aliquote IMU senza l'elaborazione del prospetto, ai sensi del predetto comma 757, possono approvare entro il 15 settembre 2025 le suddette delibere, redatte tramite l'applicazione informatica disponibile nel portale del federalismo fiscale. Sono in ogni caso valide le delibere di approvazione del prospetto adottate, secondo le modalità previste dall'art. 1, comma 757, Legge n. 160/2019, tra il 1° marzo 2025 e il 18 giugno 2025.</p>
Art. 7	<p>Agevolazioni per il biodiesel</p> <p>Modificando l'art. 3-quinquies, comma 2-bis, D.L. n. 57/2023, il programma pluriennale relativi alle agevolazioni in materia di accisa previste per il gasolio dal D.Lgs. 504/1995, ha una durata di 6 anni decorrenti dalla data di pubblicazione del Decreto previsto dal successivo comma 2-ter, con cui è previsto che devono essere stabilite le modalità di applicazione delle agevolazioni previste dal comma 2-bis, nonché di fornitura all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli delle risultanze delle verifiche sul rispetto dei criteri di sostenibilità. Infine, il nuovo comma 2-bis.1, stabilisce che le disposizioni del comma 2-bis si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Reg. n. 651/2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108, TFUE.</p>
Art. 8	<p>Decorrenza delle disposizioni fiscali del Terzo settore</p> <p>Viene stabilito che la disciplina fiscale prevista dal D.Lgs. n. 117/2017 entrerà in vigore a partire dal periodo d'imposta 2026.</p>
Art. 9	<p>Reverse charge nei settori del trasporto e movimentazione merci e dei servizi di logistica</p> <p>Viene modificato l'art. 17, comma 6, lett. a-quinquies), D.P.R. n. 633/1972, prevedendo che la deroga del precedente comma 5 si applica anche alle prestazioni di servizi, diverse da quelle di</p>

	<p>cui alle precedenti lettere da a) fino ad a-quater), effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica.</p> <p>L'efficacia della disposizione è subordinata al rilascio dell'autorizzazione di una misura di deroga comunitaria.</p> <p>In attesa della deroga, l'opzione del prestatore e del committente affinché il pagamento dell'IVA sulle prestazioni rese sia effettuato dal committente in nome e per conto del prestatore, che è solidalmente responsabile dell'imposta dovuta, può essere esercitata nei rapporti tra l'appaltatore e gli eventuali subappaltatori. In tal caso, si applicano le disposizioni di cui al quarto periodo e resta ferma la responsabilità solidale dei subappaltatori per l'imposta dovuta.</p>
Art. 10	<p>Disposizioni in materia di split payment</p> <p>Con effetto a decorrere dal 1° luglio 2025 e in riferimento alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dalla medesima data, il meccanismo dello split payment non si applica alle operazioni nei confronti delle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti IVA.</p>
Art. 11	<p>Disposizioni in materia di accise</p> <p>Vengono apportate modifiche in relazione alle accise; in particolare viene introdotto il nuovo comma 4-bis nell'art. 8, D.Lgs. 43/2025, ai sensi del quale le disposizioni di cui all'art. 33-ter, comma 1, D.Lgs. 504/1995, hanno effetto a decorrere dal giorno successivo alla data di pubblicazione nella Gazzetta del Decreto di cui all'articolo 33-ter, comma 2, D.Lgs. 504/1995. Viene, per motivi di coordinamento modificato anche il comma 1.</p>
Art. 12	<p>Termini di presentazione delle dichiarazioni 2024</p> <p>Le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP il cui termine di presentazione scadeva il 31 ottobre 2024, si considerano tempestive se presentate entro l'8 novembre 2024.</p> <p>Inoltre, non si dà luogo al rimborso delle eventuali somme versate a titolo di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997.</p> <p>Le disposizioni del comma 1 non rilevano ai fini dell'art. 1, D.L. n. 167/2024, abrogato, con gli effetti ivi previsti, dall'art. 1, comma 2, Legge n. 189/2024.</p>
Art. 13	<p>Differimento per il 2025 dei termini di effettuazione dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni fiscali</p> <p>Viene disposta la proroga della scadenza dei versamenti derivanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA dal 30 giugno 2025 al 21 luglio 2025, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e lavoro autonomo interessati dall'applicazione degli ISA, compresi quelli aderenti al regime forfettario e al regime dei minimi. La proroga riguarda esclusivamente i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli ISA, che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal corrispondente decreto di approvazione (pari a 5.164.569 euro). Beneficiano della proroga anche i soggetti per i quali la compilazione dei modelli dichiarativi 2025 relativi al periodo di imposta 2024 dipendono direttamente dalla redazione della dichiarazione della società/associazione partecipata (quali società, associazioni e imprese soggette agli Isa) e che imputano il reddito per trasparenza ai sensi degli artt. 5, 115 e 116, TUIR (quindi, in particolare, società di persone, associazioni professionali, Srl in trasparenza e imprese familiari). Il differimento, senza applicazione di interessi, dal 30 giugno al 21 luglio interessa i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, dalla dichiarazione IRAP e dalla dichiarazione IVA.</p> <p>Sono compresi nella proroga:</p> <ul style="list-style-type: none"> - i contributi previdenziali che vengono liquidati in dichiarazione nel quadro RR del modello Redditi PF 2025; - le imposte sostitutive; - la cedolare secca; - l'IVIE; e - l'IVAFE. <p>I versamenti che fruiscono della proroga potranno essere effettuati entro il 21 luglio 2025, senza alcuna maggiorazione a titolo di sanzioni o interessi. È, inoltre, possibile effettuare i versamenti a titolo di saldo 2024 e primo acconto 2025 con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo entro il 20 agosto 2025.</p> <p>Per quanto riguarda le società di capitali, essendo prevista la facoltà (a fronte di specifica clausola statutaria) di approvare il bilancio dell'esercizio 2024 entro 180 giorni dalla chiusura dello stesso,</p>

	per le società di capitali che hanno approvato il bilancio d'esercizio in data pari o successiva al 1° giugno 2025, i versamenti derivanti dal modello Redditi SC 2025 devono essere effettuati ordinariamente entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio (cioè entro il 31 luglio 2025).
Art. 14	Decorrenza delle disposizioni in materia di imprese sociali Viene stabilito che la disciplina fiscale previste dal D.Lgs. n. 112/2017 entreranno in vigore a partire dal periodo d'imposta 2026.

Informative e news per gli associati

MODIFICHE IVA DEL D.L. N. 84/2025

Il D.L. n. 84/2025, introduce 2 importanti modifiche alla disciplina IVA dello split payment (art. 17-bis, D.P.R. n. 633/1972) e dell'inversione contabile (art. 17, D.P.R. n. 633/1972).

Split payment

Dal 1° luglio 2025 le società quotate sono uscite dal perimetro soggettivo di applicazione dello split payment, e a tal fine assume particolare rilevanza il momento di emissione della fattura elettronica. L'istituto dello split payment (art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972), introdotto in Italia per contrastare l'evasione dell'IVA, prevede che per le operazioni effettuate nei confronti di determinati soggetti (tra cui, fino al 30 giugno 2025, le società quotate nell'indice FTSE MIB) l'IVA venga versata direttamente dall'acquirente all'Erario, anziché dal fornitore. L'art. 10, D. L. 84/2025, recependo la decisione UE 2023/1552, ha abrogato la lettera d) del comma 1-bis dell'art. 17-ter, D.P.R. 633/1972, escludendo così le società quotate dal perimetro dello split payment a partire dallo scorso 1° luglio 2025.

L'aspetto più importante riguarda l'individuazione della data di emissione della fattura elettronica come elemento discriminante per stabilire se un'operazione debba essere assoggettata o meno allo split payment. In particolare, la data riportata nel campo "data" della fattura elettronica rappresenta lo spartiacque tra il vecchio e il nuovo regime. Tuttavia, la sola data formale non è sufficiente: occorre, infatti, considerare anche il momento di effettuazione dell'operazione e l'esigibilità dell'imposta, elementi che possono incidere sulla corretta individuazione del regime applicabile.

Operativamente, per i fornitori delle società quotate è necessario distinguere tra fatture immediate e fatture differite:

- nel primo caso (fattura immediata) il documento deve essere emessa entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione (consegna del bene o incasso del corrispettivo). Se la consegna è avvenuta il 30 giugno 2025, la fattura può essere emessa fino al 12 luglio, ma l'operazione rientra nel regime dello split payment in quanto la data di emissione deve risultare non oltre il 30 giugno;
- nel secondo caso (fattura differita) il documento può essere emesso entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ma la data da indicare deve corrispondere all'ultima operazione del mese di riferimento o, convenzionalmente, alla fine del mese stesso. In tal modo, la fattura differita relativa a operazioni di giugno 2025, anche se emessa a luglio, rientrerà nello split payment in quanto si tratta di operazioni effettuate in un periodo (giugno 2025) in cui il regime è ancora applicabile per le operazioni effettuate nei confronti delle predette società quotate.

La modifica introdotta dal D.L. n. 84/2025 non intacca gli altri soggetti destinatari del regime di scissione dei pagamenti, per i quali è quindi necessario anche dopo il 30 giugno 2025, applicare le stesse regole già in essere alla predetta data.

Reverse charge

Il D.L. n. 84/2025 elimina i vincoli oggettivi previsti dalla precedente normativa (Legge n. 207/2024), che limitavano il reverse charge ai soli casi con prevalente impiego di manodopera presso il committente e utilizzo di beni strumentali riconducibili a quest'ultimo. Queste condizioni, di fatto inapplicabili alla maggioranza dei contratti di trasporto, vengono sostituite da un criterio universale:

- il meccanismo si applica ora a tutte le prestazioni di autotrasporto merci e logistica, indipendentemente dalle modalità operative o dalla struttura contrattuale;
- l'estensione include appalti, subappalti e affidamenti a consorziati, uniformando il trattamento fiscale lungo l'intera filiera.

In attesa del via libera europeo (previsto dall'art. 395, Direttiva n. 2006/112/CE), il Decreto istituisce un regime opzionale triennale:

- committente e prestatore possono concordare che il versamento IVA sia effettuato direttamente dal committente entro il giorno 16 del mese successivo alla fattura;
- il prestatore rimane solidalmente responsabile dell'imposta, senza possibilità di compensazione;
- i subappaltatori possono aderire autonomamente all'opzione, indipendentemente dalle scelte degli altri soggetti della filiera.

Il D.L. n. 84/2025 segna un passo decisivo verso un sistema IVA più robusto nel trasporto merci, sebbene la sua efficacia piena dipenda dalla ratifica comunitaria. Le imprese devono prepararsi a gestire il regime transitorio, valutando l'opzione in un'ottica di efficienza e riduzione del rischio.

Informative e news per gli associati

AI FINI DELL'APPLICAZIONE DEL REGIME IVA DI ESENZIONE, L'AGENZIA DISTINGUE TRA PRESTAZIONI SANITARIE E PRESTAZIONI SOCIO-ASSISTENZIALI

Con riferimento alle entità (associazioni, fondazioni, cooperative sociali, imprese sociali, ecc.) che operano in ambito sanitario, socio-sanitario e socio-assistenziale, non sempre risulta agevole definire il corretto ambito di applicazione delle specifiche ipotesi di esenzione previste dai punti 18) e 27-ter) dell'art. 10, D.P.R. n. 633/1972, considerato che le stesse “combinano” aspetti sia di carattere oggettivo che soggettivo ai fini della loro applicazione.

In particolare, sono ritenute meritevoli dell'applicazione della disciplina di esenzione ai sensi delle richiamate disposizioni:

- le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona rese nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'art. 99, Testo unico delle leggi sanitarie, approvato con R.D. n. 1265/1934, ovvero individuate con decreto del Ministro della salute, di concerto con il MEF (punto 18);
- le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani e inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'art. 41, Legge n. 833/1978, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da enti del Terzo settore di natura non commerciale (punto 27-ter).

Recentemente, con la risposta alla istanza di interpello n.163/E/2025 l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di affrontare il caso di una Fondazione il cui scopo e finalità prevalente è promuovere interventi e prestazioni sanitarie unitamente a iniziative nel settore dell'assistenza sanitaria e socio-sanitaria e che ha ottenuto l'accreditamento dalla Regione per lo svolgimento delle attività di cure domiciliari, stipulando un contratto di scopo per prestazioni a carico del Servizio Sanitario Nazionale (in breve SSN) per gli ultrasessantacinquenni. Nell'ambito della citata attività di cure domiciliari (considerata socio sanitaria), sono previsti:

- interventi in solvenza (cioè a pagamento);
- interventi a carico del SSN per gli ultrasessantacinquenni

e vi rientrano:

- prestazioni mediche, infermieristiche, fisioterapiche, di assistenza psicologica erogate da soggetti iscritti ai relativi Albi;

- prestazioni della cura alla persona erogate da Operatori Socio Sanitari (in breve OSS), soggetti non iscritti in alcun Albo (prestazioni che rappresentano una parte minoritaria delle cure domiciliari, tali da potersi considerare accessorie alle prestazioni principali, che sono invece sanitarie).

Nel valutare il trattamento (di esenzione piuttosto che di imponibilità) applicabile alle 2 descritte tipologie di operazioni, l'Agenzia delle Entrate, fornisce valutazioni in merito ai criteri da seguire al fine di trattare la prestazione come "unica" (e quindi con il medesimo trattamento fiscale), piuttosto che 2 o più prestazioni autonome che devono essere pertanto valutate separatamente (ciascuna con il proprio trattamento fiscale).

Richiamando la precedente risposta a interpello n. 118/E/2020 l'Agenzia delle Entrate afferma che:

"Per decidere, ai fini dell'IVA, se una prestazione di servizi che è composta da più elementi debba essere considerata come una prestazione unica o come due o più prestazioni autonome che devono essere valutate separatamente, si deve tener conto della duplice circostanza che, da un lato, dall'art. 2, n. 1, della sesta direttiva 77/388 discende che ciascuna prestazione di servizi dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. (...)".

Non ravvisando, nel caso della Fondazione in precedenza descritto, la sussistenza di una prestazione prevalente rispetto ad altre a essa accessorie, apparendo tutte egualmente rilevanti, l'Agenzia delle Entrate conclude che le richiamate prestazioni di carattere sanitario e socio-assistenziali debbano essere valutate separatamente. Indi per cui ritiene che:

- alle prestazioni erogate dalla Fondazione per il tramite degli operatori abilitati all'esercizio delle professioni sanitarie, sia nell'ambito di interventi in solvenza che a carico del SSN per gli ultrasessantacinquenni, sia applicabile l'esenzione IVA di cui all'art. 10, comma 1, n.18), D.P.R. n. 633/1972;
- alle prestazioni rese dalla Fondazione per il tramite degli operatori socio-sanitari (OSS), sia nell'ambito di interventi in solvenza che a carico del SSN per gli ultrasessantacinquenni, non possa essere applicata l'esenzione IVA di cui all'art. 10, comma 1, n. 18), D.P.R. n. 633/1972, non essendo gli OSS riconducibili a soggetti abilitati all'esercizio delle professioni sanitarie;
- a tali ultime prestazioni non può neppure trovare applicazione l'ipotesi di esenzione prevista dal successivo n.27-ter) del citato art. 10, D.P.R. n. 633/1972, atteso che la Fondazione in questione non può essere qualificata come "ente avente finalità di assistenza sociale", in quanto, come dalla stessa dichiarato, le prestazioni dalla stessa svolte "vengano considerate prestazioni socio sanitarie da parte della sanità pubblica non con riferimento alla tipologia e alla prevalenza dei servizi svolti, ma solo al fatto che sono prestazioni da svolgersi presso l'abitazione del richiedente [...]; questo nulla toglie al fatto che la prestazione è e rimane quella della professione sanitaria.[...]".

Informative e news per gli associati

NUOVI CHIARIMENTI PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

La risposta a interpello n. 171/E/2025 dell'Agenzia delle Entrate contiene importanti chiarimenti in relazione alle nuove regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo, con particolare riguardo al "nuovo" principio di onnicomprensività nell'art. 54, TUIR. Tre quesiti sono stati avanzati da un'associazione professionale tra commercialisti in merito al trattamento fiscale di interessi attivi da conto corrente, premio di assicurazione professionale riaddebitato e differenziale da cessione di bonus edilizi.

1

In relazione al primo aspetto, l'Agenzia delle Entrate richiama il nuovo comma 3-bis dell'art. 54, TUIR (introdotto dal D.L. n. 84/2025), secondo cui *"gli interessi e gli altri proventi finanziari di cui al capo III, percepiti nell'esercizio di arti e professioni, costituiscono redditi di capitale"* e non concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo. Pertanto, tali interessi sono tassati con ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ai sensi dell'art. 26, D.P.R. 600/1973, e non vanno inclusi tra i ricavi professionali.

2

Passando al secondo aspetto, l'associazione, stipulando una polizza professionale per sé e altri soggetti, sostiene il premio e poi riaddebita pro-quota la spesa ai coassicurati. L'Agenzia delle Entrate conferma, in linea con quanto già previsto per il riaddebito degli spazi comuni, che solo la quota di premio rimasta effettivamente a carico dell'associazione è deducibile dal reddito di lavoro autonomo, mentre le somme incassate a titolo di riaddebito non costituiscono provento rilevante ai fini del reddito di lavoro autonomo, in quanto non percepite in relazione all'attività artistica o professionale.

3

Per quanto riguarda l'ultimo quesito, l'associazione ha acquistato un credito d'imposta da bonus edilizi a un prezzo inferiore al valore nominale. Chiede se il differenziale (utile) sia tassabile come reddito di lavoro autonomo e in quale periodo d'imposta vada imputato. L'istante ritiene che il differenziale non sia imponibile, non essendo corrispettivo di prestazione professionale, e che, se tassabile, debba essere imputato per cassa al momento dell'utilizzo in compensazione. L'Agenzia delle Entrate, richiamando anche la precedente risposta a interpello n. 472/E/2023 (che all'epoca aveva escluso dal reddito tale differenziale in presenza del vecchio testo dell'art. 54, TUIR), precisa che con il nuovo principio di onnicomprensività, assumono rilevanza tutte le somme e valori percepiti *"in relazione all'attività artistica o professionale"*, con la conseguenza che il valore

nominale del credito utilizzato in compensazione e il relativo costo di acquisto concorrono alla determinazione del reddito di lavoro autonomo. In merito al momento di imputazione (in base al principio di cassa), il costo è deducibile nell'anno di acquisto, mentre il valore nominale rileva per cassa negli anni di utilizzo in compensazione.

Informative e news per gli associati

INDIVIDUATE LE DISPOSIZIONI DI COORDINAMENTO FISCALE IRES E IRAP CON RIFERIMENTO ALLE REGOLE CONTABILI DEL NUOVO OIC 34

Il MEF, con Decreto del 27 giugno 2025, pubblicato sul proprio sito internet, in attuazione dell'art. 4, comma 7-*quinquies*, D. Lgs. n. 38/2005, ha individuato le disposizioni di coordinamento fiscale delle basi imponibili IRES e IRAP con riferimento alle regole contabili derivanti dall'adozione del nuovo OIC 34 "Ricavi", e alle modifiche ai principi contabili nazionali OIC 16 e OIC 31. Per effetto di quanto previsto dall'art. 7, comma 1, le disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta relativo al primo esercizio di adozione, rispettivamente, dell'OIC 34 e delle modifiche agli OIC 16 e OIC 31.

Costi per l'ottenimento del contratto

L'art. 2, stabilisce la deducibilità ai sensi dell'art. 108, TUIR, dei costi per l'ottenimento del contratto di vendita, iscritti nelle immobilizzazioni immateriali, ai sensi del par. A.13 dell'Appendice A dell'OIC 34. Si ricorda che tali costi sono iscritti nelle immobilizzazioni immateriali solo se:

- sono sostenuti specificatamente per un contratto di vendita;
- l'ottenimento del contratto è ragionevolmente certo; e
- tali costi sono recuperabili tramite il contratto di vendita.

Tuttavia, se si tratta di costi ricorrenti o di importo irrilevante gli stessi possono essere rilevati come costo direttamente a conto economico quando sostenuti.

Corrispettivi variabili

L'art. 3, coordina la nuova rappresentazione contabile delle operazioni commerciali, regolate con "*corrispettivo variabile*" prevista dall'OIC 34, con il mantenimento, in deroga al principio di derivazione rafforzata, della classificazione fiscale di "*accantonamento*" per le penali legali e contrattuali, in linea con le disposizioni di cui all'art. 2, comma 2, D.M. n. 48/2009 e dell'art. 9, D.M. 8 giugno 2011, applicabili in virtù dell'art. 2, D.M. 3 agosto 2017.

In particolare, si stabilisce la concorrenza delle variazioni del corrispettivo di cui al par. 15 dell'OIC 34, derivanti da penali legali e contrattuali, alla formazione del reddito nell'esercizio in cui diventa certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare delle penali stesse. Si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di previa imputazione a Conto economico richiesti dall'art. 109, comma 4, TUIR.

Per effetto di quanto stabilito dall'art. 5, tali disposizioni si applicano anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta IRAP.

Vendita con reso

L'art. 4, prevede che l'importo rilevato in base alla corretta applicazione del par. 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. Si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di previa imputazione a Conto economico richiesti dall'art. 109, comma 4, TUIR.

Per effetto di quanto stabilito dall'art. 5, tali disposizioni si applicano anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta IRAP.

Costi di smantellamento e di rimozione dei cespiti

L'art. 6, prevede che i costi di smantellamento e rimozione del cespite o ripristino del sito di cui al par. 40A dell'OIC 16, se capitalizzati, si comprendono nel costo fiscale dei beni, determinato ai sensi dell'art. 110, TUIR; inoltre, gli stessi si considerano ammortamenti deducibili ai sensi degli art. 102 e 103, comma 2, TUIR. Tali criteri si rendono applicabili anche agli aggiornamenti di stima dei costi ivi indicati, capitalizzati ai sensi del secondo periodo del par. 19A dell'OIC 31.

Ai fini IRAP, i costi di smantellamento e rimozione del cespite o ripristino di cui sopra si considerano inclusi tra le voci relative agli ammortamenti.

Gli aggiornamenti di stima dei costi, di cui sopra, imputati a Conto economico ai sensi del terzo periodo del par. 19A dell'OIC 31, si considerano costi iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti non deducibili ai sensi dell'art. 9, comma 3, D.M. 8 giugno 2011, ai fini delle imposte sui redditi e IRAP, e rilevano ai fini fiscali nell'esercizio in cui diventa certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo il relativo ammontare.

Nel caso in cui gli aggiornamenti di stima non sono stati imputati al Conto economico in una voce separata rispetto agli ammortamenti, ai fini fiscali, deve essere determinato, in ogni caso, il valore attuale dell'obbligazione relativa allo smantellamento e rimozione del cespite o ripristino del sito; a tal fine, il costo relativo al trascorrere del tempo è determinato in misura pari al 5% dell'ammontare dei costi di cui sopra e ripartito per quote costanti, in ciascun periodo d'imposta, nel corso del periodo di ammortamento.

Le presenti regole si applicano anche ai soggetti che redigono il bilancio in base agli IAS. In tal caso, l'art. 7, stabilisce che si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023; inoltre, per tali soggetti sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione della base imponibile, generati dall'applicazione delle norme fiscali, ai fini IRES e IRAP, coerenti con le disposizioni di cui al presente Decreto. Per i periodi d'imposta precedenti a quello di prima

applicazione, sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione del reddito complessivo ai fini delle imposte sui redditi e IRAP, relativi ai medesimi periodi d'imposta, derivanti dall'applicazione delle disposizioni vigenti in tali periodi, anche se non coerenti con quanto disposto all'art. 6.

Informative e news per gli associati

AUTO A USO PROMISCOUO ASSEGNATA AL DIPENDENTE DOPO IL 30 GIUGNO 2025

Auto a uso promiscuo assegnata al dipendente dopo il 30 giugno 2025 tassata secondo il «valore normale» anche se ordinata e concessa con contratto stipulato nel 2024. **A confermare tale posizione interpretativa è l'agenzia delle Entrate con la risposta a interpello 192/2025.**

Dall'anno 2025 abbiamo tre regimi fiscali applicabili.

Ai veicoli che, a decorrere dal 1° gennaio 2025, siano immatricolati, oggetto di contratti di concessione in uso promiscuo e consegnati al dipendente si applicherà la nuova disciplina prevista dalla legge di Bilancio 2025 che consiste nell'utilizzo dei seguenti coefficienti fiscali di tassazione:

10% in caso di attribuzione di veicoli elettrici a batteria;

20% in caso di assegnazione di veicoli elettrici plug-in ibridi;

50% in tutti gli altri casi (veicoli a metano, gpl, idrogeno, benzina, gasolio e gli ibridi Hev).

Ai veicoli concessi in uso promiscuo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024 e ai veicoli ordinati dai datori di lavoro entro il 31 dicembre 2024 e concessi in uso promiscuo dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025 è applicabile la disposizione in essere al 31 dicembre 2024, secondo la quale l'imponibile è determinato con i seguenti coefficienti fiscali:

25% per veicoli con emissioni di Co2 fino a 60 g/km;

30% per quelli tra 61 e 160 g/km;

50% per la fascia 161-190 g/km;

60% per oltre 190 g/km.

Alle restanti fattispecie è applicabile il terzo, e più sfavorevole, regime di tassazione nel quale l'imponibile è determinato secondo il «valore normale» del bene in base all'articolo 9 del Tuir, ossia prendendo a riferimento, ad esempio, il canone di leasing o del noleggio pagato dal datore di lavoro al netto dell'indennità chilometrica relativa ai chilometri percorsi per il datore di lavoro.

Tale regime, pertanto, si applicherà al caso affrontato dal Fisco con l'interpello n. 192 ossia **all'auto aziendale ordinata e concessa in uso promiscuo con contratto stipulato entro il 31 dicembre 2024 ma assegnata in data successiva al 30 giugno 2025.** A tale fattispecie, infatti, non potrà essere applicabile la disciplina in essere al 31 dicembre 2024, in quanto l'auto è consegnata dopo il primo semestre del 2025, né la disciplina introdotta dal 1° gennaio 2025 dalla legge di Bilancio in quanto il contratto di assegnazione è stato sottoscritto nel 2024.

Informative e news per gli associati

CREDITI R&S, RESTA IL NODO DELLA NOVITÀ ASSOLUTA E RELATIVA

Le recenti sentenze della Cgt di secondo grado della Lombardia e l'atto di indirizzo del Mef di inizio luglio hanno portato nuova speranza alle moltissime aziende coinvolte nella annosa questione dei crediti di imposta ricerca e sviluppo per le attività svolte nel periodo 2015/2019.

Il tema dirimente del requisito della «novità assoluta» oppure della «novità relativa», elemento essenziale per l'ammissibilità alla fruizione del beneficio fiscale per le attività svolte nel periodo 2015/2019, è stato affrontato dalle recenti sentenze della Cgt Lombardia (n. 1482 del 16 giugno 2025 e n. 883 del 4 aprile 2025) a favore di una netta interpretazione di tipo relativo. Ciò significa che si considerano ammissibili al credito d'imposta quei lavori finalizzati alla realizzazione o all'introduzione di prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa e non rispetto al mercato, ovvero che perseguono (anche) il progresso o avanzamento delle conoscenze o delle capacità proprie di una singola impresa e non invece (solo) un progresso o un avanzamento delle conoscenze o delle capacità generali in un campo scientifico o tecnologico.

Con l'Atto di indirizzo del 1° luglio 2025, il Ministero dell'Economia e delle Finanze è intervenuto in modo decisivo su una delle aree più controverse del diritto tributario degli ultimi anni: la distinzione tra **crediti d'imposta non spettanti e crediti inesistenti**.

L'obiettivo è duplice: da un lato, offrire certezza interpretativa a contribuenti; dall'altro, armonizzare la normativa alle esigenze di proporzionalità sanzionatoria e garantismo, anche in vista della recente riforma fiscale avviata con il D.lgs. 87/2024.

Quindi l'atto di indirizzo del Mef del 1° luglio, oltre a fornire una distinzione tra i crediti inesistenti ed i crediti non spettanti, fa rientrare in tale seconda fattispecie, citandoli espressamente come esempio, i crediti d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e innovazione estetica. L'Atto chiarisce che tale non spettanza si verifica «quando, ferma restando la sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi specificamente individuati nella normativa di riferimento, il credito d'imposta difetta di ulteriori elementi o qualità individuate da fonti tecniche di dettaglio non specificamente richiamate dalla normativa, primaria e secondaria, dell'agevolazione». Il riferimento al Manuale di Frascati e alle circolari/risposte dell'amministrazione finanziaria è evidente.

Con l'intervento normativo e l'atto di indirizzo, la distinzione viene formalizzata su un piano tanto sostanziale quanto sanzionatorio. La definizione di credito inesistente è oggi più oggettiva e precisa: riguarda i casi in cui il credito è privo dei requisiti oggettivi o soggettivi richiesti dalla normativa.

La riforma ha introdotto definizioni normative puntuali delle due categorie di credito, con implicazioni dirette non solo sul piano sanzionatorio, ma anche in termini di certezza del diritto. I crediti non spettanti sono formalmente esistenti, ma utilizzati in modo non conforme alle regole di fruizione: tempi, limiti quantitativi, vincoli tecnici non rispettati o inadempienze amministrative che non incidono sull'esistenza del credito, ma ne precludono la legittima compensazione.

Pertanto viene recepito l'orientamento della Corte di Cassazione (sentenza n. 34419/2023), che già aveva indicato questa direzione. A questi si aggiungono i crediti fraudolenti, ossia quelli costruiti mediante documentazione falsa o artifici simulativi, nonché quelli rilevabili già nei controlli automatici o formali.

Viene rimarcata l'importanza dell'istituto della certificazione (articolo 23, comma 2, del Dl 73/2022) che, attestando la qualificazione tecnica degli investimenti effettuati o da effettuare, riduce o meglio, annulla, i contenziosi con l'amministrazione finanziaria fornendo certezza del diritto.

Il diverso inquadramento comporta poi sanzioni significativamente differenziate, sia sotto il profilo amministrativo che penale.

In ambito amministrativo, i crediti inesistenti sono soggetti a una sanzione del 70% dell'importo, elevabile fino al 140% in caso di frode documentale; per i non spettanti, la sanzione è pari al 25%, riducibile a 250 euro quando la violazione è puramente formale e sanata entro i termini previsti dalla legge.

In ambito penale, entrambi i casi sono punibili oltre la soglia di 50.000 euro: per i crediti inesistenti, la reclusione va da 1 anno e 6 mesi a 6 anni; per quelli non spettanti, da 6 mesi a 2 anni, con esclusione della punibilità in caso di obiettiva incertezza tecnica sui presupposti della spettanza.

Le principali scadenze

PRINCIPALI SCADENZE DAL 25 LUGLIO AL 25 AGOSTO 2025

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 25 luglio 2025 al 25 agosto 2025, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori Associati che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

venerdì 25 luglio

Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrali

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente. Scade oggi anche il termine per l'invio degli elenchi riepilogativi da parte dei soggetti tenuti all'obbligo con cadenza trimestrale, relativamente alle operazioni del secondo trimestre.

giovedì 31 luglio

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di giugno.

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di maggio.

Modello TR

Scade oggi il termine per la presentazione della richiesta di rimborso o utilizzo in compensazione del credito Iva trimestrale relativo al secondo trimestre 2025.

mercoledì 20 Agosto 2025

Soggetti Isa - Saldo Iva 2024 con la maggiorazione 0,4%

Soggetti Isa - Mod. Redditi/Irap - Saldo 2024 e 1° acconto con maggiorazione dello 0,4%

Soggetti Isa - Adeguamento Isa con maggiorazione 0,4%

Soggetti Isa - Affrancamento straordinario delle riserve - 1° rata con lo 0,4%

Soggetti Isa - Diritto annuale CCIAA con maggiorazione 0,4%

Versamento Iva di luglio / 2° trimestre

Enasarco: versamento su provvigioni maturate nel 2°

Versamento ritenute/contributi previdenziali del mese di luglio

Premio INAIL - 3° rata
Versamenti IVS fissi 2° rata dell'anno in corso

lunedì 25 Agosto 2025

Intrastat operazioni di Luglio.