



NEWS

Euroconference

Edizione di giovedì 16 Ottobre 2025

CASI OPERATIVI

La riassegnazione della vettura in uso promiscuo potrebbe comportare la necessità di considerare il valore normale

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La variazione del modello 730/2025 presentato

di **Laura Mazzola**

IVA

Divieto di utilizzo del plafond per i beni/servizi con IVA indetraibile

di **Marco Peirolo**

REDDITO IMPRESA E IRAP

La certificazione del prospetto ZES

di **Luigi Scappini**

ISTITUTI DEFLATTIVI

Perdite di periodo del consolidato non utilizzate: da richiedere entro il termine di proposizione del ricorso

di **Gianfranco Antico**

CASI OPERATIVI

La riassegnazione della vettura in uso promiscuo potrebbe comportare la necessità di considerare il valore normale

di Euroconference Centro Studi Tributari

webinar gratuito

ESPERTO AI Risponde - Ravvedimento operoso

28 ottobre alle 11.00 - iscriviti subito >>



Alfa S.r.l. aveva acquistato nel 2019 una vettura da dare in uso promiscuo al dipendente Mario Rossi.

Nel 2025 Mario Rossi si è licenziato, restituendo la vettura in questione.

Poiché si tratta di un veicolo ancora in buone condizioni essa viene concessa al dipendente Luigi Bianchi.

Come deve essere determinato il benefit relativo all'impiego privato della vettura in capo a quest'ultimo? Può essere utilizzata la disciplina transitoria introdotta dal D.L. n. 19/2025? E' rilevante il fatto che la nuova assegnazione sia avvenuta entro il 30 giugno 2025 ovvero oltre tale data?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)

**FiscoPratico**

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La variazione del modello 730/2025 presentato

di Laura Mazzola




Scopri le soluzioni e i servizi 730 di TeamSystem!

Compila il form e ricevi la guida "Decreto Fiscale 2025"

[Scopri di più >](#)



L'**integrazione del modello 730/2025**, a seguito della mancata indicazione di tutti gli elementi o, diversamente, dell'indicazione di elementi non corretti, **può avvenire con diverse modalità**.

Le **ipotesi** possono essere le seguenti:

- **integrazione** della dichiarazione che comporta un **maggior credito, un minor debito o un'imposta invariata**;
- **integrazione** della dichiarazione in merito esclusivamente ai **dati del sostituto d'imposta**;
- **integrazione** della dichiarazione che, oltre a comportare un maggior credito, un minor debito o un'imposta invariata, prevede la **modifica dei dati del sostituto d'imposta**;
- **integrazione** della dichiarazione che comporta un **minor credito o un maggior debito**.

Nella prima ipotesi, ossia **integrazione della dichiarazione che comporta un maggior credito, un minor debito o un'imposta invariata**, il contribuente può, alternativamente, **scegliere**:

- di **presentare**, tramite un professionista abilitato o un centro di assistenza fiscale, un **nuovo modello 730/2025**, completo di tutte le sue parti ed **integrato con i nuovi dati, entro e non oltre il 25 ottobre 2025**, indicando, all'interno del frontespizio, nella casella denominata "**730 integrativo**", il **codice "1"**;

CONTRIBUENTE					DATA CARICA EREDE		
DICHIARANTE	CONIUGE DICHIARANTE	DICHIARAZIONE CONGIUNTA	RAPPRESENTANTE O TUTORE O EREDE	GIORNO	MESE	ANNO	
CODICE FISCALE DEL CONTRIBUENTE (obbligatorio) Soggetto fiscalmente a carico di altri 730 integrativo (vedere istruzioni) 1				CODICE FISCALE (rappresentante o tutore o erede)			

- di **presentare un modello Redditi PF 2025 entro il termine del 31 ottobre 2025**,

inserendo, il *flag* all'interno della casella denominata **“Correttiva nei termini”** del frontespizio;

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Quadri aggiuntivi al modello 730	Comunicazione CPB	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-14r, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali	Dichiarazione rettificativa mod. 730/2025
							X					

- ovvero di **presentare un modello Redditi PF 2025 entro il termine previsto per la presentazione del modello Redditi PF relativo all'anno successivo**, inserendo il **codice “1”** all'interno della casella denominata **“Dichiarazione integrativa”** del frontespizio;

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Quadri aggiuntivi al modello 730	Comunicazione CPB	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-14r, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali	Dichiarazione rettificativa mod. 730/2025
								1				

- o, ancora, di **presentare un modello Redditi PF 2025 entro il quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione**, inserendo il **codice “1”** all'interno della casella denominata **“Dichiarazione integrativa”**.

Nella seconda ipotesi, ossia **integrazione della dichiarazione in merito esclusivamente ai dati del sostituto d'imposta**, il contribuente può **presentare, entro e non oltre il 25 ottobre 2025, un nuovo modello 730/2025** con l'indicazione, all'interno del frontespizio, nella casella denominata **“730 integrativo”**, del **codice “2”**.

CONTRIBUENTE					DATA CARICA EREDE		
DICHIARANTE	CONIUGE DICHIARANTE	DICHIARAZIONE CONGIUNTA	RAPPRESENTANTE O TUTORE O EREDE	GIORNO	MESE	ANNO	
CODICE FISCALE DEL CONTRIBUENTE (obbligatorio)	Soggetto fiscalmente a carico di altri	730 integrativo (vedere istruzioni)	730 senza sostituto	Situazioni particolari	CODICE FISCALE (rappresentante o tutore o erede)		
		2					

Nella terza ipotesi, ossia **integrazione della dichiarazione che, oltre a comportare un maggior credito, un minor debito o un'imposta invariata, prevede la modifica dei dati del sostituto d'imposta**, il contribuente può **presentare, entro e non oltre il 25 ottobre 2025, un nuovo modello 730/2025** con l'indicazione, all'interno del frontespizio, nella casella denominata **“730 integrativo”**, del **codice “3”**.



CONTRIBUENTE					DATA CARICA EREDE		
DICHIARANTE	CONIUGE DICHIARANTE	DICHIARAZIONE CONGIUNTA	RAPPRESENTANTE O TUTORE O EREDE	GIORNO	MESE	ANNO	
CODICE FISCALE DEL CONTRIBUENTE (obbligatorio)				CODICE FISCALE (rappresentante o tutore o erede)			
Soggetto fiscalmente a carico di altri		730 integrativo (vedere istruzioni)	730 senza sostituto	Situazioni particolari			
		3					

Infine, nella quarta ipotesi, ossia **integrazione della dichiarazione che comporta un minor credito o un maggior debito**, il contribuente deve **utilizzare il modello Redditi PF 2025 come indicato in precedenza**.

Si evidenzia che la **presentazione di una dichiarazione integrativa**, sia essa un nuovo modello 730/2025 o un modello Redditi PF 2025, **non sospende le procedure avviate con la consegna del modello 730 originario**.

Divieto di utilizzo del plafond per i beni/servizi con IVA indetraibile

di **Marco Peirola**

Master di specializzazione

IVA nei rapporti con l'estero

Scopri di più

La facoltà degli **esportatori abituali** di effettuare **acquisti e importazioni senza applicazione dell'IVA** soggiace a specifici **limiti di tipo oggettivo, riferiti ai beni/servizi**.

Per i **fabbricati e le aree fabbricabili**, l'acquisto o acquisizione mediante contratti di appalto aventi per oggetto la loro costruzione o di leasing è **espressamente vietato**, dall'[art. 8, comma 1, lett. c\), D.P.R. n. 633/1972](#).

Dato che l'utilizzo del plafond è ammesso, in via generale, per i **beni/servizi funzionali al ciclo economico dell'impresa**, l'esportatore abituale **può acquistare senza IVA i servizi relativi all'installazione degli impianti strettamente funzionali allo svolgimento dell'attività industriale**; sono esclusi, invece, i **servizi di installazione degli impianti che formano parte integrante dell'edificio e sono ad esso serventi**, per i quali trova applicazione il **meccanismo del reverse charge**, di cui all'[art. 17, comma 6, lett. a-ter\), D.P.R. n. 633/1972 \(principio di diritto n. 14/E/2019\)](#).

La limitazione relativa alle operazioni aventi per oggetto i fabbricati e le aree fabbricabili che non implicino l'effetto traslativo della proprietà è stata **disattesa dalla giurisprudenza nazionale**, per la quale se, per l'ordinamento interno, da un lato, **non costituiscono cessioni gli acquisti a titolo originario** e, dall'altro, **rientrano nel concetto di prestazioni di servizi le operazioni che consistono nell'esecuzione di un lavoro**, l'appalto che abbia a oggetto la realizzazione di un opificio industriale **non costituisce cessione**, in quanto l'acquisizione **avviene a titolo originario ed è diretta conseguenza dell'attività lavorativa dell'appaltatore** e, qualora sia eseguito a beneficio di un committente che rivesta la qualifica di esportatore abituale, si considera **non imponibile**, ai sensi del citato [art. 8, comma 1, lett. c\), D.P.R. n. 633/1972 \(Cass., n. 7504/2016\)](#).

Allo stesso modo, sempre secondo la giurisprudenza, per i **fabbricati acquisiti in base ad un contratto di leasing finanziario**, non è possibile **equiparare il predetto negozio giuridico alla cessione**. Infatti, il leasing finanziario, anche nella fase antecedente all'eventuale acquisto finale del bene, rientra nell'ambito delle **"prestazioni di servizi"**, soggette a imposta, ai sensi

dell'[art. 3, comma 1, D.P.R. n. 633/1972](#), e, a questo riguardo, la **circostanza che il contratto in esame preveda la clausola con la quale viene attribuita all'utilizzatore la facoltà**, alla scadenza del rapporto, **dell'acquisto in proprietà del bene locato non muta la natura dell'operazione**, che resta quella di una prestazione di servizi **fino a che non si realizzi l'eventuale effetto traslativo** (Cass. n. 23329/2013).

Un'ulteriore limitazione è prevista per i **beni/servizi per i quali l'imposta è indetraibile**, ai sensi degli [artt. 19 ss., D.P.R. n. 633/1972](#). Il divieto di utilizzo del plafond intende **evitare che i soggetti in possesso dello status di esportatore abituale possano acquistare**, senza pagamento dell'IVA, beni e/o servizi per i quali, diversamente, **sarebbero rimasti incisi dall'imposta** ([circolare n. 145/E/1998, par. 7](#)).

Coerentemente con questa indicazione, la stessa Amministrazione finanziaria ha precisato che, nell'ipotesi in cui l'indetraibilità, totale o parziale, sia **di tipo soggettivo**, discendendo dal **pro rata**, **l'esportatore abituale è tenuto a decurtare l'ammontare dell'imposta indetraibile dal plafond disponibile** ([circolare n. 145/E/1998, par. 7](#)).

Sempre a livello di prassi amministrativa, nell'ambito di Telefisco 2022, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in **caso di rilascio di dichiarazioni d'intento a fornitori che fatturano**, in regime di non imponibilità, operazioni relative a beni/servizi la cui imposta è **indetraibile** per l'esportatore abituale, si applica la **sanzione** di cui all'[art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997](#) (ora pari al 70% dell'imposta).

Inoltre:

- resta ferma la **responsabilità anche del cedente/prestatore**, qualora l'operazione sia oggettivamente indetraibile, essendo **esclusa**, in tale evenienza, la **possibilità di invocare la buona fede**;
- il cessionario/committente può **regolarizzare la violazione commessa** con le stese modalità indicate dalla prassi amministrativa ai **fini della regolarizzazione dello splafonamento** (si veda la [risoluzione n. 16/E/2017](#));
- in caso di **emissione dell'autofattura**, nessuna detrazione deve essere operata nel registro acquisti, trattandosi di beni/servizi **con imposta indetraibile**.

La **giurisprudenza** si è discostata da tale impostazione, affermando che **il titolo di non imponibilità resta precluso** se il bene ceduto è caratterizzato da una indetraibilità oggettiva in capo all'esportatore abituale, **a prescindere dalla circostanza che il divieto di detrazione sia totale o parziale** ([Cass., n. 15679/2024](#)).

Nella fattispecie esaminata, i giudici di legittimità hanno sostenuto che, nel caso in cui l'operazione abbia per oggetto la **cessione di autoveicoli**, il **trattamento di non imponibilità** può essere legittimamente applicato a condizione che il cedente sia in grado di **provare la sussistenza delle ipotesi eccezionali** per le quali è ammessa, da parte del cessionario, la **detrazione integrale dell'IVA**, di norma **limitata al 40%**.

In caso contrario, il cedente che abbia **indebitamente applicato il titolo di non imponibilità** per un bene con IVA anche solo in parte indetraibile è **responsabile dell'omessa applicazione dell'imposta, anche se in buona fede**, fermo restando che al cessionario è **irrogata la sanzione proporzionale**, di cui al citato [art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997](#).

A questo punto, sarebbe auspicabile che l'Amministrazione finanziaria chiarisse **se il regime di non imponibilità risulti precluso tout court** anche per i beni/servizi **a detraibilità IVA ridotta**, posto che l'indicazione resa sui limiti alla detrazione dovuti al *pro rata* porterebbe a ritenere che, anche in ipotesi di detrazione ridotta, l'esportatore abituale sia **tenuto a ridurre il plafond disponibile in misura corrispondente alla quota dell'imposta indetraibile**.

La certificazione del prospetto ZES

di **Luigi Scappini**

Seminario di specializzazione

Certificazione delle spese sostenute

Dal credito ZES e ZLS, al credito Transizione 5.0, alla R&S

Scopri di più

A partire dal 18 novembre 2025 ed entro il 2 dicembre 2025, le imprese che hanno effettuato investimenti in **beni strumentali nella ZES unica**, ammissibili al credito d'imposta disciplinato dall'[art. 16, D.L. n. 124/2023](#), esteso al 2025 dall'[art. 1, commi 485–491 Legge n. 207/2024](#), sono tenuti a inviare, all'Agenzia delle Entrate, a pena di decadenza dall'agevolazione, **una comunicazione integrativa** attestante **l'avvenuta realizzazione degli investimenti** indicati nella "comunicazione per la fruizione", **trasmessa dal 31 marzo 2025 al 30 maggio 2025**.

La comunicazione integrativa può essere inviata previo completamento, **entro il 15 novembre 2025**, di tutti gli investimenti agevolabili e previa **acquisizione della certificazione contabile del revisore legale**.

Infatti, il [comma 14, dell'art. 7, D.M. 17 maggio 2024](#) (decreto attuativo del credito d'imposta ZES) prevede che: «*Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, **l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili** e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa **devono risultare da apposita certificazione** rilasciata dal soggetto incaricato della **revisione legale dei conti**. Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all'art. 8 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39...omissis*».

A supporto dell'attività di certificazione del prospetto ZES, il **CNDCEC**, in collaborazione con la Fondazione nazionale dei commercialisti, ha sviluppato **uno strumento operativo**, pubblicato l'11 novembre 2024 e disponibile al seguente link <https://commercialisti.it/documenti-studio/certificazione-del-prospetto-zes/>.

Il documento contiene:

- un *fac simile* di **lettera di incarico**;
- un *fac simile* di **certificazione del prospetto ZES**;
- una **check list sui controlli** che il revisore deve effettuare nello svolgimento dell'incarico;

- un esempio di **lettera di attestazione** sottoscritta dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria, sulla **veridicità, correttezza e completezza del prospetto ZES** e sulla sua conformità alle scritture contabili e alla documentazione societaria.

Lo strumento operativo del CNDCEC prevede che, ai fini della certificazione, unitamente al prospetto ZES possa essere richiesta, a seconda dell'investimento effettuato, la **seguente documentazione**:

- copia dei **contratti relativi all'acquisto dei beni**, all'appalto di opere, alla locazione finanziaria;
- copia dei **documenti di trasporto dei beni**;
- copia delle **fatture elettroniche**;
- **l'evidenza contabile della rilevazione**;
- **estratto/brogliaccio del libro cespiti**, del libro giornale e del registro IVA, con evidenza dei beni acquistati e delle fatture registrate;
- **timesheet nominativi giornalieri**, sottoscritti dal legale rappresentante e dal consulente del lavoro o responsabile risorse umane;
- evidenza contabile della **rilevazione dei costi del personale**.

La **check list dei controlli** prevede verifiche di **natura contabile, documentale e di conformità** alla normativa civilistica, fiscale, **previdenziale e assistenziale**:

- controllare che gli investimenti siano correttamente **registrati nei registri IVA acquisti**, libro giornale e libro cespiti;
- verificare il **numero identificativo del sistema di interscambio** attribuito alle fatture d'acquisto;
- accertare che **non vi siano note di credito** emesse a storno delle fatture oggetto di certificazione;
- esaminare la presenza di **documenti giustificativi degli acquisti**, come fatture, contratti di acquisto o leasing, e ordini di fornitura;
- controllare che i **contratti siano firmati, dettagliati e coerenti** con le fatture e i documenti di trasporto (DDT);
- verificare l'effettivo pagamento o le **modalità di pagamento pattuite**;
- per i **beni immobili**, controllare atti notarili, **contratti di appalto e documenti tecnici** come rapporti di collaudo e stato avanzamento lavori;
- in caso di spese del personale, **verificare lettere di incarico**, timesheet, e **calcoli analitici del costo orario** e accertare che le **ore imputate al progetto siano coerenti** con le ore lavorabili e che non includano giorni festivi, ferie o malattia;
- verificare la **conformità dei documenti di costo** alla normativa civilistica, fiscale, previdenziale e assistenziale.

Il modello di comunicazione integrativa prevede l'indicazione, **nel quadro E, sezione II, degli estremi della certificazione contabile**.

Attenzione a **2 situazioni particolari**, che impongono **l'obbligo di trasmettere la certificazione contabile** e le **fatture di acconto emesse prima del 2025**, entro 30 giorni dalla data di pubblicazione del provvedimento recante la percentuale di riparto, **alla PEC creditoimpostazes@pec.agenziaentrate.it**:

- **investimenti non documentabili** tramite l'emissione di fatture elettroniche e/o acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria;
- **investimenti effettuati dal 1° gennaio 2025 al 15 novembre 2025 con acconti fatturati dal 20 settembre 2023 al 31 dicembre 2024.**

Il dato provvisorio, comunicato dal MEF alla Camera in risposta a un question time, riporta **prenotazioni per crediti d'imposta ZES di circa 11,4 miliardi di euro, rispetto a uno stanziamento annuo di 2,2 miliardi.**

Le risorse sarebbero, dunque, teoricamente insufficienti, anche se le comunicazioni trasmesse si riferiscono, per 10 miliardi e 844 milioni di euro, a **investimenti non realizzati né fatturati.**

Sarà il provvedimento del Direttore delle Entrate che annuncerà, **entro il 12 dicembre 2025**, la **percentuale di riparto** e l'ammontare di **credito ZES effettivamente spettante.**

Perdite di periodo del consolidato non utilizzate: da richiedere entro il termine di proposizione del ricorso

di Gianfranco Antico

Ai sensi dell'[art. 42, comma 4, D.P.R. n. 600/1973](#), il contribuente ha la facoltà di chiedere, tramite apposita istanza, che siano computate in **diminuzione dai maggiori imponibili**, derivanti dalle rettifiche accertate, le **perdite pregresse non utilizzate** fino a **concorrenza del loro importo**.

L'istanza deve essere presentata **compilando e inviando** in via telematica il **modello IPEA**, disponibile gratuitamente sul sito www.agenziaentrate.gov.it, **entro il termine per la proposizione del ricorso**.

La presentazione del modello IPEA sospende il termine per l'impugnazione dell'atto per un periodo di 60 giorni. In caso di presentazione del modello IPEA, l'ufficio che ha emesso l'atto, previo riscontro dell'utilizzabilità delle perdite richieste, **procede al ricalcolo** dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e **comunica l'esito** al contribuente, **entro 60 giorni** dalla **presentazione** telematica del **modello IPEA**. L'esito del ricalcolo non costituisce atto autonomo rispetto all'avviso di accertamento notificato (cfr. altresì [circolare n. 12/E/2016](#), secondo cui la sospensione del termine di impugnazione, prevista dal [comma 4 dell'art. 42, D.P.R. n. 600/1973](#), **vale per ogni tipo di ricorso**).

L'aspetto centrale delle regole introdotte risiede, da una parte, nella qualificazione delle **"perdite utilizzabili"**, e dall'altra parte, nell'introduzione del principio dello **scomputo prioritario ed automatico** delle **perdite relative al periodo d'imposta** oggetto di rettifica (cfr. [circolare n. 15/E/2017](#)).

Ricordiamo, altresì, che se il contribuente **presenta istanza di accertamento con adesione**, in forza di quanto disposto dall'[art. 6, comma 2, D.Lgs n. 218/1997](#), **nel corso del contraddittorio avviato il contribuente può presentare in via telematica il modello IPEA**, qualora non si sia già avvalso di tale facoltà a seguito della **notifica dell'avviso di accertamento** e **prima** della presentazione dell'istanza di **accertamento con adesione**. In tal caso, i termini per la proposizione del ricorso **sono sospesi di ulteriori 60 giorni**.

Nel caso di **adesione integrale al PVC**, ex [art. 5-quater, D.Lgs. n. 218/1997](#), evidenziamo che l'[art. 21, D.Lgs. n. 81/2025](#), è intervenuto sull'[art. 7, comma 1-ter, D.Lgs. n. 218/1997](#), prevedendo che **l'istanza per lo scomputo delle perdite**, di cui all'[art. 42, comma 4, D.P.R. n.](#)

[600/1973](#), deve essere presentata unitamente alla comunicazione di adesione; l'ufficio competente emette l'atto di definizione **scomputando le predette perdite dai maggiori imponibili**.

Relativamente alle rettifiche delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale, l'[art. 40-bis, D.P.R. n. 600/1973](#), prevede che le stesse siano effettuate **con unico atto**, notificato sia alla **consolidata** che alla **consolidante**, con il quale è determinata la **conseguente maggiore imposta** accertata riferita al **reddito complessivo globale** e sono **irrogate le sanzioni correlate**. La società consolidata e la consolidante sono **litisconsorti necessari**. Il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico estingue l'obbligazione sia se effettuato dalla **consolidata che dalla consolidante**.

Il successivo [comma 3, dell'art. 40-bis, D.P.R. n. 600/1973](#), consente alla consolidante di **chiedere** che siano computate in **diminuzione dei maggiori imponibili** derivanti dalle rettifiche operate **le perdite di periodo del consolidato non utilizzate**, fino a concorrenza del loro importo. A tal fine, la consolidante deve presentare un'apposita istanza, all'ufficio competente a emettere l'atto, **entro il termine di proposizione del ricorso**. In tale caso, il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso, sia per la consolidata che per la consolidante, per un periodo di **60 giorni**. L'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale **maggiore imposta dovuta**, degli **interessi e delle sanzioni correlate**, e **comunica l'esito** alla consolidata e alla consolidante, **entro 60 giorni dalla presentazione dell'istanza** (per alcuni casi particolari in ordine al regime di consolidato nazionale e utilizzo delle perdite si rinvia alla [circolare n. 2/E/2018](#)).

In ordine all'**accertamento con adesione**, l'[art. 21, D.Lgs. n. 81/2025](#), è intervenuto sull'[art. 9-bis, comma 2, D.Lgs. n. 218/1997](#), confermando, comunque, **la facoltà per la consolidante** di chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili **le perdite di periodo del consolidato non utilizzate**, fino a concorrenza del loro importo. Anche in questo caso, l'istanza per lo **scomputo delle perdite**, in caso di **adesione integrale al PVC**, deve essere presentata unitamente alla comunicazione di adesione di cui all'[art. 5-quater, D.Lgs. n. 218/1997](#), e l'ufficio competente emette l'atto di definizione **scomputando le stesse dal maggior reddito imponibile**.

In questo contesto, va collocata la recente pronuncia della **Corte di Cassazione** – [n. 24765/2025](#) – secondo cui è vero che l'[art. 40-bis, comma 3, D.P.R. n. 600/1973](#), permette alla consolidante, dopo la notifica dell'avviso di accertamento, di chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, ma è anche vero che **tale facoltà va esercitata entro il termine di proposizione del ricorso**. Ove, come nel caso in esame, **l'Amministrazione non risponda, il ricorso andrà pur sempre proposto avverso l'avviso di accertamento** (come si desume dall'ulteriore previsione, contenuta nell'[art. 40-bis, D.P.R. n. 600/1973](#), secondo la quale il termine per l'impugnazione dell'avviso di accertamento è sospeso per un periodo di 60 giorni). In definitiva, la domanda di cui all'[art. 40-bis, comma 3, D.P.R. n. 600/1973](#), non apre una **fase ulteriore e diversa** rispetto a quella definita dall'avviso di accertamento; deve,

semmai, ritenersi che la richiesta del contribuente di tener conto delle perdite di periodo del consolidato miri pur sempre a **ottenere un ricalcolo della somma contenuta** nell'avviso e, dunque, **resti pur sempre quest'ultimo l'atto da impugnare** in sede giurisdizionale.

Il caso trattato dalla Suprema Corte origina da un avviso di accertamento **notificato a una Holding S.p.A. nella qualità di società consolidante**, con cui l'ufficio rettificava la dichiarazione unica presentata per l'anno d'imposta 2011 **da una S.p.A., aderente al regime della tassazione di gruppo** di cui agli [artt. 117 ss., TUIR](#), recuperando ad imposizione un **maggior reddito ai fini IRES di 12.491.440,90 euro**. Avviso che **non veniva impugnato** nei termini di legge.

Successivamente, la Holding – odierna ricorrente – presentava istanza (attraverso il **modello IPEC, previsto per i soggetti aderenti al consolidato**), chiedendo lo scomputo dal maggior imponibile derivante **dalla rettifica in capo alla consolidata S.p.A.** della perdita di periodo del consolidato **pari a 6.331.725,00 euro**.

L'ufficio provvedeva a liquidare l'IRES (oltre interessi e sanzioni), **senza effettuare alcuna detrazione della perdita inutilizzata** di gruppo, **affidando all'Agente per la Riscossione le somme** così come richieste nell'atto di accertamento.

Avverso l'avviso di presa in carico, la **Holding proponeva ricorso** dinanzi all'allora CTP, che veniva accolto. **Sentenza ribaltata in II grado**, a seguito dell'appello dell'ufficio.

Da qui il **ricorso di parte per cassazione**, lamentando l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la CTR ha ritenuto **inammissibile il ricorso avverso l'avviso di presa in carico**, nonostante si trattasse del primo atto con cui **la società sia venuta a conoscenza della pretesa impositiva** liquidata dall'ufficio, senza tener conto della **perdita di periodo di consolidato** richiesta a mezzo IPEC.

La Corte ricorda, innanzitutto, che ha già avuto modo di affermare – **Cass., n. 21254/2023** – che possono essere **oggetto di ricorso gli atti iscritti** nell'elenco di cui all'[art. 19, D.Lgs. n. 546/1992](#), e tutti gli atti amministrativi **aventi natura provvedimentale**. Non possono, invece, essere oggetto di ricorso **gli atti privi della predetta natura**, provenienti da incaricati per la riscossione o da organismi a questi ancillari, *«salvo che costituiscano la prima comunicazione di esistenza di un atto tributario di natura provvedimentale, espresso, tacito o presupposto, di cui il contribuente dimostri, anche in via presuntiva, di non aver avuto notizia»*. Ma nel caso in esame non **ricorre alcuna di tali situazioni** eccezionali, avendo la contribuente **avuto piena e tempestiva conoscenza dell'avviso di accertamento presupposto** e *«avendo scelto di farvi acquiescenza»*.

Nello specifico, osservano gli Ermellini, l'[art. 40-bis, comma 3, D.P.R. n. 600/1973](#), permette alla consolidante, dopo la notifica dell'avviso di accertamento, di chiedere che siano **comutate le perdite di periodo del consolidato non utilizzate**. Tuttavia, tale **facoltà va esercitata entro il termine di proposizione del ricorso**, e ove **l'Amministrazione non risponda**, *«il ricorso andrà pur sempre proposto avverso l'avviso di accertamento»*. Pertanto, la richiesta



avanzata per il riconoscimento delle perdite **non apre una nuova fase rispetto a quella dell'avviso di accertamento (sì da trasformare l'atto di presa in carico in un provvedimento conclusivo** di tale nuova fase e dunque in un atto autonomamente impugnabile).