

dossier

XIX Legislatura

23 luglio 2025

Disposizioni urgenti in materia fiscale

D.L. n. 84/2025 - A.S. n. 1594



Senato
della Repubblica



Camera
dei deputati



SERVIZIO STUDI

Ufficio ricerche nei settori economico e finanziario

TEL. 06 6706-2451 - ☎ studi1@senato.it - ✉ @SR_Studi

Dossier n. 495/2



SERVIZIO STUDI –

Dipartimento Finanze

TEL. 066760-9496 ☎ st_finanze@camera.it - ✉ @CD_finanze

Progetti di legge n. 460/2

Ha partecipato alla redazione del *dossier* il seguente Servizio:

SERVIZIO RAPPORTI CON L'UNIONE EUROPEA

TEL. 066760-2145 – ☎ cdrue@camera.it

La documentazione dei Servizi e degli Uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Si declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

INDICE

SCHEDA DI LETTURA

Articolo 1, commi 1-9 (<i>Modifiche alla disciplina del trattamento fiscale di particolari spese per i lavoratori dipendenti e autonomi e della tassazione dei redditi di lavoro autonomo e dei redditi diversi</i>)	5
Articolo 1, comma 1-bis (<i>Interpretazione autentica redditi derivanti dalla concessione o costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili</i>)	17
Articolo 1-bis (<i>Regime addizionale IRPEF sui compensi variabili da bonus e stock options dei dirigenti del settore finanziario</i>).....	20
Articolo 2 (<i>Modifiche al regime di riporto delle perdite</i>).....	22
Articolo 3 (<i>Diminuzioni occupazionali delle società collegate ai fini della maggiorazione del costo ammesso in deduzione per l'incremento occupazionale</i>)	30
Articolo 4 (<i>Modifiche alle disposizioni riguardanti le società estere controllate</i>).....	33
Articolo 5 (<i>Modifiche alle disposizioni riguardanti la documentazione relativa alla disciplina di contrasto ai disallineamenti da ibridi</i>)	41
Articolo 6 (<i>Proroga e sanatoria per l'approvazione del prospetto delle aliquote IMU</i>).....	44
Articolo 6-bis (<i>Esenzione IMU immobili destinati allo svolgimento di attività sportive a fini non commerciali</i>).....	46
Articolo 7 (<i>Estensione al biodiesel delle agevolazioni sulle accise</i>)	48
Articolo 8 (<i>Decorrenza delle disposizioni fiscali del Terzo settore</i>)	51
Articolo 9 (<i>Modifiche in materia di inversione contabile nei settori del trasporto e movimentazione merci e dei servizi di logistica</i>)	54
Articolo 10 (<i>Disposizioni in materia di split payment</i>)	61
Articolo 11 (<i>Modifiche in materia di accise</i>).....	64
Articolo 12 (<i>Disposizioni in materia di termini delle dichiarazioni 2024</i>)	67
Articolo 12-bis (<i>Interpretazione autentica in materia di definizione agevolata</i>).....	69

Articolo 12-ter (<i>Imposta sostitutiva per annualità ancora accertabili dei soggetti che aderiscono al concordato preventivo per il biennio 2025/2026</i>)	71
Articolo 13 (<i>Differimento per l'anno 2025 dei termini di effettuazione dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni fiscali</i>)	81
Articolo 13-bis (<i>Garanzie per il contribuente sottoposto a verifiche fiscali</i>)	84
Articolo 14 (<i>Disciplina dei benefici fiscali per le imprese sociali</i>)	86
Articolo 15 (<i>Disposizioni finanziarie</i>)	88
Articolo 16 (<i>Entrata in vigore</i>)	90

Articolo 1, commi 1-9

(Modifiche alla disciplina del trattamento fiscale di particolari spese per i lavoratori dipendenti e autonomi e della tassazione dei redditi di lavoro autonomo e dei redditi diversi)

L’articolo 1, commi da 1 a 9, introduce delle modifiche volte a circoscrivere l’obbligo di tracciabilità delle spese per trasferte dei lavoratori dipendenti e autonomi (ai fini IRPEF, IRES ed IRAP) ai pagamenti effettuati nel territorio dello Stato italiano. Conseguentemente, non si prescrive il medesimo obbligo alle spese sostenute all'estero.

Si ricomprendono tra i redditi di capitale gli interessi ed altri proventi finanziari percepiti nell’esercizio di attività professionali, nonché tra i redditi diversi le plusvalenze (minusvalenze) derivanti dalla cessione, a titolo oneroso, di partecipazioni in associazioni e società che esercitano attività professionale.

Si stabilisce che le operazioni straordinarie concernenti l’esercizio associato di attività professionali e la successiva cessione delle partecipazioni ricevute non costituiscono fattispecie rilevante in termini di abuso del diritto.

In tal senso, l’articolo 1, al comma 1, lettere da a) a i), reca delle modifiche alle relative disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (c.d. “Testo unico delle imposte sui redditi – TUIR”). Di seguito si riportano i principali filoni di intervento.

1. Regime fiscale delle plusvalenze derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un’attività artistica o professionale

Il regime fiscale relativo alla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un’attività artistica o professionale è oggetto di interventi diretti a configurare tali redditi (nonché le eventuali minusvalenze derivanti da tali cessioni) come redditi diversi (e non come redditi di lavoro autonomo).

In primo luogo, la lettera a), modificando l’articolo 17, comma 1, lettera g-ter), del TUIR, sopprime, nell’ambito del regime della tassazione separata il riferimento alle 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.

Conseguentemente, tale regime è applicabile solo ai corrispettivi percepiti – anche in più rate – nel periodo d’imposta a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali.

Secondo la vigente formulazione dell’articolo 17, comma 1, lettera *g-ter*), del TUIR il regime di tassazione separata è applicabile ai corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, [incluse 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 - parole soppresse dal decreto-legge], se percepiti, anche in più rate, nello stesso periodo di imposta.

Si ricorda che tale norma è stata introdotta, a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2024, dall’articolo 5, comma 1, lettera *a*), del decreto legislativo n. 192 del 2024. Pertanto, secondo la formulazione previgente a tale modifica, fino al periodo d’imposta 2023, i lavoratori autonomi potevano assoggettare a tassazione separata i corrispettivi percepiti, in un’unica soluzione, a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all’attività artistica o professionale.

A tale riguardo, la relazione illustrativa di accompagnamento all’A.C. 2460 chiarisce che la modifica all’articolo 17, comma 1, lettera *g-ter*), del TUIR, si è resa necessaria per esigenze di coordinamento normativo, giacché la predetta disposizione risulta superata alla luce dell’esclusione dal reddito di lavoro autonomo di tali plusvalenze e della loro riconducibilità nella categoria dei redditi diversi.

In secondo luogo la **lettera *c*), n. 2)**, introducendo un nuovo **comma 3-ter** all’articolo 54 in materia di redditi da lavoro autonomo, **qualifica come redditi diversi le plusvalenze e le minusvalenze** derivanti dalla **cessione, a titolo oneroso, di partecipazioni in associazioni e società che esercitano attività artistica o professionale**, incluse quelle **in società tra professionisti ed in altre società per l’esercizio di attività professionali** regolamentate nel **sistema ordinistico** di cui all’articolo 177-*bis* del TUIR.

Si ricorda che l’articolo 177-*bis* del TUIR, introdotto dall’articolo 5, comma 1, lettera *d*), del decreto legislativo n. 192 del 2024, sancisce il principio di neutralità fiscale delle operazioni straordinarie concernenti le fattispecie di esercizio associato delle attività professionali (si veda il relativo paragrafo del tema web).

Per effetto della modifica in commento, come chiarito nella relazione illustrativa, tali plusvalenze (minusvalenze) sono ricomprese, in ogni caso, nella categoria dei redditi diversi, se realizzati da esercenti arti e professioni sia in forma individuale che collettiva.

Infine, con riferimento alle disposizioni che individuano i **redditi diversi**, la **lettera *f*), punti **n. 1) e n. 2)**, interviene sulle lettere ***c*) e *c-bis*)** dell’articolo**

67, comma 1, del TUIR al fine di qualificare come **redditi diversi** anche le **plusvalenze realizzate** mediante cessione, a titolo oneroso, di partecipazioni in associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'articolo 5 del TUIR:

- le **plusvalenze realizzate mediante cessione, a titolo oneroso, di partecipazioni qualificate.** Nel concetto di partecipazioni qualificate sono ricomprese le partecipazioni al capitale od al patrimonio delle società e associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR (modifica del punto **n. 1**) alla lettera *c*), del comma 1, articolo 67);
- le **plusvalenze**, diverse dalle precedenti, **realizzate mediante cessione a titolo oneroso** di ogni altra **partecipazione** al capitale o al patrimonio di società e associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR (modifica del punto **n. 2**) alla lettera *c-bis*), del comma 1, articolo 67).

Pertanto, come precisato nella relazione illustrativa di accompagnamento all'A.C. 2460, per effetto delle modifiche in commento tali plusvalenze sono soggette all'imposta sostitutiva del 26 per cento, in analogia con quanto già previsto per le plusvalenze derivanti dalla cessione, a titolo oneroso, di partecipazioni in società di persone e di capitali esercenti attività produttive di reddito d'impresa. Sotto il profilo sistematico, prosegue la relazione illustrativa, l'applicabilità di tale regime impositivo alle plusvalenze in oggetto realizzate da esercenti arti e professioni anche in forma collettiva (società semplici e associazioni senza personalità giuridica) trova giustificazione nella mancata previsione, per questi ultimi soggetti, del principio di attrattività nel reddito di lavoro autonomo dei redditi da qualsiasi fonte provengano, come invece previsto dall'articolo 6, comma 3, del TUIR (per i redditi delle società in nome collettivo e delle società in accomandita semplice) e dall'articolo 81, comma 1, del TUIR (per i redditi delle società di capitali e degli enti commerciali soggetti passivi IRES).

2. Qualificazione, ai fini fiscali, come redditi da capitale degli interessi e degli altri proventi finanziari percepiti nell'esercizio di arti e professioni

Il punto **n. 2) della lettera c)** inserisce, dopo il comma 3, il **comma 3-bis** che **qualifica come redditi di capitale** gli **interessi** e gli **altri proventi finanziari** – di cui al capo III del TUIR – **percepiti nell'esercizio di arti e professioni**.

Pertanto, come chiarito nella relazione illustrativa, tali proventi non concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo.

3. La disciplina fiscale delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto, effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea con riferimento ai redditi da lavoro dipendente, da lavoro autonomo e in materia di IRES

Diverse disposizioni dell'articolo 1 sono dirette a qualificare la disciplina fiscale delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto, effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea con riferimento al calcolo del reddito da lavoro dipendente, del reddito da lavoro autonomo e del reddito d'impresa. Di seguito si riportano le modifiche introdotte con riferimento alle diverse tipologie di reddito.

3. 1. Reddito da lavoro dipendente

La **lettera b)**, modificando l'**articolo 51, comma 5, quinto periodo**, del **TUIR** dispone, ai fini della **non concorrenza al reddito di lavoro dipendente dei rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto**, effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea (servizio di taxi e servizio di noleggio con conducente), che l'**obbligo di tracciabilità** dei metodi di pagamento degli stessi (versamento bancario o postale ovvero mediante carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari) si applichi **solo per quelle sostenute nel territorio nazionale**. Pertanto, la **detassazione dei rimborsi spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto sostenute dal dipendente per trasferte fuori dal territorio dello Stato non è condizionata all'obbligo di tracciabilità dei relativi pagamenti**.

L'articolo 51, comma 5, quinto periodo, del TUIR, a seguito delle modifiche introdotte con il decreto-legge, dispone che i rimborsi delle spese **sostenute nel territorio dello Stato** - inciso introdotto dalla lettera in commento - per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, per le trasferte o le missioni di cui al presente comma, non concorrono a formare il reddito se i pagamenti delle predette spese sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Tale disposizione è stata introdotta dall'articolo 3, comma 1, lettera *b*), numero 3), del decreto legislativo n. 192 del 2024 e, successivamente, modificata dall'articolo 1, comma 81, lettera *a*), della legge n. 207 del 2024 (legge di bilancio 2025), con decorrenza dal 1° gennaio 2025, ed applicazione estendibile anche ai fini IRAP.

Come chiarito nella relazione illustrativa, in tal modo, si intende limitare l'obbligo di tracciabilità alle spese sostenute nel territorio dello Stato.

3. 2. Reddito da lavoro autonomo

Diverse disposizioni sono dirette a disciplinare il trattamento fiscale delle spese per **vitto, alloggio, viaggio e trasporto** mediante automezzi pubblici non di linea nelle seguenti ipotesi:

- regime di tassazione somme percepite, a titolo di rimborso, delle spese sostenute nel territorio nazionale senza mezzi tracciabili (lettera *c*), n. 1, dell'articolo in commento);
- regime di deducibilità dal reddito di lavoro autonomo in caso di mancato rimborso delle spese da parte del committente (lettera *d*) dell'articolo in commento);
- regime generale di deducibilità dal reddito da lavoro autonomo delle medesime spese (lettera *e*), n. 2, dell'articolo in commento).

Nello specifico, la **lettera *c***), modificando l'**articolo 54 del TUIR**, introduce nuove disposizioni in materia di determinazione del **reddito di lavoro autonomo**.

In particolare, il punto **n. 1) inserisce**, dopo il comma 2, il **comma 2-bis** recante la disciplina fiscale delle **somme percepite a titolo di rimborso spese**. Più precisamente, si prevede il **concorso alla formazione del reddito di lavoro autonomo** delle somme percepite a titolo di **rimborso delle spese, sostenute nel territorio dello Stato**, afferenti **vitto, alloggio, viaggio e trasporto** mediante automezzi pubblici non di linea *ex articolo 1 della legge n. 21 del 1992* (servizio di taxi e servizio di noleggio con conducente), laddove il relativo **pagamento non sia stato eseguito** con versamento bancario o postale oppure **mediante altri sistemi di pagamento tracciabili** di cui all'articolo 23 del decreto legislativo n. 241 del 1997 (carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari). Di conseguenza, ai fini della detassazione delle somme percepite a titolo di rimborso spese per trasferte fuori dal territorio dello Stato non è richiesta la tracciabilità dei relativi pagamenti.

La **lettera *d***), modificando l'**articolo 54-ter del TUIR**, **concernente la deducibilità dei rimborsi e riaddebiti**, **inserisce**, dopo il comma 5, il **comma 5-bis**.

Invero, in base alla nuova disposizione, nei **casi di mancato rimborso da parte del committente** di cui ai commi 2 e 5 di tale articolo, le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea, **sostenute nel territorio dello Stato, sono deducibili a condizione che i pagamenti siano eseguiti con mezzi di pagamento tracciabili** (versamento bancario o postale oppure mediante carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari). Di conseguenza, ai fini della deducibilità dal

reddito di lavoro autonomo, non è richiesta la tracciabilità, in caso di mancato rimborso da parte del committente, delle spese sostenute fuori dal territorio dello Stato.

L'articolo 54-ter, comma 2, del TUIR, stabilisce che le spese di cui all'articolo 54, comma 2, lettera b), non rimborsate da parte del committente sono deducibili a partire dalla data in cui:

- a) il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato a uno degli istituti di regolazione disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, o a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni;
- b) la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente sia rimasta infruttuosa;
- c) il diritto alla riscossione del corrispondente credito si è prescritto.

Il successivo comma 5 stabilisce che le spese di cui all'articolo 54, comma 2, lettera b), di importo, comprensivo del compenso a esse relative, non superiore a 2.500 euro che non sono rimborsate dal committente entro un anno dalla loro fatturazione sono in ogni caso deducibili a partire dal periodo di imposta nel corso del quale scade il detto periodo annuale.

L'articolo 54, comma 2, lettera b) riguarda, nello specifico, le spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente.

La **lettera e)** modifica l'**articolo 54-septies** del **TUIR** concernente le disposizioni sulla deducibilità delle altre spese.

In particolare il punto **n. 2) inserisce**, dopo il comma 6, il **comma 6-bis** recante il trattamento fiscale, ai fini del reddito di lavoro autonomo, delle **spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto sostenute nel territorio dello Stato**.

Più precisamente, tale disposizione stabilisce, quale **condizione di deducibilità dal reddito di lavoro autonomo**, che le seguenti debbano essere eseguite tramite **mezzi di pagamento tracciabili** (versamento bancario o postale ovvero mediante carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari):

- a) **spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto** mediante autoservizi pubblici non di linea (servizio di taxi e servizio di noleggio con conducente);
- b) spese di cui al precedente punto *sub a)* **sostenute direttamente quale committente di incarichi conferiti ad altri lavoratori autonomi**;
- c) spese di cui al precedente punto *sub a)* **rimborsate analiticamente ai dipendenti per le trasferte ovvero ad altri lavoratori autonomi per l'esecuzione di incarichi**.

Pertanto, ai fini della deducibilità dal reddito di lavoro autonomo, non è richiesta la tracciabilità dei pagamenti sostenuti per le medesime spese sostenute fuori dal territorio dello Stato.

In conseguenza delle modifiche sopra descritte, con riguardo alla determinazione del **reddito di lavoro autonomo**, il **comma 2** dispone l'**abrogazione** della disposizione contenuta nell'articolo 1, comma 81, lettera *b*), della legge n. 207 del 2024, afferente alla deducibilità dal reddito da lavoro autonomo delle **spese per prestazioni alberghiere, di somministrazione di alimenti e bevande**, nonché di **trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea, addebitate analiticamente al committente**, nonché dei rimborsi analitici relativi alle medesime spese, **sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi**.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 81, lettera *b*), della legge n. 207 del 2024, è stato inserito il comma *6-ter* all'articolo 54 del TUIR, secondo il quale, fermo restando quanto previsto ai commi 5 e 6, le spese relative a prestazioni alberghiere, di somministrazione di alimenti e bevande nonché di viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, **addebitate analiticamente al committente**, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese, **sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi**, sono deducibili se i pagamenti sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

A tale riguardo, nella relazione illustrativa di accompagnamento all'A.C. 2460, si è rilevato che quest'ultima norma ha introdotto il requisito di tracciabilità dei pagamenti senza tener conto del nuovo regime fiscale introdotto, per le spese in questione, dall'articolo 5 del decreto legislativo n. 192 del 2024, entrato in vigore il 31 dicembre 2024, bensì considerando ancora il testo previgente dell'articolo 54 del TUIR. Pertanto, sul piano tecnico, prosegue la relazione illustrativa, il predetto articolo 54 è stato modificato prevedendo l'aggiunta di un nuovo comma *6-ter* dopo il comma *6-bis*, il quale, tuttavia, non era più vigente alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2025.

3. 3. *Reddito d'impresa*

Le **lettere g) e h)** recano, invece, delle modifiche alla disciplina delle deducibilità, **ai fini IRES**, delle spese di vitto, alloggio viaggio e trasporto. Tali disposizioni ai sensi del rinvio effettuato dall'articolo 56, comma 1, del TUIR, **si applicano anche ai redditi d'impresa soggetti ad IRPEF**.

Più precisamente, la **lettera g)**, modifica il **comma 3-bis** dell'**articolo 95 del TUIR**, avente ad oggetto le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili.

In ragione delle modifiche apportate, le **spese di vitto e alloggio** e quelle **per viaggio e trasporto** mediante autoservizi pubblici non di linea (servizio di taxi e servizio di noleggio con conducente) - ed i rimborsi analitici relativi alle medesime spese - **sostenute, nel territorio dello Stato, per le trasferte dei dipendenti sono deducibili**, nei limiti previsti dai commi 1 e 2 del medesimo articolo 95 del TUIR (che prevede ad esempio la deducibilità delle spese sostenute a titolo di liberalità, fermo restando il limite di cui all'articolo 100, comma 1, del TUIR ed i limiti per la deducibilità degli immobili concessi in uso a dipendenti a titolo di locazione o locazione finanziaria) a condizione che i relativi pagamenti siano eseguiti con **mezzi di pagamento tracciabili** (versamento bancario o postale ovvero mediante carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari). Diversamente, ai fini della deducibilità IRES, non è richiesto alcun obbligo di tracciabilità per le medesime spese sostenute fuori dal territorio dello Stato.

In base alla previgente formulazione dell'articolo 95, comma 3-*bis* del TUIR, le spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sostenute, [nel territorio dello Stato, in base alla nuova formulazione] per le trasferte dei dipendenti **ovvero corrisposti a lavoratori autonomi** [parole eliminate nella nuova formulazione], sono deducibili nei limiti di cui ai commi 1, 2 e 3 se i pagamenti sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Tale disposizione inserita dall'articolo 1, comma 81, lettera *c*), della legge n. 207 del 2024, è applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2025, ovvero è applicabile anche ai fini IRAP a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024. Per maggiori approfondimenti, si rinvia al relativo paragrafo del [tema web](#).

A tale riguardo, nella relazione illustrativa di accompagnamento all'A.C. 2460 si chiarisce che, con le modifiche in commento, oltre a voler limitare l'obbligo di tracciabilità delle spese per trasferte dei dipendenti a quelle sostenute nel territorio dello Stato, si è ritenuto opportuno espungere dal comma 3-*bis* il riferimento alla tracciabilità delle spese sostenute per le prestazioni di servizi commissionate a lavoratori autonomi giacché tale comma è collocato nell'articolo 95 che disciplina la deducibilità delle spese per lavoro dipendente. Conseguentemente, la disciplina di tracciabilità delle spese, sostenute per prestazioni di servizi commissionate a lavoratori autonomi, è stata trasferita, ai sensi della successiva lettera *h*) dell'articolo 1 in commento, al nuovo comma 5-*ter* nell'ambito dell'articolo 109 del TUIR.

La **lettera *h***), modificando **l'articolo 109 del TUIR**, inserisce, dopo il comma 5, i **commi 5-*bis* e 5-*ter***; in particolare:

- i. sono **deducibili**, ai fini IRES, a condizione che i pagamenti siano stati eseguiti con **mezzi di pagamento tracciabili** (versamento bancario o postale ovvero mediante carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari), le **spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e**

- trasporto** mediante automezzi pubblici non di linea (servizio di taxi e servizio di noleggio con conducente) - ed i rimborsi analitici relativi alle medesime spese - **sostenute nel territorio dello Stato (comma 5-bis)**;
- ii. sono **deducibili**, ai fini IRES, alle medesime condizioni di cui al precedente punto, le **spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto** mediante automezzi pubblici non di linea (servizio di taxi e servizio di noleggio con conducente) **sostenute nel territorio dello Stato per le prestazioni di servizi commissionate ai lavoratori autonomi**, nonché **i rimborsi analitici** relativi alle medesime spese (**comma 5-ter**).

Conseguentemente, ai fini della deducibilità IRES, non è richiesto alcun obbligo di tracciabilità per le medesime spese sostenute fuori dal territorio dello Stato.

A tale riguardo, la relazione illustrativa chiarisce che con l'inserimento del nuovo comma 5-bis all'articolo 109 del TUIR si vuole garantire un trattamento coerente, evitando possibili dubbi interpretativi, che la condizione di tracciabilità delle spese sopra descritte rileva in tutte le ipotesi in cui, nel territorio dello Stato, le stesse risultano sostenute dalle imprese o siano l'oggetto di un rimborso analitico (fermo restando il rispetto del principio di inerenza). Inoltre, prosegue la relazione illustrativa, tali limiti trovano applicazione anche in relazione alle spese in esame sostenute dalle imprese per gli amministratori, nonché per i relativi rimborsi analitici.

Si osserva che dai nuovi commi 5-bis e 5-ter non si evince che le spese in questione sono diverse da quelle di cui al comma 3-bis dell'articolo 95.

4. Deducibilità delle spese di rappresentanza per i redditi di lavoro autonomo

La **lettera e)** reca delle modifiche all'**articolo 54-septies del TUIR** concernente le disposizioni sulla deducibilità delle altre spese nell'ambito dei redditi da lavoro autonomo, in particolare il punto **n. 1)** modifica il **comma 2**, prevedendo che le **spese di rappresentanza** siano **deducibili nei limiti dell'1 per cento** dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, a condizione che i relativi pagamenti siano stati **eseguiti con metodi di pagamento tracciabili** (versamento bancario o postale ovvero mediante carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari).

A tale riguardo, la relazione illustrativa chiarisce che, con la modifica in commento, le spese di rappresentanza, ovunque sostenute dai lavoratori autonomi, sono deducibili dal relativo reddito (fermo restando l'obbligo di tracciabilità delle stesse). In tal modo, aggiunge la relazione illustrativa, si rende coerente il regime fiscale delle spese di rappresentanza sostenute da questi ultimi con quello stabilito, in materia di reddito d'impresa, dall'articolo 108, comma 2, ultimo periodo, del TUIR, introdotto dall'articolo 1, comma 81, lettera *d*), della legge di bilancio 2025.

5. Esclusione delle operazioni straordinarie concernenti l'esercizio associato delle attività professionali dalle fattispecie di abuso del diritto

Infine, il comma 1, alla **lettera i)**, modificando l'**articolo 177-bis del TUIR**, inserisce – dopo il comma 4 – il nuovo **comma 4-bis**, con riguardo alla disciplina fiscale delle operazioni straordinarie concernenti le fattispecie di esercizio associato delle attività professionali.

Nello specifico, la nuova disposizione stabilisce che **tali operazioni straordinarie e la successiva cessione delle partecipazioni ricevute non costituiscono una fattispecie di abuso del diritto** di cui all'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 (c.d. “Statuto del contribuente”).

Ai sensi dell'articolo 10-bis, comma 1, della legge n. 212 del 2000, configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

La relazione illustrativa chiarisce che, con tale norma, è stata introdotta una clausola di salvaguardia secondo cui non costituiscono operazioni rilevanti, ai fini della norma anti-abuso, le operazioni che abbiano ad oggetto un complesso unitario di attività e passività organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale e la successiva cessione delle partecipazioni ricevute per effetto di dette operazioni straordinarie. Peraltra, osserva la relazione illustrativa, tale norma riproduce l'analogia disciplina prevista dall'articolo 173, comma 15-quater e dall'articolo 176, comma 3, del TUIR, per le operazioni straordinarie aventi ad oggetto un'azienda e la successiva cessione della partecipazione ricevuta.

Periodo di imposta di decorrenza delle disposizioni recate ai commi 1 e 2 dell'articolo 1 nonché applicabilità delle stesse ai fini IRAP

I **commi da 3 a 9** individuano il periodo di imposta di decorrenza delle disposizioni recate ai commi 1 e 2 dell'articolo 1 in commento, nonché l'applicabilità delle stesse ai fini IRAP.

Nello specifico, il **comma 3** stabilisce che le modifiche di cui alla **lettera b)** del comma 1 (concernenti l'**esenzione dal reddito di lavoro dipendente** dei **rimborsi spese** per vitto, alloggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea **sostenute nel territorio dello Stato** di cui all'**articolo 51, comma 5**) si applicano alle spese **sostenute a partire dal periodo d'imposta in corso** alla **data di entrata in vigore** del presente **decreto (18 giugno 2025)**.

Il **comma 4** stabilisce che le seguenti **disposizioni**, riguardanti i **lavoratori autonomi**, trovano **applicazione anche ai fini IRAP** (decreto legislativo n. 446 del 1997):

- concorso alla formazione della base imponibile delle **somme percepite a titolo di rimborso spese** per vitto, alloggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea **sostenute nel territorio dello Stato il pagamento sia stato eseguito con mezzi tracciabili** (**lettera c**), **n. 1**) del comma 1);
- **deducibilità del riaddebito analitico di spese** di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea sostenute nel territorio dello Stato, nei **casi di mancato rimborso da parte del committente** di cui ai commi 2 e 5 dell'articolo 54-ter del TUIR, **a condizione che i pagamenti siano eseguiti con mezzi di pagamento tracciabili** (**lettera d**) del comma 1);
- **deducibilità spese di rappresentanza** nei limiti dell'1 per cento dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, a condizione che i relativi pagamenti sia eseguiti con mezzi di pagamento tracciabili (**lettera e**), **n. 1**) del comma 1);
- **deducibilità spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto sostenute nel territorio dello Stato**, ancorché sostenute direttamente quale committente di incarichi conferiti ad altri lavoratori autonomi o rimborsate analiticamente a dipendenti o ad altri lavoratori autonomi, a condizione che siano regolate con **mezzi di pagamento tracciabili** (**lettera e**), **n. 2**) del comma 1);
- **abrogazione della disposizione** introdotta dal **comma 81, lettera b)**, **della legge di bilancio 2025, concernente la deducibilità delle spese** per prestazioni alberghiere, di somministrazione di alimenti e bevande, nonché di trasporto mediante autoservizi non di linea (**comma 2**).

Il **comma 5** stabilisce che **trovano applicazione per le spese** di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea **sostenute a partire dal periodo di imposta in corso** alla data **di entrata in vigore del** presente decreto (18 giugno 2025) le seguenti disposizioni (si veda quanto riportato sopra con riguardo al precedente comma 4): (i) comma 1, **lettera c**), **n. 1**); (ii) comma 1, **lettera d**); (iii) comma 1, **lettera e**), **n. 2**) **limitatamente** alla parte che regola la **deducibilità delle spese** rimborsate analiticamente ai **dipendenti** per le trasferte o ad **altri lavoratori autonomi** per l'esecuzione di incarichi; (iv) **comma 2**.

Le **altre disposizioni contenute nel comma 1, lettera e**), invece, **trovano applicazione per le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto** mediante autoservizi pubblici non di linea **e per le spese di rappresentanza sostenute**

a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto-legge (18 giugno 2025).

Il **comma 6** stabilisce che le altre disposizioni concernenti la disciplina dei redditi di lavoro autonomo si applicano, altresì, nella determinazione dei **redditi prodotti a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024:**

- regime di tassazione separata applicabile solo ai corrispettivi percepiti – anche in più rate – nel periodo d'imposta a seguito della cessione della clientela e di elementi patrimoniali (**lettera a**) del comma 1);
- qualificazione degli interessi ed altri proventi finanziari percepiti nell'esercizio di arti e professioni come redditi di capitale, nonché delle plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in associazioni o società che esercitano attività professionale come redditi diversi (**lettera c**, **n. 2**) del comma 1);
- qualificazione come redditi diversi delle plusvalenze realizzate mediante cessione, a titolo oneroso, di partecipazioni qualificate e di ogni altra partecipazione in associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR (**lettera f**) del comma 1);
- inapplicabilità della disciplina di abuso del diritto di cui all'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 alle operazioni straordinarie concernenti l'esercizio associato di attività professionali di cui all'articolo 177-bis seguite dalla successiva cessione delle partecipazioni ricevute (**lettera i**) del comma 1).

Il **comma 7** stabilisce che si applicano dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 le disposizioni che, ai fini IRES, condizionano la **deducibilità delle spese** di vitto, alloggio, viaggi e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea sostenute per **trasferte dei dipendenti nel territorio dello Stato alla tracciabilità** dei relativi **mezzi di pagamento**. (**lettera g**, **n. 1**) del comma 1).

Il successivo **comma 8**, invece, stabilisce che, con riferimento alle disposizioni che condizionano la **deducibilità delle altre spese** di vitto e alloggio, viaggio e trasporto sostenute nel territorio dello Stato anche con riguardo ai lavoratori autonomi alla **tracciabilità dei relativi mezzi di pagamento** (**lettera g**, **n. 2**) e **lettera h**) del comma 1), queste si applicano alle spese sostenute a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto (18 giugno 2025) in relazione ai periodi di imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2024.

Infine, il **comma 9** stabilisce che le nuove disposizioni concernenti i soggetti passivi IRES (**lettere g** e **h**) del comma 1) trovano applicazione anche ai fini IRAP con le stesse decorrenze di cui ai precedenti commi 7 e 8.

Articolo 1, comma 1-bis
(Interpretazione autentica redditi derivanti dalla concessione o costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili)

L'**articolo 1, comma 1-bis**, inserito nel corso dell'esame alla Camera, reca un'**interpretazione autentica** della disposizione che **qualifica** come **redditi diversi**, ai fini IRPEF, i **redditi** derivanti **dalla concessione in usufrutto o dalla costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili**.

Più precisamente, costituisce **reddito diverso** imponibile, ai fini IRPEF, ai sensi della lettera *h*) del comma 1, dell'articolo 67 del TUIR il **corrispettivo** derivante dalla **concessione o costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili**, nel **solo** caso in cui il **soggetto disponente mantenga un diritto reale sul bene stesso**. Qualora il **disponente si spogli integralmente di ogni diritto reale sul bene** e ove ricorrono determinati requisiti temporali, invece, tale **reddito è tassato come plusvalenza**, ai sensi delle lettere *b) e b-bis*) del comma 1, dell'articolo 67 del TUIR.

In tal senso, l'**articolo 1, comma 1-bis**, reca una **disposizione di interpretazione autentica**, ex articolo 1, comma 2, della legge n. 212 del 2000 (c.d. "Statuto dei diritti del contribuente"), dell'**articolo 67**, comma 1, **lettera h**), del TUIR, concernente la **qualificazione**, ai fini IRPEF, dei **redditi** derivanti **dalla concessione o costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili**.

Secondo quanto chiarito nella relazione illustrativa di accompagnamento all'A.C. 2460, la norma in commento ha efficacia interpretativa e si applica anche alle fattispecie pregresse, nel rispetto dei principi generali.

A tale riguardo, si ricorda che, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge n. 212 del 2000, l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.

Più precisamente, si qualificano come **redditi diversi**, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, **lettera h**), del TUIR, **esclusivamente** i **redditi** derivanti dalla concessione o costituzione di diritti reali di godimento sul bene immobile, **laddove il soggetto disponente mantenga un diritto reale sul medesimo bene**. In tal caso, i **redditi** sono imponibili, ai fini IRPEF, come **redditi diversi**.

Ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *h*), del TUIR, sono **redditi diversi** i **redditi** derivanti dalla concessione in usufrutto, dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla

concessione in usufrutto di aziende; l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi. Con riferimento ai criteri di determinazione del reddito imponibile, ai sensi dell'articolo 71, comma 2, TUIR, si considera la differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione. Si veda anche la [risposta n. 129 del 2025](#).

Diversamente, qualora il soggetto **disponente si spogli integralmente di ogni diritto reale** sul bene immobile, l'eventuale **reddito imponibile** rientra nella fattispecie di cui alla lettera *b*), del citato articolo 67 comma 1, **come plusvalenza**, ove ricorrono le condizioni temporali ivi previste (vale a dire se la cessione, a titolo oneroso, avviene entro 5 anni dall'acquisto o costruzione).

Ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *b*), del TUIR, sono redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante. Con riferimento ai criteri di determinazione della plusvalenza, ai sensi dell'articolo 68 del TUIR, si considera la differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. In caso di acquisto per donazione, si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante, aumentato dell'imposta sulle donazioni nonché di ogni altro costo successivo inerente. Il costo dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria è costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili.

Si ricorda che, in via generale, [l'articolo 67 del TUIR](#) rubricato “**redditi diversi**”) definisce un **elenco di fattispecie reddituali qualificabili**, ai fini IRPEF, **come redditi diversi** laddove non costituiscano redditi di capitali o non siano conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società di persone commerciali, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente.

Con specifico riferimento ai redditi derivanti dalla **concessione o costituzione di diritti reali su beni immobili**, tale fattispecie ha formato

oggetto di **dubbi interpretativi** circa il **corretto inquadramento nell'ambito della categoria dei redditi imponibili, ai fini IRPEF, ai sensi del citato articolo 67, comma 1, lettera h), del TUIR**, oppure ai sensi della **lettera b), comma 1, del medesimo articolo 67 del TUIR** come **plusvalenze**.

Ciò in considerazione delle modifiche introdotte, con la legge di bilancio 2024 (articolo 1, comma 92, lettere *a* e *b*) della [legge n. 213 del 2023](#), all'articolo 9, comma 5 ed all'articolo 67, comma 1, lettera *h*, del TUIR, nei termini che seguono:

- **ai fini delle imposte sui redditi**, laddove **non sia diversamente previsto dal TUIR o da altre disposizioni normative, le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento** (nuovo articolo 9, comma 5, del TUIR);
- **la disciplina dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera h), del TUIR**, si applica **all'ipotesi di costituzione del diritto di superficie sui beni immobili e di altri diritti reali di godimento** (enfiteusi, superficie, uso, abitazione, servitù), in analogia alla concessione in usufrutto.

A tale riguardo, si veda la [risposta n. 133 del 2025](#), con la quale l'Agenzia delle entrate ha fornito dei chiarimenti sul corretto inquadramento, ai fini IRPEF, della fattispecie prospettata dal contribuente di contestuale trasferimento separato del diritto di usufrutto e della nuda proprietà del medesimo immobile.

In sintesi, l'Agenzia delle entrate richiamando le modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2024 (articolo 1, comma 92, lettere *a* e *b*) della legge n. 213 del 2023), nonché il contenuto di talune ordinanze della Corte di Cassazione (n. 7154 del 15 marzo 2021 e n. 11922 del 6 maggio 2021), ha ritenuto che nel caso prospettato dal contribuente:

- il corrispettivo derivante dalla costituzione a titolo oneroso dell'usufrutto costituisce reddito diverso ai sensi del citato articolo 67, comma 1, lettera *h*, del TUIR, determinato secondo i criteri di cui al successivo articolo 71, comma 2;
- la plusvalenza derivante dalla cessione della nuda proprietà dell'abitazione è tassabile ai sensi del citato articolo 67, comma 1, lettera *b*, del TUIR, secondo i criteri di cui al successivo articolo 68, nell'ipotesi in cui la cessione avvenga entro cinque anni dall'acquisto (*cfr.* anche risoluzione dell'8 agosto 2007, n. 213/E).

Articolo 1-bis

(Regime addizionale IRPEF sui compensi variabili da bonus e stock options dei dirigenti del settore finanziario)

L’articolo 1-bis, introdotto dalla Camera, delimita il regime dell’**addizionale IRPEF sui compensi variabili ai soli dirigenti di intermediari finanziari o di società di partecipazione finanziaria**, a partire dall’anno di imposta 2025.

L’**articolo 1-bis**, introdotto dalla Camera, opera, a partire **dall’anno di imposta 2025**, una delimitazione dei soggetti obbligati al regime dell’**addizionale IRPEF sui compensi variabili** (bonus e *stock options*) percepiti dai **dirigenti del settore finanziario**, il quale si applica soltanto a coloro che rivestono ruoli dirigenziali in **intermediari finanziari** o in **società di partecipazione finanziaria**, come definite dall’[articolo 162-bis, comma 1, lettere a\) e b\) del TUIR](#).

L’[articolo 33 del decreto-legge n. 78 del 2010](#), come modificato dall’articolo 23, comma 50-bis, del decreto-legge n. 98 del 2011, ha istituito **un’addizionale Irpef**, nella misura del **10 per cento**, sulla **parte variabile della retribuzione**, costituita da bonus e *stock options*, ricevuti dai “dipendenti che rivestono la qualifica di **dirigenti nel settore finanziario**” e dai “titolari di **rapporti di collaborazione coordinata e continuativa** nello stesso settore”.

Ai sensi del comma 2-bis, come confermato dalla giurisprudenza di legittimità (v. Corte di Cassazione, sent. n. 21996 del 2023), la **base imponibile** – per i compensi corrisposti successivamente al 17 luglio 2011 – è l’**ammontare della retribuzione variabile** che eccede l’importo corrispondente alla parte fissa, dovendosi ritenere implicitamente abrogata la disposizione che limitava l’addizionale ai compensi variabili che superavano di tre volte la retribuzione fissa.

Secondo l’articolo richiamato, alla lettera a), ai fini delle imposte sui redditi e dell’IRAP, si intendono per **intermediari finanziari**:

- i soggetti **autorizzati a erogare finanziamenti nei confronti del pubblico**, di cui all’articolo 106 del TUB vigilati da Banca d’Italia, tenuti a redigere il bilancio di esercizio secondo gli schemi di Banca d’Italia e gli standard internazionali IAS/IFRS, individuati nell’articolo 2, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38 (cd. intermediari IFRS);
- **i confidi minori e gli operatori del microcredito**, di cui rispettivamente agli articoli 111 e 112-bis del TUB, sottoposti a controllo dagli organismi di categoria (vigilati da Banca d’Italia), che redigono il bilancio secondo la disciplina recata dallo stesso decreto legislativo n. 136 del 2015, il quale rinvia al Provvedimento della Banca d’Italia 2 agosto 2016 (cd. intermediari non IFRS);

- i soggetti che **esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari**, diversi dagli intermediari IFRS.

La lettera b), invece, definisce società di partecipazione finanziaria i soggetti che esercitano **in via esclusiva o prevalente** l'attività di **assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari**.

Il richiamo alle lettere a) e b) – e non anche alla lettera c) – serve per **escludere le società di partecipazione non finanziaria**, anche dette **holding industriali**, dal perimetro di applicazione del regime addizionale.

Si sottolinea che sul perimetro soggettivo dell'obbligazione tributaria è sorto un contenzioso con divergenti interpretazioni sulla **nozione di "settore finanziario"**. Da un lato, una parte della giurisprudenza (**Corte di Cassazione**, sentenza n. 16875 del 2023) ha sposato **un'interpretazione estensiva** del concetto, fondata sulla *ratio* della norma (evitare incentivi retributivi forieri di possibile instabilità finanziaria), intendendo il richiamo al settore finanziario come una “clausola generale di derivazione socioeconomica” con cui “comprendere, con imposizione di pericolo astratto (o presunto), tutti gli attori che, operando sulla scena finanziaria globale, sono in grado, direttamente e/o indirettamente, di indurne torsioni pregiudizievoli per effetto di abnormi incentivi retributivi”. Di conseguenza, a detta di parte della giurisprudenza di legittimità, sono soggetti all'addizionale **anche i dirigenti di holding industriali**.

Dall'altro lato, un altro filone giurisprudenziale (Corte di Cassazione, sentenza n. 22692 del 2020) ritiene che siano assoggettati al prelievo i dirigenti delle imprese operanti nel settore finanziario che svolgono attività rivolta al pubblico e siano **esclusi** coloro che dirigono **holding industriali**.

Altresì, il **Ministero dell'economia e delle finanze**, nella [risposta all'interrogazione a risposta orale in Commissione n. 5-07238 del 12 gennaio 2022](#), a seguito dell'entrata in vigore dell'articolo 162-bis del TUIR che definisce i soggetti finanziari ai fini della disciplina IRPEF, IRES e IRAP, ritiene **superata l'interpretazione estensiva** che riconduce nella definizione di “settore finanziario” anche le *holding* che assumono e gestiscono partecipazioni in società industriali.

Il comma 2, infine, reca la **copertura finanziaria** della misura in esame. Gli **oneri**, stimati nella misura di **1,04 milioni** di euro **annui**, sono coperti dalla corrispondente **riduzione del Fondo per l'attuazione della delega fiscale**, iscritto nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, previsto dall'articolo 62, comma 1, del [decreto legislativo n. 209 del 2023](#).

Articolo 2

(Modifiche al regime di riporto delle perdite)

L'**articolo 2** introduce delle modifiche alla disciplina sulla riportabilità delle perdite fiscali per i soggetti passivi IRES.

Nello specifico, la **disciplina sui limiti di riportabilità delle perdite fiscali** degli interessi passivi e delle eccedenze di ACE **si estende ai conferimenti di azienda** fiscalmente neutri fuori dal perimetro di gruppo.

Inoltre, ferma restando la condizione di superamento del c.d. “**test di vitalità**”, si introduce una **semplificazione al criterio di determinazione del limite del patrimonio netto** entro il quale è possibile **compensare le perdite fiscali** (in presenza di una relazione di stima giurata, valore economico del patrimonio netto della società che riporta le perdite, **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 o dell’operazione, altrimenti si considera il valore contabile netto risultante dall’ultimo bilancio, senza considerare i conferimenti ed i versamenti effettuati negli ultimi 24 mesi) applicabile nei seguenti casi:

(a) **trasferimento del pacchetto di maggioranza delle partecipazioni fuori dal perimetro di gruppo o modifica dell'attività principale** (da intendersi quale mutamento del settore economico o del comparto merceologico di operatività e non anche la mera immissione di risorse finanziarie aggiuntive o di singoli beni strumentali);

(b) **operazioni di fusione e scissione societaria**, nonché di **conferimento di azienda** effettuate fuori dal perimetro di gruppo.

In particolare, l'**articolo 2, comma 1, lettere da a) a d)**, reca delle modifiche alle disposizioni di riferimento del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (c.d. “Testo unico delle imposte sui redditi – TUIR”).

Nello specifico, la **lettera a)**, modificando il **comma 3-ter**, primo periodo, dell'**articolo 84** del **TUIR**, introduce una **semplificazione al criterio di determinazione dell'ammontare delle perdite fiscali riportabili** in caso di trasferimento delle partecipazioni di controllo fuori dal perimetro del gruppo, nonché di modifica dell’attività (da intendersi quale mutamento del settore economico o del comparto merceologico di operatività e non anche la mera immissione di risorse finanziarie aggiuntive o di singoli beni strumentali).

Più precisamente, in caso di superamento del c.d. “**test di vitalità**” di cui al comma 3-bis dell’articolo 84, **le perdite fiscali possono essere compensate per un importo non eccedente il limite del patrimonio netto** della società che riporta le perdite, alla data di riferimento di cui al comma 3, determinato secondo i criteri definiti dal comma 3-ter:

- 1) **valore economico del patrimonio netto** risultante dalla relazione giurata di stima redatta da un revisore legale designato dalla società, **ridotto di un importo pari al doppio della somma dei conferimenti e versamenti effettuati nei 24 mesi anteriori** alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3 (senza ricomprendersi i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici);
- 2) in assenza di una relazione giurata di stima, **valore del patrimonio netto contabile** risultante dal bilancio chiuso alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3, senza tener conto dei conferimenti e versamenti effettuati negli ultimi 24 mesi anteriori (senza ricomprendersi i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici).

In base alla previgente formulazione dell'articolo 84, comma-*ter*, del TUIR, nel caso di cui al comma 3-*bis* [superamento del c.d. "test di vitalità"] 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'articolo 2409-*bis*, primo comma, del codice civile e al quale si applicano le disposizioni di cui all'articolo 64 del codice di procedura civile, **ridotto di un importo pari al prodotto tra la somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3 e il rapporto tra il valore economico del patrimonio netto risultante dalla stessa relazione giurata di stima e il valore del patrimonio netto contabile**; tra i predetti versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici. In assenza della relazione giurata di stima, il riporto delle perdite è consentito nei limiti del valore del patrimonio netto contabile quale risulta dal bilancio chiuso alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori; tra i predetti versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici.

La successiva **lettera b)**, modificando l'**articolo 172, comma 7**, secondo periodo, del TUIR, semplifica, nei medesimi termini, il criterio di determinazione del limite del patrimonio netto per la riportabilità delle perdite fiscali **nelle operazioni di fusione societaria**.

Pertanto, in base alla nuova formulazione, le **perdite fiscali delle società che partecipano alla fusione**, ivi inclusa la società incorporante, possono essere riportate in diminuzione del reddito della società incorporante (risultante della fusione) per un ammontare che non eccede:

- 1) il valore economico del patrimonio netto della società che riporta le perdite, alla data di efficacia della fusione, risultante dalla relazione giurata di stima di una società di revisione legale, **ridotto di un importo pari al doppio della somma dei conferimenti e versamenti effettuati**

- nei 24 mesi anteriori alla data di efficacia della fusione, ai sensi dell'articolo 2504-bis del codice civile** (senza ricomprendersi i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici);
- 2) in assenza di una relazione giurata di stima, il **valore del rispettivo patrimonio netto contabile quale risulta dall'ultimo bilancio** o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-quater del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa (senza ricomprendersi i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici).

In ogni caso, si rende necessario procedere con il “test di vitalità” relativo ai ricavi della gestione caratteristica ed alle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi.

A tale riguardo, la relazione illustrativa di accompagnamento all'A.C. 2460, ripercorrendo la logica del nuovo regime di riporto delle perdite fiscali introdotto con l'articolo 15 del decreto legislativo n. 192 del 2024, chiarisce che, al fine di determinare gli effetti sul valore economico del patrimonio netto, con il previgente criterio di determinazione del limite del patrimonio netto si intendeva rideterminare il valore dei conferimenti e versamenti effettuati negli ultimi 24 mesi anteriori alla data di efficacia della fusione/scissione proporzionalmente corrispondente all'incremento del valore economico del patrimonio netto rispetto a quello contabile. Tale criterio, tuttavia, prosegue la relazione, non appare del tutto coerente ove si consideri che potrebbe arrivare anche ad azzerare il valore di quest'ultimo qualora i conferimenti/versamenti rilevanti, ai fini di che trattasi, dovessero risultare pari o superiori al patrimonio netto contabile.

Pertanto, l'articolo 2, comma 1, del decreto-legge interviene sugli articoli 84 e 172 del TUIR per modificare il regime testé delineato, evitando effetti distorsivi della misura di determinazione degli effetti dei versamenti e conferimenti. In particolare, viene stabilito, pur mantenendo un metodo finalizzato a semplificare il calcolo, che i conferimenti/versamenti in questione rilevano nella misura doppia rispetto alloro valore assoluto.

In base alla previgente formulazione dell'articolo 172, comma 7, del TUIR, le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante per la parte del loro ammontare che non eccede il valore economico del patrimonio netto della società che riporta le perdite; tale valore, determinato alla data di efficacia della fusione ai sensi dell'articolo 2504-bis del codice civile, deve risultare da una relazione giurata di stima redatta da un soggetto designato dalla società, scelto tra quelli di cui all'articolo 2409-bis, primo comma, del codice civile e al quale si applicano le disposizioni di cui all'articolo 64 del codice di procedura civile. Ai fini del primo periodo, il valore economico del patrimonio netto è **ridotto di un importo pari al prodotto tra la somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla**

data di efficacia della fusione ai sensi dell'articolo 2504-bis del codice civile e il rapporto tra lo stesso valore economico del patrimonio e il valore del patrimonio netto contabile; tra i predetti versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici. In assenza della relazione giurata di stima, il riporto delle perdite è consentito nei limiti del valore del rispettivo patrimonio netto contabile quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-quater del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa; tra i predetti versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici. La possibilità di riporto in diminuzione di cui ai periodi precedenti è subordinata alle condizioni che dal conto economico della società che riporta le perdite relativo:

- a) all'esercizio precedente a quello nel corso del quale la fusione ha efficacia ai sensi dell'articolo 2504-bis del codice civile risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le componenti di conto economico corrispondenti;
- b) all'intervallo di tempo che intercorre tra l'inizio dell'esercizio nel corso del quale la fusione ha efficacia ai sensi dell'articolo 2504-bis del codice civile e la data antecedente a quella di efficacia della fusione, redatto in osservanza dei principi contabili applicati ai fini della redazione del bilancio di esercizio, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, ragguagliato ad anno, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le componenti di conto economico corrispondenti.

La lettera c), inserendo il comma 5-bis all'articolo 176 del TUIR, estende i limiti di riportabilità delle perdite fiscali, nonché degli interessi passivi netti e delle eccedenze di ACE anche alle operazioni di conferimento di aziende effettuate tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali in regime di neutralità fiscale.

Ai sensi dell'articolo 176, comma 1, del TUIR, i conferimenti di aziende, effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, sono fiscalmente neutri (giacché non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze) a condizione che il soggetto conferente assuma, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentri nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, compreso il valore dell'avviamento (i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti devono risultare da apposito prospetto nella dichiarazione dei redditi).

Più precisamente, la nuova disposizione stabilisce che **alla società conferitaria si applicano le disposizioni sulla riportabilità delle perdite**

fiscali, nonché degli interessi passivi netti e delle eccedenze di ACE, previste in caso di scissione societaria di cui all'**articolo 173, comma 10, del TUIR** (vale a dire la medesima disciplina applicabile alle operazioni di fusione societaria, per effetto del rinvio contenuto all'articolo 172, comma 7, del TUIR) con le seguenti precisazioni:

- il riferimento alla società beneficiaria della scissione si intende riferito alla società conferitaria;
- si considera l'ammontare del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio chiuso anteriormente alla data di efficacia del conferimento.

In base alla vigente formulazione dell'articolo 173, comma 10, del TUIR, alle perdite fiscali, agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 5 dell'articolo 96 del presente testo unico, nonché all'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4 decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, delle società che partecipano alla scissione si applicano le disposizioni dei commi 7, 7-bis, e 7-ter dell'articolo 172, riferendosi alla società scissa le disposizioni riguardanti le società fuse o incorporate e alle beneficiarie quelle riguardanti la società risultante dalla fusione o incorporante ed avendo riguardo all'ammontare del patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dal progetto di scissione di cui all'articolo 2506-bis del codice civile, ovvero dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2506-ter del codice civile.

La relazione illustrativa chiarisce che, in tal modo, il conferimento di azienda, limitatamente alla società conferitaria, è equiparato a tutti gli effetti, sotto tale profilo, alle operazioni straordinarie (in neutralità fiscale) che possono essere utilizzate per il commercio di “bare fiscali” e ciò indipendentemente dalla circostanza che sia stato preceduto da un cambio di controllo sulla società conferitaria o se lo stesso cambio di controllo sia avvenuto contestualmente proprio con il conferimento di azienda.

Di conseguenza, prosegue la relazione illustrativa, la disciplina dei conferimenti di azienda fuoriesce dall'articolo 84, comma 3, del TUIR che, nel fare riferimento ai casi di acquisizione di azienda per l'individuazione del cambio di attività della società controllata che riporta le perdite, potrà riferirsi esclusivamente al caso di cessione di azienda.

Conseguentemente, la **lettera d)**, modifica nei termini che seguono l'**articolo 177-ter del TUIR** concernente la **disciplina del riporto delle perdite fiscali infragruppo**:

- il punto **numero 1)**, modificando il comma 1 dell'articolo 177-ter, dispone che i **limiti e le condizioni al riporto delle perdite fiscali non si applicano alle operazioni straordinarie** (ivi incluso il **conferimento di azienda**) che coinvolgono **società appartenenti al medesimo gruppo**, limitatamente alle perdite fiscali realizzate dalle società nei periodi d'imposta di appartenenza al medesimo gruppo;

- il punto **numero 2**, con riguardo alle **disposizioni attuative che il Ministro dell'economia e delle finanze** dovrà emanare con decreto, dispone che il conferimento di azienda deve essere ricompreso tra le operazioni per cui individuare il perimetro di gruppo, nonché per definire le relative disposizioni di coordinamento.

Ai sensi della formulazione dell'articolo 177-ter, comma 1, del TUIR, vigente fino all'entrata in vigore del decreto-legge in commento, i limiti e le condizioni al riporto delle perdite fiscali di cui agli articoli 84, comma 3, 172, commi 7 e 7-bis, **e 173, comma 10**, non si applicano qualora le operazioni indicate nei medesimi articoli si verifichino all'interno dello stesso gruppo, intendendo per tale quello costituito da soggetti tra i quali sussiste il rapporto di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), e secondo comma, del codice civile e in cui una società controlla l'altra o le altre società partecipanti alle predette operazioni o tutte le società partecipanti alle predette operazioni sono controllate dallo stesso soggetto. La disapplicazione di cui al primo periodo opera esclusivamente per le perdite conseguite in periodi di imposta nei quali le società partecipanti alle operazioni di cui alle disposizioni del primo periodo erano già appartenenti allo stesso gruppo nonché per le perdite conseguite antecedentemente per le quali abbiano trovato applicazione, all'atto dell'ingresso nel gruppo della società a cui si riferiscono, o successivamente, i limiti al riporto delle perdite e le condizioni di utilizzo previsti dai citati articoli.

In base alla previgente formulazione del comma 2, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le disposizioni di attuazione del presente articolo, al fine di definire:

- a) i criteri per la determinazione del periodo di appartenenza al gruppo di ciascuna società, nonché le regole con cui tale periodo è attribuito al soggetto avente causa nell'ambito di operazioni straordinarie, **compresi i conferimenti d'azienda**, al fine di evitare effetti distorsivi;
 - b) il coordinamento tra le disposizioni che limitano il riporto delle perdite fiscali di cui agli articoli 84, comma 3, 172, commi 7 e 7-bis, **e 173, comma 10** e le disposizioni del presente articolo, precisando, in ogni caso, che:
 - 1) le perdite sottoposte, con esito positivo, alle disposizioni che limitano il riporto delle perdite si considerano conseguite all'atto di ingresso nel gruppo ovvero al momento in cui sono effettuate le operazioni di fusione o scissione;
 - 2) si considerano prioritariamente utilizzate le perdite conseguite nel periodo d'imposta meno recente;
 - 3) le perdite eccedenti il valore del patrimonio netto della società si considerano formate prioritariamente dalle perdite diverse da quelle di cui al presente articolo.
- Infine, il **comma 2** stabilisce che le disposizioni di tale articolo si applicano **a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023**. Pertanto, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, le nuove disposizioni si applicano dal periodo d'imposta 2024.



• *Disciplina delle perdite fiscali*

Per i soggetti passivi IRES, la disciplina delle perdite fiscali è definita dall'articolo 84 del TUIR e dalle ulteriori disposizioni in materia di operazioni straordinarie societarie (fusione e scissione).

Nello specifico, in base alla **regola generale** di cui all'articolo 84, comma 1, del TUIR, le **perdite fiscali** formate in un periodo d'imposta **sono scomputabili** dal reddito imponibile dei successivi periodi d'imposta, **nei limiti dell'80 per cento del reddito imponibile di ciascun periodo d'imposta**. Tale limite non si applica, ai sensi del comma 2, alle **perdite realizzate nei primi 3 periodi d'imposta** dalla data di costituzione della società.

Tale regola non trova applicazione in caso di trasferimento del pacchetto di maggioranza delle partecipazioni fuori dal perimetro di gruppo (fattispecie contemplata al comma 3 del medesimo articolo 84 del TUIR) ed in caso di operazioni straordinarie di fusione e scissione societaria (articoli 172 e 173 del TUIR), nonché di fusioni transazionali (articolo 181 del TUIR).

In attuazione della delega di riforma fiscale di cui alla legge n. 111 del 2023, l'articolo 15 del decreto legislativo n. 192 del 2024, ha introdotto delle modifiche alle norme di cui sopra volte ad omogenizzare la disciplina del riporto a nuovo delle perdite fiscale in tutte le fattispecie in cui non opera la regola generale.

Più precisamente, la compensazione delle perdite fiscali opera secondo la regola generale (scomputo nei limiti dell'80 per cento del reddito imponibile dei successivi periodi d'imposta), ai sensi della previgente formulazione dell'articolo 177-ter del TUIR, nei seguenti casi:

(a) trasferimento delle partecipazioni di controllo nell'ambito del medesimo gruppo (società controllate dal medesimo soggetto ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, del codice civile);

(b) operazioni di fusione o scissione tra società appartenenti al medesimo gruppo, limitatamente alle perdite fiscali realizzate dalle società partecipanti alla fusione (scissione) nei periodi d'imposta in cui facevano già parte del medesimo perimetro di gruppo.

Diversamente, ai sensi dell'articolo 84, comma 3 del TUIR, si prevede che le perdite fiscali **non possano essere scomputate** in caso di **trasferimento delle partecipazioni di controllo fuori dal perimetro del gruppo, nonché di modifica dell'attività** (da intendersi quale mutamento del settore economico o del comparto merceologico di operatività e non anche la mera immissione di risorse finanziarie aggiuntive o di singoli beni strumentali). Tale limitazione si applica alle perdite che risultano al termine del periodo di imposta precedente al trasferimento o all'acquisizione delle partecipazioni oppure a quelle che risultano al termine del periodo di imposta in corso alla data del trasferimento, qualora quest'ultimo intervenga dopo la prima metà del medesimo periodo d'imposta.

Tuttavia, in tali circostanze, è possibile procedere alla compensazione delle perdite fiscali della società che le riporta laddove sia superato il c.d. **“test di vitalità”** di cui al comma 3-bis dell'articolo 84 e **nei limiti del patrimonio netto della società che le riporta** risultante al termine del periodo d'imposta precedente determinato secondo i criteri stabiliti dal successivo comma 3-ter.

Nello specifico, il “test di vitalità” si intende superato quando l’importo dei ricavi della gestione caratteristica e del costo del personale dipendente iscritti al conto economico del soggetto che riporta le perdite dell’esercizio precedente è superiore al 40 per cento della media dei 2 esercizi precedenti.

Con riferimento al limite del patrimonio netto, in base alla formulazione vigente fino all’entrata in vigore del presente decreto-legge, le perdite fiscali possono essere compensate per un ammontare non eccedente: (a) il valore economico del patrimonio netto della società che riporta le perdite, risultante dalla relazione giurata di stima redatta da un revisore legale, ridotto di un importo pari al prodotto tra la somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3 e il rapporto tra il valore economico del patrimonio netto risultante dalla stessa relazione giurata di stima e il valore del patrimonio netto contabile (senza ricomprendersi i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici); (b) o, in assenza di relazione giurata di stima, nei limiti del patrimonio netto contabile risultante alla data di riferimento delle perdite, senza tener conto dei versamenti effettuati negli ultimi 24 mesi (senza ricomprendersi i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici).

Analoghi limiti trovano applicazione ai sensi degli articoli 172, comma 7 e 173, comma 10, del TUIR, in caso di operazioni straordinarie di fusione e scissione societaria tra società non appartenenti al medesimo gruppo, ovvero appartenenti al medesimo gruppo in relazione alle perdite fiscali realizzate nei periodi d’imposta in cui le società non facevano parte del medesimo gruppo.

Con riguardo alle fusioni transazionali, l’articolo 181 del TUIR definisce le due condizioni in base alle quali le perdite possono essere portate in diminuzione dal reddito della società risultante dalla fusione o incorporante: (a) sia nei periodi d’imposta di realizzazione delle perdite fiscali, sia alla data in cui la fusione ha efficacia, le società partecipanti alla fusione devono essere controllate dal medesimo soggetto e (b) tali perdite non possono più essere utilizzate nello Stato di sua residenza in quanto la società ha cessato la propria attività economica o dismesso tutti i beni a terzi.

Articolo 3

(Diminuzioni occupazionali delle società collegate ai fini della maggiorazione del costo ammesso in deduzione per l'incremento occupazionale)

L'articolo 3 esclude le **diminuzioni** di occupati delle **società collegate** dalla determinazione dell'**incremento occupazionale**, necessario ai fini dell'incentivo fiscale della maggiorazione del costo ammesso in deduzione per le nuove assunzioni.

L'**articolo 3** interviene sulla misura che prevede la **maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni**, la cui disciplina è contenuta nell'articolo 4, decreto legislativo n. 216 del 2023.

In particolare, la novella modifica il criterio di calcolo dell'incremento occupazionale.

La modifica normativa sopprime il riferimento alle **società collegate**, presente nella versione previgente, con la conseguenza che l'aumento del numero degli occupati – più precisamente, dei dipendenti a tempo indeterminato – necessario ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale si considera **al netto delle diminuzioni occupazionali** relative **soltanto** a **società controllate o facenti capo**, anche per interposta persona, **allo stesso soggetto**.

La disposizione, dunque, identifica, ai fini dell'accesso alla maggiorazione, il gruppo interno come un unico soggetto economico, prevedendo il mancato riconoscimento del beneficio qualora non sia raggiunto un effettivo incremento occupazionale anche a livello di gruppo; ma **esclude** – a mente della novella qui in esame – le **società collegate dalla nozione**, sempre ai qui presenti e limitati fini, **di gruppo**.

Sulle modalità di determinazione dell'incremento occupazionale dei gruppi, è intervenuto **l'articolo 4 del decreto** del Ministero dell'economia e delle finanze del **25 giugno 2024**, in attuazione del decreto legislativo n. 216 del 2023, con cui si è stabilito che il calcolo dell'incremento occupazione deve effettuarsi considerando i dati delle **società collegate in proporzione alla quota di partecipazione**, ma **senza** tenere conto “delle **società collegate che sono, altresì, controllate da società non facenti parte del medesimo gruppo** interno”. Secondo il Governo, in base a quanto illustrato nella relazione di accompagnamento, l'intervento normativo è finalizzato a **semplificare** il procedimento di determinazione dell'incremento occupazionale.

Ai sensi dell'articolo 2329, terzo comma, del codice civile, sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole.

L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.

Sulla nozione di gruppo per l'accesso all'agevolazione fiscale è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 1/E del 20 gennaio 2025.

Il comma 2 chiarisce che le disposizioni dell'articolo si applicano **a decorrere dal periodo d'imposta successivo** a quello in corso **al 31 dicembre 2023**.

Si ricorda che l'articolo 1, comma 399, della legge di bilancio per il 2025 ha stabilito che il presente incentivo fiscale trovi **applicazione** anche per **i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024** (per i soggetti solari, periodi d'imposta che chiudono al 31 dicembre 2025, al 31 dicembre 2026 ed al 31 dicembre 2027).

• *Maggiorazione del costo ammesso in deduzione - la disciplina*

L'articolo 4 del decreto legislativo n. 216 del 2023 ha introdotto, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, una deduzione pari al 20 per cento del costo riferibile all'incremento occupazionale, a condizione che: (i) il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 sia superiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente, (ii) che l'attività d'impresa sia stata esercitata nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 per almeno 365 giorni e (iii) la società non sia sottoposta a procedure di liquidazione volontaria o giudiziale.

Il costo riferibile all'incremento occupazionale, su cui calcolare la deduzione, è pari al minor importo tra: (a) il costo effettivo relativo ai nuovi assunti e (b) l'incremento complessivo del costo del personale risultante dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, comma 1, lettera B), numero 9), del codice civile rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023. Per i soggetti che, in sede di redazione del bilancio di esercizio, non adottano lo schema di conto economico di cui all'articolo 2425 del codice civile si assumono le corrispondenti voci di costo del personale (esempio, per i soggetti *IFRS adopter*). I costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente. Laddove alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, il numero dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, risulti inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, non può definirsi alcun costo riferibile all'incremento occupazione.

Con decreto 25 giugno 2024, adottato dal Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sono state

altresì introdotte le disposizioni attuative del presente articolo, con particolare riguardo alla determinazione dei coefficienti di maggiorazione relativi alle categorie di lavoratori svantaggiati in modo da garantire che la complessiva maggiorazione non ecceda il 10 per cento del costo del lavoro sostenuto per dette categorie.

Articolo 4

(*Modifiche alle disposizioni riguardanti le società estere controllate*)

L'**articolo 4**, al **comma 1**, modifica il **criterio** in base al quale l'**imposta minima nazionale equivalente** eventualmente assolta dalla società controllata estera deve essere presa in considerazione ai fine del **calcolo della tassazione effettiva (lettera a)**); ridefinisce il **meccanismo opzionale di determinazione della tassazione effettiva**, al fine di evitare la complessità dei conteggi necessari al calcolo del livello di imposizione effettiva scontato dalle società controllate ovvero dalle stabili organizzazioni all'estero in esenzione (**lettera b**)); corregge il riferimento legislativo per **identificare correttamente la tipologia di interpello** a cui si può ricorrere ai fini della disapplicazione della disciplina delle società estere controllate (**lettera c**)); consente la **detrazione**, in capo al socio, dell'imposta minima nazionale equivalente eventualmente pagata nel Paese estero e attribuita alla società estera controllata **sulla base del criterio di ripartizione (lettera d)**). Il **comma 2** precisa il **periodo di imposta di decorrenza** delle disposizioni del presente articolo.

Nel dettaglio, il **comma 1** dell'articolo in esame apporta una serie di modifiche all'articolo 167 (Disposizioni in materia di imprese estere controllate) del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), di cui al D.P.R. n. 917 del 1986.

Le disposizioni dell'articolo 167 del TUIR si applicano alle persone fisiche, alle società e agli enti pubblici di cui agli articoli 5 e 73 del TUIR.

Ai fini dell'articolo 167, ai sensi del comma 2 del medesimo articolo, si considerano soggetti controllati non residenti le imprese, le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato, per i quali si verifica almeno una delle seguenti condizioni:

- a) sono controllati direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciaria o interposta persona da parte di un soggetto di cui al comma 1;
- b) oltre il 50 per cento della partecipazione ai loro utili è detenuto, direttamente o indirettamente, mediante una o più società controllate o tramite società fiduciaria o interposta persona, da un soggetto di cui al comma 1.

Inoltre, ai sensi del comma 3, ai fini del medesimo articolo 167, si considerano altresì soggetti controllati non residenti:

- a) le stabili organizzazioni all'estero dei soggetti di cui al comma 2;
- b) le stabili organizzazioni all'estero di soggetti residenti che abbiano optato per il regime di esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a tutte le proprie stabili organizzazioni all'estero di cui all'articolo 168-ter.

Ai sensi del comma 4, la disciplina dell'articolo 167 si applica se i soggetti controllati non residenti integrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- a) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore al 15 per cento. La tassazione effettiva dei soggetti controllati non residenti è pari al rapporto tra la somma delle imposte correnti dovute e delle imposte anticipate e differite iscritte nel proprio bilancio d'esercizio e l'utile ante imposte dell'esercizio risultante dal predetto bilancio. A tal fine, il bilancio d'esercizio dei soggetti controllati non residenti deve essere oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali a ciò autorizzati nello Stato estero di localizzazione dei soggetti controllati non residenti, i cui esiti sono utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato. Se la condizione di cui al periodo precedente non è verificata o la tassazione effettiva è inferiore al 15 per cento, i soggetti controllanti devono verificare che i soggetti controllati non residenti sono assoggettati ad una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia, determinata secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate;
- b) oltre un terzo dei proventi da essi realizzati rientra in una o più delle seguenti categorie:
 - 1) interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari;
 - 2) canoni o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale;
 - 3) dividendi e redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni;
 - 4) redditi da leasing finanziario;
 - 5) redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie;
 - 6) proventi derivanti da operazioni di compravendita di beni con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente;
 - 7) proventi derivanti da prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate a favore di soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente;

Il comma 4-bis precisa che ai fini del calcolo di cui al comma 4, lettera a), rileva anche l'imposta minima nazionale equivalente, definita nell'allegato A del decreto di recepimento della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022 (intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione), dovuta dal soggetto controllato non residente. Ai fini del precedente periodo, l'imposta minima nazionale equivalente dovuta nel Paese di localizzazione del soggetto controllato non residente, individuato ai sensi dell'articolo 12 del decreto di recepimento della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022, rileva in misura corrispondente all'imposta minima nazionale equivalente moltiplicata per il rapporto tra il profitto

eccedente relativo al soggetto controllato non residente e la somma di tutti i profitti eccedenti relativi alle imprese ed entità del gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente.

La menzionata direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022, intesa a garantire nell'Unione un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala, è stata approvata allo scopo di dare attuazione al c.d. secondo pilastro dell'accordo OCSE/G20 in materia di **tassazione internazionale delle imprese** (si veda il Dossier n. 11 dei servizi di documentazione della Camera e del Senato per una illustrazione sintetica dell'accordo).

La direttiva stabilisce norme che garantiscono un **livello minimo di tassazione pari al 15% per le grandi imprese multinazionali e le grandi società nazionali**. Si applica ai gruppi di multinazionali e ai gruppi nazionali di grandi dimensioni che realizzano un fatturato annuo combinato di gruppo di almeno 750 milioni di euro sulla base del bilancio consolidato. Se una società opera in un paese con un'aliquota fiscale inferiore a quella minima stabilita dalla direttiva, gli Stati membri in cui ha sede potranno applicare un'**imposta integrativa** su una parte degli utili realizzati nei paesi a basso reddito. In aggiunta, la direttiva consente anche agli Stati membri di introdurre un'**imposta integrativa nazionale qualificata** per riscuotere le entrate fiscali aggiuntive dovute dal gruppo multinazionale rispetto alle entità costitutive a bassa tassazione situate in il loro territorio.

- a) Il comma 1 dell'articolo in esame **modifica** il menzionato comma 4-bis dell'articolo 167 al fine di **cambiare il criterio** in base al quale l'**imposta minima nazionale equivalente** eventualmente assolta dalla società controllata estera deve essere presa in considerazione ai fine del **calcolo della tassazione effettiva** di cui all'articolo 4, lettera a) del medesimo articolo 167 nello Stato della controllata estera.

Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), di cui al <u>D.P.R. n. 917 del 1986</u>	
Testo previgente	Modificazioni apportate dall'art. 4 del D.L. 84/2025
Art. 167 <i>(Disposizioni in materia di imprese estere controllate)</i>	Art. 167 <i>(idem)</i>

4-bis. Ai fini del calcolo di cui al comma 4, lettera a), rileva anche l'imposta minima nazionale equivalente, definita nell'allegato A del decreto di recepimento della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022, dovuta dal soggetto controllato non residente. Ai fini del precedente periodo, l'imposta minima nazionale equivalente dovuta nel Paese di localizzazione del soggetto controllato non residente, individuato ai sensi dell'articolo 12 del decreto di recepimento della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022, rileva in misura corrispondente all'imposta minima nazionale equivalente moltiplicata per il rapporto tra il profitto eccedente relativo al soggetto controllato non residente e la somma di tutti i profitti eccedenti relativi alle imprese ed entità del gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente.

4-bis. Ai fini del calcolo di cui al comma 4, lettera a), rileva anche l'imposta minima nazionale equivalente, definita nell'allegato A del decreto di recepimento della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022, dovuta dal soggetto controllato non residente. Ai fini del precedente periodo, l'imposta minima nazionale equivalente dovuta nel Paese di localizzazione del soggetto controllato non residente, individuato ai sensi dell'articolo 12 del decreto di recepimento della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022, 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 minima nazionale equivalente calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente.**

Nella relazione illustrativa di accompagnamento all'A.C. 2460, il Governo fornisce alcuni chiarimenti. Ricorda, innanzitutto, che, laddove esistente, l'imposta minima nazionale è generalmente calcolata, in maniera unitaria, per tutte le entità del gruppo localizzate nella giurisdizione. Nel caso in cui vi siano più entità localizzate nella stessa giurisdizione, ai fini dell'applicazione della disciplina delle società estere controllate il soggetto controllante deve individuare la quota di imposta minima nazionale attribuibile alla propria controllata (o a ciascuna delle proprie controllate) in quella giurisdizione. Con la modifica in questione, ispirata da ragioni di semplificazione, si sostituisce il criterio di attribuzione della quota di imposta minima nazionale equivalente basato sul rapporto tra i profitti eccedenti della controllata e il totale dei profitti eccedenti delle entità soggette all'imposta minima nazionale con il

criterio di attribuzione stabilito dalla legislazione del Paese di localizzazione della controllata estera. Si consente, pertanto, di far riferimento (laddove esistente) al criterio di ripartizione dell'imposta minima nazionale equivalente adottato dalla giurisdizione della controllata, evitando al socio la necessità di effettuare un nuovo calcolo. In assenza di tale criterio, ovverosia qualora non sia stato esplicitamente previsto dalla giurisdizione estera, si prevede come criterio di attribuzione dell'imposta minima nazionale quello basato sul rapporto tra reddito rilevante del soggetto controllato non residente e somma di tutti redditi rilevanti relativi alle imprese ed entità del gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente. L'importo da ripartire sulla base del criterio sopra indicato è l'importo dell'imposta minima nazionale equivalente, "calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente". A questo riguardo si ricorda che, in base ai chiarimenti OCSE (cfr. inter alia paragrafo 118.6 del Commentario all'articolo 10.1 delle Model Rules), l'imposta minima nazionale deve prevedere le medesime regole previste per l'imposizione integrativa, incluse le regole di segregazione di alcune categorie di entità (quali imprese partecipate in misura minoritaria, entità di investimento, entità a controllo congiunto, entità apolidi) ai fini della determinazione dell'imposta dovuta. Pertanto, se il soggetto controllato estero soggetto alla disciplina delle società estere controllate si qualifica, ai fini dell'imposizione integrativa, come un'entità d'investimento, l'imposta minima nazionale sarà calcolata considerando tale soggetto controllato e tutte le altre entità d'investimento appartenenti al gruppo localizzate nella giurisdizione che adotta l'imposta minima nazionale equivalente, tenendole separate dalle altre imprese ed entità appartenenti al gruppo seppur localizzate nella medesima giurisdizione. Coerentemente, anche ai fini del comma 4-bis dell'articolo 167 del TUIR, si deve tener conto di tale segregazione e l'allocazione dell'imposta minima nazionale equivalente dovrà avvenire (in assenza di uno specifico criterio adottato nella giurisdizione estera) sulla base del rapporto tra il reddito rilevante della controllata o entità d'investimento e la somma dei redditi rilevanti di tutte le entità d'investimento (inclusa la controllata) considerate unitariamente ai fini della determinazione dell'imposta minima nazionale equivalente prelevata nello Stato estero.

- b) Il **comma 1** dell'articolo in esame, inoltre, attraverso la **sostituzione del testo del comma 4-ter** dell'articolo 167, ridefinisce il meccanismo opzionale di determinazione della tassazione effettiva, al fine, come rammentato dal Governo della relazione illustrativa, di **evitare la complessità dei conteggi necessari al calcolo del livello di imposizione effettiva** scontato dalle società controllate ovvero dalle stabili organizzazioni all'estero in esenzione.

Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), di cui al <u>D.P.R. n. 917 del 1986</u>	
Testo previgente	Modificazioni apportate dall'art. 4 del D.L. 84/2025
Art. 167 <i>(Disposizioni in materia di imprese estere controllate)</i>	Art. 167 <i>(idem)</i>
<p>4-ter. In alternativa a quanto previsto al comma 4, lettera a), i soggetti controllanti di cui al comma 1, con riferimento ai soggetti controllati non residenti di cui ai commi 2 e 3, possono corrispondere, nel rispetto degli articoli 7 e 8 della direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016, un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 15 per cento dell'utile contabile netto dell'esercizio calcolato senza tenere in considerazione le imposte che hanno concorso a determinare detto valore, la svalutazione di attivi e gli accantonamenti a fondi rischi. Permanendo il requisito del controllo, l'opzione per l'imposta sostitutiva 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 è revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. La disposizione di cui al periodo precedente si applica al termine di ciascun triennio. Con provvedimento del direttore 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).</p>	<p>4-ter. La tassazione effettiva di cui al comma 4, lettera a), si considera non inferiore al 15 per cento per i soggetti controllanti di cui al comma 1 che, con riferimento ai soggetti di cui ai commi 2 e 3, corrispondono, nel rispetto degli articoli 7 e 8 della direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016, un importo pari al 15 per cento dell'utile contabile netto dell'esercizio. L'importo di cui al primo periodo non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive. 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 è 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 del direttore 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</p>

Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), di cui al <u>D.P.R. n. 917 del 1986</u>	
Testo previgente	Modificazioni apportate dall'art. 4 del D.L. 84/2025
	integrano le condizioni di cui al comma 4, lettera b).

Nella relazione illustrativa, il Governo rammenta che la funzione dell'importo versato è limitata a consentire, previo pagamento di un importo correlato all'ammontare dell'utile contabile netto (rettificato), di evitare la complessità operativa derivante dalla determinazione della tassazione effettiva estera, con esclusivo riferimento al regime di cui al citato articolo 167 del TUIR, non potendo assumere la natura di imposta sostitutiva delle imposte sui redditi. In considerazione di ciò, la riformulazione del comma 4-ter dell'articolo 167 del TUIR permette che l'importo versato ai sensi di tale disposizione:

- sia calcolato avendo riguardo all'utile contabile netto dell'esercizio in proporzione alla quota di partecipazione agli utili detenuta, direttamente o indirettamente, dal soggetto controllante, determinato con le modalità disciplinate nel medesimo articolo 167 del TUIR;
- non sia deducibile, in ogni caso, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP;
- determina il verificarsi della condizione di cui alla lettera a) del comma 4 dell'articolo 167 del TUIR (tassazione effettiva congrua), anche ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 47-bis del TUIR ai dividendi provenienti da tale soggetto.

Gli utili distribuiti dalla società controllata estera realizzati nel periodo d'imposta per il quale si è fruito del meccanismo opzionale di cui al citato comma 4-ter dell'articolo 167 del TUIR, fermo restando quanto previsto al comma 10 del medesimo articolo, concorrono alla formazione del reddito del soggetto percettore, sulla base delle disposizioni di cui agli articoli 47 e 89 del TUIR, non risultando per il socio controllante (cui si applica il regime in esame) provenienti da Paesi a regimi fiscali privilegiati. Con il medesimo intervento, inoltre, si precisa che nel calcolo dell'utile contabile non si tiene conto, per ragioni di contrasto a eventuali politiche di bilancio che possano incidere sulla determinazione della tassazione effettiva, oltre che dei fondi rischi, anche degli accantonamenti finalizzati a rilevare in bilancio oneri futuri. Per le ragioni appena accennate, tali oneri sono esclusi definitivamente dal calcolo dell'utile contabile netto funzionale alla determinazione della tassazione effettiva correlata al meccanismo opzionale di cui al comma 4-ter in commento.

- c) Il **comma 1** dell'articolo in esame apporta anche una modifica al coma 5 del suddetto articolo 167 del TUIR finalizzato a **correggere il riferimento** (lettera e) anziché lettera b) dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000) per identificare la **tipologia di interpello** a

cui si può ricorrere ai fini della disapplicazione della disciplina delle società estere controllate. Tale correzione si è resa necessaria a seguito della riforma dell'interpello effettuata con l'articolo 1 del decreto legislativo n. 219 del 2023 (Modifica allo statuto dei diritti del contribuente).

- d) Il **comma 1** dell'articolo in esame, infine, integra il comma 9 del menzionato articolo 167 del TUIR al fine di **consentire la detrazione, in capo al socio, dell'imposta minima nazionale equivalente eventualmente pagata** nel Paese estero e attribuita alla società estera controllata sulla base del criterio di ripartizione indicato al comma 4-bis del medesimo articolo. La detrazione è ammessa alle condizioni e nei limiti stabiliti dall'articolo 165 del TUIR.

Il **comma 2** precisa che le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 209 del 2023 di attuazione della riforma fiscale in materia di **fiscalità internazionale** (cioè il 29 dicembre 2023).

Articolo 5

(*Modifiche alle disposizioni riguardanti la documentazione relativa alla disciplina di contrasto ai disallineamenti da ibridi*)

L'**articolo 5** interviene sui termini di presentazione, da parte del contribuente, della **documentazione** idonea a dimostrare il rispetto delle norme concernenti il disallineamento da ibridi, documentazione richiesta per la disapplicazione delle sanzioni in caso di contestazione in tale materia. Con riferimento ai **periodi di imposta anteriori a quello in corso al 29 dicembre 2023** (data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 209 del 2023 di riforma della fiscalità internazionale) si prevede che la predetta documentazione **debba essere predisposta, con data certa, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2024** (periodo in cui ricade l'approvazione del d.m. 6 dicembre 2024, attuativo della disciplina sulla documentazione in parola).

L'**articolo 5** novella l'articolo 61, comma 3, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, di riforma della fiscalità internazionale, con riguardo alla documentazione relativa alle contestazioni in materia di disallineamenti da ibridi.

La nozione di **disallineamento da ibridi** (*hybrid mismatch*) si riferisce a situazioni in cui le differenze nelle qualificazioni fiscali tra due o più giurisdizioni possono dar luogo a vantaggi fiscali indebiti.

Il verificarsi di un disallineamento può comportare, tra l'altro, una deduzione in entrambi gli Stati (doppia deduzione), una deduzione in uno Stato senza che i redditi oggetto della deduzione siano inclusi nella base imponibile dell'altro Stato (deduzione senza inclusione), il godimento di crediti d'imposta per imposte pagate all'estero.

Il citato articolo 61, comma 1, del decreto legislativo n. 209 del 2023 modifica l'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997, concernente le sanzioni tributarie non penali. Tale modifica stabilisce che, in caso di contestazioni relative a maggiore imposta o a riduzione di crediti a seguito di disallineamento da ibridi, la relativa sanzione non viene applicata se, nel corso dell'attività istruttoria condotta dall'Amministrazione finanziaria, **il contribuente consegna documentazione idonea a consentire il riscontro dell'applicazione delle norme volte a neutralizzare il disallineamento da ibridi**.

La norma demanda ad apposito **decreto** del Ministro dell'economia e delle finanze l'indicazione puntuale della documentazione in oggetto. In attuazione di tale previsione è stato emanato il decreto 6 dicembre 2024

(“Attuazione delle disposizioni in materia di documentazione dei disallineamenti da ibridi”).

Tale documentazione deve quindi consentire la verifica della corretta applicazione delle disposizioni contenute nel Capo IV del decreto legislativo n. 142 del 2018, di recepimento della c.d. “direttiva ATAD” (UE) 2016/1164 contro le pratiche di elusione fiscale, come modificata dalla direttiva (UE) 2017/952 (“ATAD 2”), relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi.

Si segnala che le disposizioni anti ibridi previste dalle direttive ATAD sono state emanate a seguito dei lavori svolti in seno all’OCSE, nell’ambito del progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Il tema dei disallineamenti da ibridi è stato affrontato, in particolare, nell’ambito dell’Azione 2 BEPS, volta a ripristinare la coerenza tra i vari regimi fiscali nazionali. Il considerando n. 28 della citata direttiva ATAD 2 richiama esplicitamente i documenti OCSE, contenenti le spiegazioni e gli esempi applicabili che devono essere tenuti in considerazione dagli Stati membri nell’attuare la direttiva.

Per approfondimenti, cfr. sul sito OCSE Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report. Si veda anche. anche la circolare 2/2022 dell’Agenzia delle entrate su “ATAD 2”.

Il comma 3 dell’articolo 61 del decreto legislativo n. 209 del 2023 stabilisce che la menzionata disciplina sulla documentazione relativa al disallineamento da ibridi si applichi anche a periodi d’imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore della riforma della fiscalità internazionale recata dal decreto legislativo n. 209 medesimo (29 dicembre 2023). In tali casi, prevedeva il **testo finora vigente**, la documentazione doveva essere predisposta, con data certa, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 209 ovvero, se posteriore, entro il sesto mese successivo alla data di approvazione del decreto attuativo del Ministro dell’economia e delle finanze.

A seguito dell’emanazione del decreto di attuazione del 6 dicembre 2024, la **novella in esame** sopprime i termini temporali qui sopra ricordati, stabilendo che la documentazione riferita ai periodi d’imposta precedenti all’entrata in vigore della riforma della fiscalità internazionale debba essere predisposta (2023) **entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta 2024, in corso alla data in cui è stato approvato il decreto attuativo**.

Si veda anche, qui di seguito, il testo a fronte della novella.

Decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 <i>Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale</i>	
Testo previgente	Modificazioni apportate dall'art. 5 del D.L. 84/2025
<p style="text-align: center;">Art. 61 <i>(Disposizioni in materia di documentazione dei disallineamenti da ibridi)</i></p> <p>3. Con riferimento ai periodi di imposta anteriori a quello di entrata in vigore del presente decreto si applicano le previsioni contenute nel comma 6-bis dell'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, 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 entrata in vigore del presente decreto ovvero, se posteriore, entro il sesto mese successivo alla data di approvazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 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'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.</p>	<p style="text-align: center;">Art. 61 <i>(Disposizioni in materia di documentazione dei disallineamenti da ibridi)</i></p> <p>3. Con riferimento ai periodi di imposta anteriori a quello di entrata in vigore del presente decreto si applicano le previsioni contenute nel comma 6-bis dell'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, 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 del Ministro dell'economia e delle finanze 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'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.</p>

Articolo 6

(*Proroga e sanatoria per l'approvazione del prospetto delle aliquote IMU*)

L'articolo 6, modificato dalla Camera, proroga al 15 settembre 2025, soltanto per l'anno in corso, il **termine per l'approvazione del prospetto delle aliquote dell'imposta municipale propria** e dichiara la **validità** di alcune **delibere di approvazione** adottate **tardivamente** secondo la disciplina ordinaria.

L'articolo 6, modificato dalla Camera, detta una normativa speciale, limitata all'anno **2025**, circa **l'approvazione del prospetto delle aliquote dell'imposta municipale propria** (IMU), in deroga a quanto previsto all'articolo 1, comma 169, della [legge n. 296 del 2006](#).

L'articolo 1, comma 169 della legge 296 del 2006 dispone che gli enti locali deliberano le tariffe ed i tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione prevedendo che, in caso di mancata approvazione entro i citati termini, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno.

In primo luogo, la disposizione introduce una **proroga al 15 settembre 2025** per **l'approvazione** del predetto prospetto.

Ai sensi della disposizione sopra citata, i comuni sarebbero stati tenuti ad adottare la delibera di approvazione del prospetto delle aliquote IMU **entro la data prevista** per la **deliberazione del bilancio di previsione**, che, per il bilancio di previsione 2025-2027, era fissata al **28 febbraio 2025**, come disposto dal [decreto del Ministero dell'interno del 24 dicembre 2024](#).

La proroga riguarda anche:

- gli enti locali che **hanno adottato la delibera** relativa alle aliquote IMU **senza**, però, elaborare **il prospetto** secondo quanto prescritto dall'articolo 1, comma 757, della legge n. 160 del 2019;
- in base alla modifica operata dalla Camera, i comuni che hanno deliberato l'approvazione delle aliquote in difformità del prospetto.

Secondo le previsioni del comma 757 dell'articolo 1 della legge n. 160 del 2019 si prevede che in ogni caso che la delibera di approvazione delle aliquote deve essere redatta accedendo all'applicazione disponibile nel Portale del federalismo fiscale che consente, previa selezione delle fattispecie di interesse del comune tra quelle individuate con il decreto di cui al comma 756 che rimette ad un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze ([decreto ministeriale del 7 luglio 2023](#)) l'individuazione delle fattispecie che possono essere selezionate dai comuni ai fini

dell’eventuale diversificazione delle aliquote IMU, di elaborare il prospetto delle aliquote che forma parte integrante della delibera stessa.

Inoltre, si ricorda che, ai sensi del comma 764 della citata legge, in caso di discordanza tra il prospetto delle aliquote e le disposizioni contenute nel regolamento di disciplina dell’imposta, prevale quanto stabilito nel prospetto.

Le eventuali **variazioni al bilancio conseguenti** al prospetto IMU sono **recepite** con una **successiva variazione del bilancio di previsione 2025-2027**.

In secondo luogo, la disposizione dispone una **sanatoria** per quelle **delibere** di approvazione del prospetto **adottate** ai sensi del comma 757 dell’articolo 1 della legge n. 160 del 2019, ma tardivamente secondo la normativa ordinaria, dichiarandone la validità, con riferimento a quelle adottate **tra il 1° marzo 2025 e la data di entrata in vigore del presente decreto-legge ossia il 18 giugno 2025**.

Articolo 6-bis
(Esenzione IMU immobili destinati allo svolgimento di attività sportive a fini non commerciali)

L'**articolo 6-bis**, introdotto nel corso dell'esame alla Camera dei deputati, disciplina le **modalità** con cui i **comuni** determinano e rendono pubblici i **corrispettivi medi delle attività sportive** svolte **in modo concorrenziale nell'ambito territoriale di riferimento**, ai fini del rispetto delle condizioni per l'**esenzione** dal pagamento dell'**IMU** per gli **immobili** posseduti e utilizzati da enti non commerciali per lo **svolgimento** delle dette attività **con modalità**, anch'esse, **esclusivamente non commerciali**. Infine, detta una **disciplina transitoria** nelle **more della definizione dei corrispettivi medi**.

L'**articolo 6** interviene sulla disciplina dell'**esenzione dal pagamento dell'imposta municipale propria** (IMU) per gli **immobili** posseduti e utilizzati dagli **enti non commerciali** destinati allo **svolgimento delle attività sportive**, esclusivamente **a fini non commerciali**.

Con la disposizione in esame, si disciplinano le **modalità** con cui i **comuni** sono tenuti a **individuare i corrispettivi medi** praticati sul mercato, in forma concorrenziale, **per le analoghe attività sportive** nel medesimo **ambito territoriale**, in attuazione dell'articolo 4, comma 6, del regolamento adottato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze n. 200 del 2012. Ai sensi del citato regolamento, lo svolgimento delle attività sportive si intende effettuato con **modalità non commerciali** se:

- **non** è previsto **corrispettivo** oppure;
- dietro versamento di un **contributo simbolico**, con il limite della metà dei corrispettivi medi per analoghe attività sportive svolte con modalità concorrenziali nel medesimo ambito territoriale, anche tenendo conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

I **corrispettivi medi** sono individuati dai **comuni annualmente**, dopo aver **sentito le rappresentanze sportive locali**, e sono **pubblicati** sul **sito istituzionale** dell'ente locale.

La disposizione, inoltre, definisce **l'ambito territoriale**, a cui riferire la comparazione dei prezzi. In linea generale si intende il **singolo comune**, ma, in caso di **mancanza di strutture di riferimento**, detto ambito si può **estendere fino a quello regionale**.

Il **comma 2** detta una **disciplina transitoria** da applicarsi in attesa dell'individuazione dei corrispettivi medi da parte degli enti locali. Nelle more, infatti, l'esenzione si applica per **tutte le associazioni sportive**

dilettantistiche e le società sportive dilettantistiche iscritte al registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, istituito dall’articolo 4 del [decreto legislativo n. 39 del 2021](#). L’esenzione decorre a partire dall’anno di iscrizione al suddetto registro.

Il comma 2 precisa che **non** è possibile chiedere il **rimborso** per quanto è già stato versato dai soggetti esentati.

Si ricorda che, a seguito della riforma operata dal decreto legislativo n. 39 del 2021, **l’iscrizione a tale registro certifica la natura dilettantistica** di tutte le associazioni e le società ivi iscritte (articolo 5, comma 2, del citato decreto legislativo).

Si ricorda che l’**ambito soggettivo dell’esenzione IMU** è stato **precisato dalla legge di bilancio per il 2024** (articolo 1, comma 1, legge n. 213 del 2023).

L’articolo 1, comma 759, lettera g), della legge 27 dicembre 2019, n. 160 prevede che sono esenti dall’imposta municipale propria (IMU), per il periodo dell’anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte, gli immobili posseduti e utilizzati da enti pubblici e privati diversi dalle società, *trust* (che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale) nonché organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato, purché destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione o di culto.

In particolare, il comma 71 della citata legge di bilancio specifica che tale previsione si interpreta nel senso che:

- 1) gli immobili si intendono “posseduti” anche nel caso in cui siano concessi in comodato a un ente pubblico o privato diverso dalle società, a un *trust* (che non abbia per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale) nonché a un organismo di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato, a condizione che il comodatario svolga nell’immobile - con modalità non commerciali - esclusivamente attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione o di culto e che sia funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente;
- 2) gli immobili si intendono “utilizzati” quando strumentali alle destinazioni indicate nel punto 1), anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità.

Articolo 7

(Estensione al biodiesel delle agevolazioni sulle accise)

L'**articolo 7** detta disposizioni in tema di **agevolazioni sulle accise**, **estendendo i benefici fiscali per il gasolio anche al biodiesel utilizzato tal quale**, stabilendo che il **programma pluriennale è esente da notifica preventiva** in materia di aiuti di stato e demandando a un **decreto ministeriale** il compito di definire le **modalità di fornitura all'Agenzia delle dogane e dei monopoli** delle **risultanze delle verifiche** sul rispetto dei criteri di sostenibilità.

L'**articolo 7** reca disposizioni concernenti l'**estensione dell'agevolazione** in materia di **accisa sul gasolio al biodiesel utilizzato tal quale**, prevista dall'articolo 3-quinquies del decreto-legge n. 57 del 2023.

In primo luogo la **lettera a) del comma 1**, modifica il comma 2-*bis* del citato articolo del decreto-legge 57 del 2023.

Preliminamente si ricorda che il comma 2-*bis* del decreto-legge citato, nella formulazione precedente all'entrata in vigore del decreto-legge in commento, stabilisce che **le agevolazioni previste per il gasolio in materia di accisa si applicano**, nell'ambito di un programma pluriennale previsto dall'articolo 16 della direttiva 2003/96/CE (su cui si veda il *box infra*), **anche al biodiesel utilizzato tal quale**, negli usi ammessi dalla disciplina specifica di settore subordinando l'**efficacia di tale disposizione alla preventiva autorizzazione della Commissione europea**.

Le agevolazioni cui fa riferimento il comma 2-*bis* sono quelle contenute nell'articolo 22-*bis* del decreto legislativo n. 504 del 1995 (Testo unico accise), rubricato “Disposizioni particolari in materia di biodiesel ed alcuni prodotti derivati dalla biomassa”, e nella tabella A allegata al testo unico.

Con la **lettera a) viene soppresso il riferimento alla preventiva autorizzazione della Commissione europea** e viene esplicitato che il **programma pluriennale** che si applica al **biodiesel** ha una **durata di sei anni** dalla data di pubblicazione del decreto ministeriale previsto al comma 2-*ter* del medesimo articolo 5 del decreto-legge n. 57 del 2023 (su cui vedi *infra*).

La disposizione sottolinea inoltre che il **programma rispetta le condizioni sugli aiuti di stato** in materia di **sgravi da imposte ambientali** previste dall'articolo 44, paragrafo 5, del regolamento (UE) n. 651/2014.

Il paragrafo 5 dell'articolo citato prevede che **l'esenzione dall'obbligo di notifica preventiva come aiuto di Stato vale soltanto se i combustili sovvenzionati sono conformi ai criteri RED II di sostenibilità e di riduzione delle emissioni delle sostanze climalteranti; nonché se sono prodotti a partire dalle materie prime elencate nell'allegato IX della direttiva 2018/2001 riguardante le materie prime per la produzione di biogas per il trasporto e biocarburanti avanzati.**

Con la **lettera b)** si aggiunge il comma 2-bis.1 all'articolo oggetto dell'intervento normativo. Nel comma aggiuntivo si chiarisce che le disposizioni sulle agevolazioni sulle accise si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato (Regolamento Generale di Esenzione per Categoria - GBER), e che è competente il Ministro dell'ambiente e della sicurezza energetica a provvedere agli adempimenti in materia di aiuti di Stato.

Sul GBER, e, in generale, sulle disposizioni in materia di aiuti di Stato si veda il dossier **“Gli aiuti di Stato”, parte generale**, curato dal dipartimento Attività produttive del Servizio Studi della Camera dei deputati.

Con la **lettera c)** il Governo prevede che il **decreto emanato dal Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'ambiente e della sicurezza energetica, ai sensi del comma 2-terdell'articolo 3-quinquies del decreto-legge n. 57 del 2023 contenga** non solo le **modalità applicative** dell'agevolazione ma anche le **modalità di fornitura all'Agenzia delle dogane e dei monopoli** delle **risultanze delle verifiche** sul rispetto dei criteri di sostenibilità.

• *Le esenzioni e le agevolazioni sui prodotti energetici nella normativa eurounitaria*

La Direttiva 2003/96/CE (ETD) definisce il **quadro europeo per la tassazione dell'energia elettrica e dei prodotti energetici** utilizzati per **il settore dei trasporti e del riscaldamento**, introducendo livelli minimi di armonizzazione della tassazione per gli Stati membri e prevedendo la possibilità per questi ultimi di definire **ambiti di esenzione e agevolazioni**. La direttiva 2003/96/CE ha ampliato l'insieme dei prodotti energetici che rientrano nel regime comunitario di accisa e che pertanto gli Stati membri devono obbligatoriamente sottoporre ad accisa, insieme in precedenza formato dai soli “olî minerali”. Con la direttiva 2003/96/CE il regime di accisa viene applicato ad un insieme più esteso di prodotti, costituito dai cosiddetti prodotti energetici in senso ampio, cui si aggiunge altresì l'elettricità.

L'**articolo 16 della Direttiva** dispone che le **esenzioni o le riduzioni per i prodotti** di cui al paragrafo 1 del medesimo articolo 16 possono essere **concesse**,

nell'ambito di un **programma pluriennale**, tramite **autorizzazione** rilasciata da un'autorità amministrativa ad un operatore economico per più di un anno civile. La durata dell'esenzione o della riduzione così autorizzata **non può superare sei anni consecutivi**. Questo periodo è eventualmente rinnovabile.



• **Possibili interventi europei**

(in collaborazione con il Servizio Rapporti con l'Unione europea)

L'articolo 16 della direttiva 2003/96/CE relativa alla tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, espressamente menzionato dal comma 2-bis dell'articolo 3-quinquies del decreto legge 29 maggio 2023, n. 57, potrebbe costituire oggetto di un'incisiva modifica ove fosse approvata la proposta di direttiva (COM(2021)563) che rivede il quadro dell'Unione per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità. La proposta, presentata dalla Commissione europea il 14 luglio 2021, è oggetto di un negoziato molto complesso e articolato, anche in ragione del fatto che, intervenendo in materia fiscale, segue la procedura legislativa speciale di consultazione, con voto all'unanimità del Consiglio e mera consultazione del Parlamento europeo. La Presidenza polacca del Consiglio, in carica nel primo semestre del 2025, ha elaborato, nel tentativo di favorire un accordo, tre testi di compromesso, l'ultimo dei quali è stato sottoposto al gruppo "questioni fiscali" in Consiglio il 20 maggio 2025.

Articolo 8

(Decorrenza delle disposizioni fiscali del Terzo settore)

L'articolo 8 reca modifiche alla disciplina sulla decorrenza dell'applicazione delle disposizioni fiscali concernenti il Terzo settore, a seguito della *Comfort Letter* della Commissione europea del 7 marzo 2025. Nello specifico, le **disposizioni** che disciplinano il **regime fiscale degli enti del Terzo settore** entrano **in vigore dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025**. Diversamente, l'**efficacia delle disposizioni** che disciplinano i **titoli di solidarietà** è **subordinata all'autorizzazione della Commissione europea**.

In particolare, con l'**articolo 8, comma 1, lettere a) e b)**, si interviene sulle norme del decreto legislativo n. 117 del 2017 (c.d. "Codice del Terzo Settore – CTS") che disciplinano l'entrata in vigore delle disposizioni fiscali ivi contenute.

Nello specifico, la **lettera a)**, modificando l'**articolo 101, comma 10**, del CTS, dispone che l'**efficacia delle disposizioni** di cui all'**articolo 77** è **subordinata**, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, **all'autorizzazione della Commissione europea**, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Secondo la previgente formulazione dell'articolo 101, comma 10, del decreto legislativo n. 117 del 2017, l'efficacia delle disposizioni di cui agli **articoli 77, 79, comma 2-bis, 80 e 86** è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

La successiva **lettera b)**, modificando l'**articolo 104, comma 2**, del CTS, dispone che **le disposizioni che disciplinano il regime fiscale degli enti del Terzo settore di cui al titolo X**, salvo quanto previsto dal comma 1, **si applicano** agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore **a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025**.

Secondo la previgente formulazione dell'articolo 104, comma 2, del decreto legislativo n. 117 del 2017, le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto dal comma 1, si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo **all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro**.

Tali modifiche sono state introdotte in conseguenza della ***Comfort Letter*** del 7 marzo 2025, con la quale la Commissione europea **ha affermato che le disposizioni contenute negli articoli 79, comma 2-bis, 80 e 86 del decreto legislativo n. 117 del 2017** (c.d. “Codice del Terzo Settore – CTS”) **relative alla tassazione dei redditi "non appaiono selettive e, pertanto, non sembrerebbero costituire aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, comma 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea”.**

Sui contenuti della *Confort letter* si è svolta il 16 aprile 2025, presso le Commissioni VI e XII della Camera dei deputati, un’audizione del Vice Ministro Maria Teresa Bellucci ([qui il link all’audizione](#)).

La relazione illustrativa di accompagnamento all’A.C. 2460, nel definire la *ratio* della novella contenuta nell’articolo 8 del decreto-legge *de quo*, chiarisce che la *Comfort Letter* adottata, tuttavia, non corrisponde a una formale decisione di autorizzazione in quanto- come anche precisato nella stessa -le conclusioni i vi riportate non costituiscono la posizione definitiva della Commissione europea, ma una preliminare valutazione effettuata dai suddetti Servizi della Direzione Generale Concorrenza sulla base degli elementi forniti dalle Autorità italiane e, pertanto, non realizza *stricto sensu* la condizione prevista dal citato articolo 101, comma 10, ai fini dell’efficacia delle disposizioni ivi richiamate, né quella alla quale l’articolo 104, comma 2, del medesimo CTS ancora l’efficacia delle disposizioni contenute nel titolo X

Si ricorda che, secondo la previgente formulazione dell'**articolo 101, comma 10**, del Codice del Terzo Settore, l’**efficacia** di talune disposizioni fiscali ivi contenute è **subordinata all’autorizzazione della Commissione europea**, ai sensi dell’articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

In particolare, si fa riferimento:

- alla disciplina dei **titoli di solidarietà (articolo 77)**;
- alla disposizione che qualifica "non commerciali", ai fini delle **imposte sui redditi, le attività di interesse generale** di cui all’articolo 5, **qualora i ricavi non superino di oltre il 6 per cento i relativi costi** per ciascun periodo d’imposta e per non oltre tre periodi d’imposta consecutivi (**articolo 79, comma 2-bis**);
- al **regime forfetario** degli enti del Terzo settore non commerciali (**articolo 80**);
- al **regime forfetario** per le **attività commerciali** svolte dalle **associazioni di promozione sociale** e dalle **organizzazioni di volontariato** (**articolo 86**).

In tal senso, la previgente formulazione dell'**articolo 104, comma 2**, del decreto legislativo n. 117 del 2017, stabilisce che **le disposizioni del Titolo X**, fatto **salvo** quanto previsto in via transitoria al **comma 1** del medesimo articolo, **si applicano**

agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore **a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea** (di cui al citato articolo 101, comma 10) e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del predetto Registro.

Diversamente, ai fini della piena operatività delle disposizioni di cui all'articolo 77 del Codice del Terzo Settore, **si è ancora in attesa dell'autorizzazione della Commissione europea**.

Per quanto concerne il **regime transitorio** disciplinato dall'articolo 104, comma 1, le disposizioni di **78** (regime fiscale *social lending*), **81** (*social bonus*), articolo **82** (in materia di imposte indirette e tributi locali), **83** (detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali), **84, comma 2** (esenzione IRES immobili istituzionali delle organizzazioni di volontariato), **85, comma 7** (esenzione IRES immobili istituzionali delle associazioni di promozione sociale) e **102, comma 1, lettere e), f) e g)** (abrogazione di alcune disposizioni del TUIR: articolo 100, comma 2, lettera *l*), afferente gli oneri di utilità sociale; articolo 15, comma 1, lettere *i-bis*) e *i-quater*), afferenti le detrazioni per oneri), **si applicano**:

a) **dal 1° gennaio 2018 e fino all'entrata in vigore** delle disposizioni di cui al **Titolo X**, ai seguenti soggetti:

- organizzazioni non lucrative di utilità sociale, di cui all'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, iscritte negli appositi registri (Onlus);
- organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla legge n. 266 del 1991;
- associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano di cui all'articolo 7 della legge n. 383 del 2000.

b) **a decorrere dall'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore - "RUNTS"**, agli enti del Terzo settore ivi iscritti.

La **disciplina applicativa della previsione codicistica circa l'istituzione del Registro unico nazionale del Terzo Settore** è stata, inoltre, emanata con il decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali n. 106 del 15 settembre 2020 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 21 ottobre 2020).

Per maggiori approfondimenti si rinvia al relativo focus.

Articolo 9

(*Modifiche in materia di inversione contabile nei settori del trasporto e movimentazione merci e dei servizi di logistica*)

L'**articolo 9**, al **comma 1**, al fine di estendere l'applicazione dell'inversione contabile agli appalti per il trasporto merci, **elimina i vincoli applicativi dell'inversione contabile** medesima legati alle caratteristiche contrattuali della prevalenza di manodopera e dell'utilizzo dei beni strumentali di proprietà del committente. Con una modifica aggiunta dalla Camera, inoltre, si consente di applicare il *reverse charge* anche alle **agenzie per il lavoro**. Il **comma 2** introduce una **disposizione di coordinamento** (lettera **a**); chiarisce che l'**opzione** affinché il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto sulle prestazioni rese sia effettuato dal committente in nome e per conto del prestatore, possa essere facoltativamente esercitata, bilateralmente, anche da tutti i soggetti presenti nella catena dei subappalti (lettera **b**)).

Nel dettaglio, il **comma 1** dell'articolo in esame, attraverso una modificazione dell'articolo 17, sesto comma, lettera a-quinquies), del [D.P.R. n. 633 del 1972](#) (come modificata dall'articolo 1, comma 57, della legge di bilancio 2025), al fine di estendere l'applicazione dell'inversione contabile agli appalti per il trasporto merci, **elimina i vincoli applicativi dell'inversione contabile** medesima legati alle caratteristiche contrattuali della **prevalenza di manodopera e dell'utilizzo dei beni strumentali** di proprietà del committente.

I commi da 57 a 63 della legge di bilancio 2025 (legge n. 207 del 2024) prevedono l'introduzione del **meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*) nei contratti di appalto per la movimentazione di merci**. In particolare, il comma 57 estende, prevedendo tuttavia delle eccezioni, il meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*) alle prestazioni di servizi, effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati **caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma**, rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica. L'efficacia della suddetta disposizione è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, di una autorizzazione (comma 58), si prevede che, in attesa della sua piena operatività, il prestatore e il committente possono optare, per un periodo di tre anni, affinché il pagamento dell'IVA sulle prestazioni rese venga effettuato dal committente in nome e per conto del prestatore, che è

solidalmente responsabile dell'imposta dovuta. Pertanto, la fattura viene emessa dal prestatore e l'imposta è versata dal soggetto committente, senza possibilità di compensazione (commi da 59 a 61). Si prevede, inoltre, che nel caso in cui l'imposta risulti non dovuta, il diritto al rimborso spetta al soggetto committente a condizione che esso dimostri l'effettivo versamento dell'imposta. Nei confronti del committente si rende applicabile la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro, del cui pagamento è solidalmente tenuto il prestatore (comma 62). Il comma 63 rinvia a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate l'individuazione dei termini e delle modalità di attuazione dei commi da 57 a 62.

Come chiarito dal Governo nella relazione illustrativa di accompagnamento all'A.C. 2460, considerate le finalità antifrode dell'introduzione del meccanismo dell'inversione contabile, al fine di **estenderne il perimetro di applicazione, tra gli altri, anche agli appalti di trasporto merci**, con il comma 1 vengono eliminati i vincoli applicativi legati alle **caratteristiche contrattuali della prevalenza di manodopera e dell'utilizzo dei beni strumentali di proprietà del committente**. Queste ultime, infatti, sono caratteristiche oggettive del contratto non riscontrabili nei tradizionali appalti di trasporto merci.

Il meccanismo dell'**inversione contabile**, o **reverse charge**, (quinto comma dell'articolo 17 del D.P.R. n. 633 del 1972), comporta che gli obblighi relativi all'applicazione dell'IVA debbano essere adempiuti dal soggetto passivo cessionario o committente, in luogo del cedente o del prestatore.

Tale meccanismo, adottato dagli Stati membri – ai sensi della Direttiva 2006/69/CE – in deroga alla procedura normale di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto secondo il sistema della rivalsa, mira a contrastare le frodi in particolari settori a rischio, evitando che il cessionario porti in detrazione l'imposta che il cedente non provvede a versare all'erario.

L'articolo 199-bis della Direttiva IVA ha stabilito una serie di nuove fattispecie rispetto alle quali, per finalità antifrode, gli Stati membri possono decidere di applicare il meccanismo dell'inversione contabile informando previamente il Comitato IVA. Esso consente l'applicazione del meccanismo di inversione contabile c.d. facoltativa fino al 31 dicembre 2026 e tale termine è stato recepito anche nella normativa nazionale (articolo 22 del [decreto-legge n. 73 del 2022](#)).

Più in dettaglio, la direttiva IVA consente agli Stati membri di avvalersi facoltativamente del meccanismo di inversione contabile per il pagamento dell'Iva su cessioni di beni e prestazioni di servizi predefinite che possono essere oggetto di frode, in particolare la frode intracomunitaria dell'operatore inadempiente (MTIC). Consente anche la misura speciale del meccanismo di reazione rapida che offre agli Stati membri, a talune condizioni rigorose, una procedura accelerata che consente l'introduzione del meccanismo di inversione contabile, ossia una risposta più adeguata ed efficace alle frodi improvvise e massicce. Si tratta di una **soluzione temporanea** per consentire agli Stati membri più colpiti di limitare le frodi, in attesa della conclusione dei negoziati in corso su un sistema dell'Iva nuovo e

definitivo in cui le cessioni sarebbero tassate nel Paese di destinazione. Come anticipato, la [direttiva \(UE\) 2022/890](#) ha prorogato la possibilità per gli Stati membri di applicare il meccanismo di inversione contabile al 31 dicembre 2026 e tale termine è stato recepito dal legislatore nazionale.

L'articolo 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede l'applicazione dell'inversione contabile anche:

a) alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore;

a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;

a-quater) alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni;

a-quinquies) alle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle lettere da a) ad a-quater), effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma. La disposizione del precedente periodo non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società di cui all'articolo 11-ter 231

e alle agenzie per il lavoro disciplinate dal capo I del titolo II del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276;

b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative;

c) alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;

d-bis) ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni;

d-ter) ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;

d-quater) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a);

d-quinques) alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3).

Con una modifica introdotta dalla Camera, inoltre, si consente di applicare il *reverse charge* anche alle **agenzie per il lavoro**, di cui all'articolo 4 del [decreto legislativo n. 276 del 2003](#), attualmente escluse dalla formulazione vigente del suddetto articolo 17, sesto comma, lettera a-quinquies) del D.P.R. 633 del 1972.

Il menzionato articolo 4 del decreto legislativo n. 276 del 2003 istituisce, al comma 1, presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, un apposito albo delle agenzie per il lavoro ai fini dello svolgimento delle attività di somministrazione, intermediazione, ricerca e selezione del personale, supporto alla ricollocazione professionale.

Il predetto albo è articolato in cinque sezioni:

- a) agenzie di somministrazione di lavoro abilitate allo svolgimento di tutte le attività di cui all'articolo 20;
- b) agenzie di somministrazione di lavoro a tempo indeterminato abilitate a svolgere esclusivamente una delle attività specifiche di cui all'articolo 20, comma 3, lettere da a) a h);
- c) agenzie di intermediazione;
- d) agenzie di ricerca e selezione del personale;
- e) agenzie di supporto alla ricollocazione professionale.

I commi 2, 3, 5 e 7 disciplinano il regime autorizzatorio, mentre l'articolo 4 definisce gli oneri informativi a carico delle agenzie. Il comma 4 indica gli oneri informativi a carico delle agenzie. Il comma 6 specifica il funzionamento dell'albo di cui al comma 1.

Il **comma 2** apporta una serie di modifiche all'articolo 1, commi 58 e 59, della legge di bilancio 2025 ([legge n. 207 del 2024](#)) riportate nella tabella seguente.

Legge di bilancio 2025 (legge n. 207 del 2024)	
Testo previgente	Modificazioni apportate dall'art. 9 del D.L. 84/2025
Art. 1	Art. 1
<p>58. L'efficacia della disposizione di cui al comma 57 è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006.</p>	<p>58. L'efficacia della disposizione di cui alla lettera a-quinquies) dell'articolo 17, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006.</p>
<p>59. In attesa della piena operatività delle disposizioni di cui alla lettera a-quinquies) del sesto comma dell'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come sostituita dal comma 57 del presente articolo, per le prestazioni di servizi ivi previste, rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica, il prestatore e il committente possono optare affinché il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto sulle prestazioni rese sia effettuato dal committente in nome e per conto del prestatore, che è solidalmente responsabile dell'imposta dovuta.</p>	<p>59. In attesa della piena operatività delle disposizioni di cui alla lettera a-quinquies) del sesto comma dell'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come sostituita dal comma 57 del presente articolo, per le prestazioni di servizi ivi previste, rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica, il prestatore e il committente possono optare affinché il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto sulle prestazioni rese sia effettuato dal committente in nome e per conto del prestatore, che è solidalmente responsabile dell'imposta dovuta. La medesima opzione 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> <p>Nel caso di cui al primo periodo, la fattura è emessa ai sensi dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 dal prestatore e l'imposta è versata dal committente ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241,</p>

Legge di bilancio 2025 (legge n. 207 del 2024)	
Testo previgente	Modificazioni apportate dall'art. 9 del D.L. 84/2025
compensazione, entro il termine di cui all'articolo 18 del medesimo decreto legislativo, riferito al mese successivo alla data di emissione della fattura da parte del prestatore.	senza possibilità di compensazione, entro il termine di cui all'articolo 18 del medesimo decreto legislativo, riferito al mese successivo alla data di emissione della fattura da parte del prestatore.

Come chiarito dal Governo della relazione illustrativa, la modifica di cui alla **lettera a) del comma 2** dell'articolo in esame contiene una **disposizione di coordinamento** che sostituisce il testo del comma 58 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2025, il quale subordina l'efficacia del comma 57 (che, a sua volta, ha sostituito la citata lettera a-quinquies) dell'articolo 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 all'autorizzazione del Consiglio dell'Unione Europea ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006. In particolare, con la modifica si introduce nel comma 58 un diretto riferimento all'articolo 17, sesto comma, lettera a-quinquies) del D.P.R. n. 633 del 1972 eliminando il richiamo al comma 57. Diversamente, il comma 58 manterrebbe il riferimento a una versione non più attuale della citata lettera a-quinquies, quale quella precedentemente introdotta dal comma 57.

Il menzionato articolo 395 della direttiva 2006/112/CE stabilisce, al paragrafo 1, che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla direttiva medesima, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale.

Ai sensi del paragrafo 2, lo Stato membro che desidera introdurre le misure di cui al paragrafo 1 invia una domanda alla Commissione fornendole tutti i dati necessari. Entro due mesi la Commissione può richiedere dati integrativi. Non appena la Commissione dispone di tutti i dati che ritiene necessari per la valutazione, ne informa lo Stato membro richiedente entro un mese e trasmette la domanda, nella lingua originale, agli altri Stati membri.

Ai sensi del paragrafo 3, entro i tre mesi successivi all'invio dell'informazione di cui al paragrafo 2, secondo comma, la Commissione presenta al Consiglio una proposta appropriata o, qualora la domanda di deroga susciti obiezioni da parte sua, una comunicazione nella quale espone tali obiezioni.

Il paragrafo 4 precisa che la procedura di cui ai paragrafi 2 e 3 deve essere completata, in ogni caso, entro otto mesi dal ricevimento della domanda da parte della Commissione.

Per quanto riguarda, invece, la modifica di cui alla **lettera b) del comma 2** dell'articolo in esame, la relazione illustrativa chiarisce che, al fine di **evitare possibili dubbi interpretativi sulla corretta applicazione della norma transitoria**, con la modifica del comma 59 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2025 si chiarisce che l'opzione affinché il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto sulle prestazioni rese sia effettuato dal committente in nome e per conto del prestatore, può essere facoltativamente esercitata, bilateralmente, anche da tutti i soggetti presenti nella catena dei subappalti. La facoltà esercitata da un subappaltatore non è subordinata alla circostanza che dell'esercizio della medesima opzione si siano avvalsi anche tutti gli altri subappaltanti e subappaltatori, né, necessariamente, il committente e il primo appaltatore. Pertanto, l'esercizio dell'opzione da parte del committente e del primo appaltatore non rappresenta una condizione necessaria affinché anche nei rapporti di subappalto possa essere esercitata la medesima facoltà. Ne consegue che, ai fini dell'esercizio dell'opzione, ciascun rapporto di subappalto può considerarsi autonomo rispetto agli altri rapporti di subappalto nonché a quello tra committente e primo appaltatore. Ovviamente, a tutti gli eventuali accordi conclusi nella fase di subappalto si applicano le disposizioni contenute nei commi da 59 a 63 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2025 (si veda sopra per una sintesi).

Articolo 10

(Disposizioni in materia di split payment)

L'**articolo 10** prevede che il meccanismo speciale di versamento dell'IVA dovuta per le operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri soggetti tassativamente individuati, con il quale si consente all'erario di acquisire direttamente l'imposta (c.d. *split payment*), **non si applichi più alle operazioni nei confronti delle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana**, identificate agli effetti IVA, a decorrere dal **1° luglio 2025**.

Con **modifica approvata dalla Camera**, si prevede che siano fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto in esame.

L'**articolo 10, comma 1**, abroga lettera *d*) dell'articolo 17-*ter*, comma 1-*bis*, del [d.P.R. n. 633 del 1972](#) in materia di IVA. Tale lettera *d*) stabilisce che le disposizioni concernenti il meccanismo dello split payment si applichino anche alle operazioni effettuate nei confronti delle **società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto**. Restava salva la possibilità che il Ministro dell'economia e delle finanze possa individuare, mediante proprio decreto, un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario.

Il **comma 2** stabilisce che la suddetta abrogazione abbia effetto a decorrere dal **1° luglio 2025** e si applica alle operazioni per le quali **sia emessa fattura a partire dalla medesima data**.

Con **modifica approvata dalla Camera**, sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto-legge (18 giugno 2025).

L'abrogazione in esame mira, come evidenzia la **relazione illustrativa di accompagnamento all'A.C. 2460**, a rendere conforme la disciplina nazionale alla normativa europea. Infatti, la [Decisione di esecuzione \(UE\) 2023/1552¹](#) del Consiglio del 25 luglio 2023, recante modifica della Decisione di esecuzione (UE) 2017/784, ha prorogato l'autorizzazione ad applicare lo *split payment*, concessa all'Italia dalla suddetta Decisione n. 784, fino al 30 giugno 2026, prevedendo, altresì, la disapplicazione dal 1° luglio 2025 di tale meccanismo per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a favore delle società quotate in borsa incluse nell'indice FTSE MIB. Come evidenziato dal "considerando" n. 7 della medesima decisione di esecuzione n. 1552, "per onorare l'impegno di eliminare

¹ Recante modifica della decisione di esecuzione (UE) 2017/784 per quanto riguarda il periodo di autorizzazione e l'ambito di applicazione della misura speciale di deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, adottata dall'Italia.

gradualmente la misura speciale, l'Italia ha modificato la propria richiesta al fine di escludere dall'ambito di applicazione della suddetta misura, a decorrere dal 10 luglio 2025, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a favore delle società quotate in borsa incluse nell'indice FTSE MIB. I soggetti passivi interessati dalla riduzione dell'ambito di applicazione della misura speciale disporranno così di tempo sufficiente per introdurre gli opportuni aggiustamenti operativi. Ciò consentirà alle autorità fiscali italiane di monitorare l'efficacia della misura speciale e valutare adeguatamente eventuali alternative possibili”.



• *Lo split payment*

L'articolo 1, comma 629, lettera *b*), della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), ha introdotto l'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che ha stabilito, per talune pubbliche amministrazioni acquirenti di beni e servizi, un meccanismo di scissione dei pagamenti da applicarsi alle operazioni per le quali dette amministrazioni non fossero debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni generali in materia di IVA. In base a questo meccanismo le **pubbliche amministrazioni**, anche se non rivestano la qualità di soggetto passivo IVA, devono versare direttamente all'erario, con le modalità e nei termini indicati nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 gennaio 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 27 del 3 febbraio 2015, l'IVA che è stata addebitata loro dai fornitori. Tale disposizione era stata inizialmente applicata dalle amministrazioni e dagli enti pubblici che erano destinatari delle norme in materia di IVA a esigibilità differita di cui all'articolo 6, quinto comma, secondo periodo, del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972: lo Stato, gli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, gli enti pubblici territoriali ed i consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, gli istituti universitari, le aziende sanitarie locali, gli enti ospedalieri, gli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e quelli di previdenza.

Successivamente, con l'articolo 1 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 (convertito dalla legge n. 96 del 2017), il meccanismo è stato **esteso a tutte le amministrazioni, gli enti ed i soggetti inclusi nel conto consolidato della pubblica amministrazione** di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, nonché ai seguenti soggetti: a) società controllate dallo Stato, di diritto o di fatto, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, nn. 1) e 2), del codice civile; b) società controllate di diritto, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, direttamente dagli enti pubblici territoriali; c) società controllate di diritto, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, direttamente o indirettamente, dai soggetti precedentemente indicati alle lettere a) e b); d) **società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana**. Riguardo a queste ultime, l'art. 3 del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148 (come convertito dalla legge n. 172 del 2017) ha specificato che sono soggette al

meccanismo dello split payment solo le società identificate agli effetti dell'IVA in Italia.

Articolo 11

(*Modifiche in materia di accise*)

L'articolo 11 anticipa l'entrata in vigore delle disposizioni in materia di produzione di alcole etilico da processi di dealcolazione, introdotte dal decreto legislativo n. 43 del 2025, di riforma delle accise.

La relazione illustrativa di accompagnamento all'A.C. 2460 segnala l'intendimento del Governo di anticipare l'entrata in vigore l'entrata in vigore della disciplina di cui all'articolo 33-ter, comma 2, del decreto legislativo n. 504 del 1995, attualmente fissata ai 1° gennaio 2026. Ciò al fine di consentire agli operatori di accelerare il processo di avviamento della nuova attività produttiva, con un conseguente ampliamento della propria filiera di attività e un ritorno sugli investimenti effettuati per l'acquisto degli impianti di dealcolazione.

In particolare il **comma 1**, lettere *a*) e *b*), novella l'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 43 del 2025.

Il decreto legislativo n. 43 del 2025 contiene le disposizioni di riforma in materia di accise. In particolare, l'articolo 1 del decreto legislativo n. 43 del 2025 ha ad oggetto le disposizioni di modifica del decreto legislativo n. 504 del 1995, contenente le disposizioni concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi (ossia le accise e l'imposta di consumo). Con riferimento alle novità introdotte nel citato testo unico si veda il dossier sul relativo schema di decreto legislativo nonché il tema web su accise e dogane presente sul portale della documentazione della Camera dei deputati, in particolare il paragrafo relativo a la legge delega per la riforma fiscale e l'attuazione con il decreto legislativo 43 del 2025.

In merito, si rammenta che il suddetto articolo 8 contiene le disposizioni finali stabilendo, al comma 1, che le modifiche in materia di accise di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 43 del 2025 trovano applicazione dal 1° gennaio 2026.

La medesima disposizione fa salva, per alcune norme introdotte nel decreto legislativo n. 504 del 1995 da alcune disposizioni del medesimo articolo 1 del decreto legislativo n. 43 del 2025, una diversa data di entrata in vigore, definita dai commi 2, 3 e 4 del medesimo articolo 8.

In ragione di ciò, la **lettera a)** include anche nuovo comma 4-*bis*, introdotto dalla successiva lettera *b*), tra i commi del predetto articolo 8 che introducono una deroga al termine di entrata in vigore delle nuove disposizioni, fissato, come detto, in via generale, al 1° gennaio 2026.

La **lettera b)** inserisce quindi un nuovo comma 4-*bis* con cui si prevede che le norme in materia di **produzione di alcole etilico da processi di**

dealcolazione, di cui all'articolo 33-ter, comma 1, del decreto legislativo n. 504 del 1995, introdotto dalla lettera 1) del comma 1 dell'articolo 1 del decreto legislativo 43 del 2025, si applicino non dal 1° gennaio 2026 ma a decorrere dal giorno successivo alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste, con cui sono stabilite, per i soggetti esercenti depositi fiscali che producono vino dealcolato le condizioni di autorizzazione alla produzione, quelle inerenti all'assetto del deposito fiscale e le modalità semplificate di accertamento e di contabilizzazione (di cui all'articolo 33-ter, comma 2).

Si ricorda che l'articolo 33-ter del decreto legislativo n. 504 del 1995, dispone, **al comma 1**, che, ferme restando le disposizioni che prevedono che nelle fabbriche di alcole etilico la produzione è determinata mediante l'impiego di appositi misuratori che devono essere installati dall'esercente secondo le modalità stabilite dall'amministrazione finanziaria (articolo 33, comma 1) e che per il controllo della produzione, l'amministrazione finanziaria può altresì prescrivere l'installazione di misuratori delle materie prime alcoliche o alcoligene ed, eventualmente, dei semilavorati da avviare alla distillazione (articolo 33, comma 7), ai soggetti esercenti depositi fiscali di cui all'articolo 28, comma 1, lettera b) (ossia gli stabilimenti di produzione nel settore dei prodotti alcolici intermedi) e d) (ossia, nel settore del vino, le cantine e gli stabilimenti di produzione) che producono vino dealcolato nei limiti di cui all'articolo 37, comma 1, primo periodo (ossia - in media - meno di 1.000 ettolitri di vino all'anno, sulla base della produzione annua media delle ultime tre campagne viticole consecutive) si applicano le disposizioni di cui all'articolo 33, comma 4, che dispone che l'amministrazione finanziaria può prescrivere che, in diretta e stabile comunicazione con gli apparecchi di distillazione, sia collocato un recipiente collettore, sigillato dal personale finanziario, nel quale venga a raccogliersi tutto l'alcole prodotto e che siano predisposte le attrezzature ritenute idonee per l'accertamento diretto del prodotto.

Si prevede, altresì, a scopo di coordinamento normativo, che le disposizioni di cui al medesimo articolo 33-ter, comma 2, si applicino a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 43 del 2025 (ovvero il 5 aprile 2025).

Come evidenziato l'articolo 33-ter, **al comma 2**, dispone che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste, sono stabilite, per i soggetti esercenti depositi fiscali di cui all'articolo 28, comma 1, lettera a),

numero 1), ossia le distillerie che producono vino dealcolato, e per i soggetti di cui al comma 1 (si veda *supra*), le condizioni di autorizzazione alla produzione, quelle inerenti all'assetto del deposito fiscale e modalità semplificate di accertamento e di contabilizzazione.

Si ricorda che, come riportato anche nella relazione illustrativa, ai fini fiscali, mentre il vino è sottoposto al regime dell'accisa con applicazione di un'aliquota pari a zero, per i prodotti derivanti dalla dealcolazione sarà dovuta l'accisa gravante sul quantitativo dell'alcole etilico in essi contenuti.

Articolo 12

(Disposizioni in materia di termini delle dichiarazioni 2024)

L'articolo 12, modificato in sede referente, considera **tempestive** le dichiarazioni delle imposte sui redditi e IRAP presentate **entro l'8 novembre 2024**, specificando che tale previsione rileva ai fini del concordato preventivo biennale.

Il comma 1 differisce dal 31 ottobre 2024 all'8 novembre 2024 il termine entro cui **sono considerate tempestive le dichiarazioni** ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, di cui all'[articolo 2](#) del decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998. Si dispone, altresì, che non si provvede al rimborso delle eventuali somme versate a titolo di ravvedimento operoso ai sensi dell'[articolo 13](#) del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Al riguardo, si evidenza che il sopra citato articolo 2 prevede che le persone fisiche presentano la dichiarazione tra il 15 aprile ed il 30 giugno ovvero in via telematica tra il 15 aprile e il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta. Le società o le associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR presentano la dichiarazione in via telematica tra il 15 aprile e il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta. I soggetti IRES presentano la dichiarazione in via telematica a partire dal 15 aprile dell'anno successivo, se il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, ed entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Il comma 2, modificato in sede referente, stabilisce che le disposizioni di cui sopra **rilevano** ai fini dell'articolo 1 del decreto-legge n. 167 del 2024 in materia di **concordato preventivo biennale**.

Tale disposizione è stata abrogata dall'articolo 1, comma 2, della legge 9 dicembre 2024, n. 189, che, tuttavia, ha stabilito che restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodotti e i rapporti giuridici sorti sulla base del medesimo decreto-legge n. 167 del 2024.

A tale proposito, ai sensi del suddetto articolo 1 del decreto-legge n. 167 del 2024, i soggetti che avevano validamente presentato la dichiarazione dei redditi entro il termine del 31 ottobre 2024 e non avevano aderito al concordato preventivo biennale potevano aderirvi entro il 12 dicembre 2024.

Tale disposizione è stata poi riprodotta nell'articolo 7-bis del decreto-legge n. 155 del 2024.

Si rammenta che il concordato preventivo biennale è disciplinato dagli [articoli da 10 a 22](#) del decreto legislativo n. 13 del 2024.

In conseguenza di ciò, le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP presentate successivamente al 31 ottobre 2024 ma entro l'8 novembre 2024, considerate tempestive ai sensi del precedente comma 1, hanno rilevanza anche ai fini della possibilità di adesione al concordato preventivo biennale entro il 12 dicembre 2024 e ai fini dell'accesso al ravvedimento speciale di cui all'articolo 2-quater del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113.

Tale disposizione prevedeva infatti che i soggetti che hanno applicato gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) e che aderiscono, **entro il 31 ottobre 2024**, al concordato preventivo biennale di cui agli articoli 6 e seguenti del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, possono adottare il regime di ravvedimento di cui al medesimo articolo, versando l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive, secondo le previsioni di cui ai commi da 2 a 7 della norma citata.

Articolo 12-bis

(*Interpretazione autentica in materia di definizione agevolata*)

L’articolo 12-bis, inserito nel corso dell’esame alla Camera, reca un’interpretazione autentica in materia di definizione agevolata, prevedendo che: ai soli fini dell’estinzione dei giudizi aventi ad oggetto i debiti ricompresi nella dichiarazione di adesione alla definizione agevolata, l’effettivo perfezionamento della definizione si realizzi con il versamento della prima o unica rata delle somme dovute; l’estinzione del giudizio sia dichiarata d’ufficio dal giudice a seguito della presentazione della relativa documentazione; l’estinzione del giudizio comporta l’inefficacia delle eventuali sentenze di merito e dei provvedimenti pronunciati nel corso del processo e non passati in giudicato.

In tal senso, l’articolo 12-bis, reca una norma di interpretazione autentica in materia di definizione agevolata di cui all’articolo 1, commi 231-252, della [legge n. 197 del 2022](#) (c.d. “rottamazione-quater”), così come prorogata ai sensi dell’articolo 3-bis del [decreto-legge n. 202 del 2024](#).

Ai sensi dell’articolo 1, comma 236, della legge n. 197 del 2022, nella dichiarazione di cui al comma 235 [i.e. di adesione alla definizione agevolata] il debitore indica l’eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi e assume l’impegno a rinunciare agli stessi giudizi, che, dietro presentazione di copia della dichiarazione e nelle more del pagamento delle somme dovute, sono sospesi dal giudice. L’estinzione del giudizio è subordinata all’effettivo perfezionamento della definizione e alla produzione, nello stesso giudizio, della documentazione attestante i pagamenti effettuati; in caso contrario, il giudice revoca la sospensione su istanza di una delle parti.

L’articolo 3-bis del decreto-legge n. 202 del 2024 reca la disciplina di riammissione alla definizione agevolata di cui all’articolo 1, commi 231-252, della legge n. 197 del 2022. Pertanto, limitatamente ai debiti ricompresi nella dichiarazione di adesione alla definizione agevolata (comma 235), i debitori che, alla data del 31 dicembre 2024, sono incorsi nell’efficacia della relativa definizione a seguito del mancato, insufficiente o tardivo versamento, alle relative scadenze, delle somme dovute, possono essere riammessi alla medesima rendendo, entro il 30 aprile 2025, analoga dichiarazione di adesione (comma 235).

Per maggiori approfondimenti, si rinvia al [tema web](#) pubblicato sul portale della Camera dei deputati.

Nello specifico, il comma 1 contiene una norma di interpretazione autentica dell’articolo 1, comma 236, della citata legge n. 197 del 2022, con la quale si chiarisce che, ai soli fini dell’estinzione dei giudizi aventi ad oggetto i debiti ricompresi nella dichiarazione di adesione alla definizione agevolata

(comma 235), l'**effettivo perfezionamento della definizione si realizza con il versamento della prima o unica rata** delle somme dovute.

Inoltre, si chiarisce che l'**estinzione del giudizio è dichiarata d'ufficio dal giudice a seguito della presentazione** della seguente documentazione:

- **dichiarazione**, di cui al comma 235, **di adesione alla definizione agevolata**;
- **comunicazione**, di cui al comma 241, che il contribuente riceve dall'**Agenzia delle entrate-Riscossione** con l'indicazione **dell'importo dovuto**, delle **eventuali rate da versare** e delle **relative scadenze**;
- **documentazione attestante il versamento della prima o unica rata**.

Il **deposito** di tale documentazione può essere effettuato **da parte del debitore o dell'Agenzia delle entrate-Riscossione** che sia **parte in giudizio ovvero**, in sua assenza, da parte dell'**ente impositore**.

Al fine di coordinare la procedura amministrativa ed il contenzioso pendente in sede giurisdizionale, il successivo **comma 2** precisa che l'**estinzione del giudizio** dichiarata, ai sensi del citato comma 236, quale conseguenza della definizione agevolata, **comporta l'inefficacia** delle eventuali **sentenze di merito** e dei **provvedimenti pronunciati nel corso del processo e non passati in giudicato**. In aggiunta, si precisa che le somme versate, a qualsiasi titolo, con riguardo a tali procedimenti, restano definitivamente acquisite, senza possibilità di ottenerne rimborso.

Articolo 12-ter

(Imposta sostitutiva per annualità ancora accertabili dei soggetti che aderiscono al concordato preventivo per il biennio 2025/2026)

L'**articolo 12-ter**, introdotto dalla Camera, consente ai soggetti che hanno applicato gli **indici sintetici di affidabilità fiscale** e che aderiscono, entro i termini di legge, al **concordato preventivo biennale** relativamente al biennio di imposta **2025 e 2026** di adottare il **regime di ravvedimento** di cui al presente articolo versando un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e delle relative addizionali nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive (**comma 1**). L'articolo indica il metodo di determinazione della **base imponibile** nonché delle **aliquote** delle imposte sostitutive (**commi da 2 a 5**); **riduce del 30 per cento** le aliquote in considerazione della pandemia di COVID-19, per i soli periodi di imposta 2020 e 2021 (**comma 6**); consente anche ai soggetti che negli anni tra il 2019 e il 2023 nel caso in cui hanno dichiarato una **causa di esclusione dall'applicazione degli ISA** (indici sintetici di affidabilità fiscale) a causa della diffusione della pandemia da COVID-19, oppure **alla presenza di condizioni di non normale svolgimento della propria attività**, o che hanno dichiarato una **causa di esclusione dall'applicazione degli ISA** correlata all'esercizio di due o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale, laddove l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dagli ISA relativo all'attività prevalente superi il 30 per cento dell'ammontare totale dei ricavi, di poter usufruire del **ravvedimento speciale** (**commi 7, 8 e 9**); specifica che l'imposta non può comunque essere inferiore a 1.000 euro (**comma 10**); specifica le **modalità di versamento** e alcune fattispecie specifiche di **decadenza dal beneficio** (**commi da 11 a 16**); precisa il periodo di imposta per i soggetti di cui al comma 1 il cui periodo di imposta non coincide con l'anno solare e stabilisce la **proroga dei termini di decadenza** per l'accertamento (**comma 17**); stabilisce delle proroghe per i **termini di decadenza dell'accertamento** (**comma 18**); rinvia a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate la determinazione dei **termini e delle modalità di comunicazione delle opzioni** di cui al presente articolo (**comma 19**); reca la quantificazione degli **oneri** derivanti dal presente articolo e indica le fonti di **copertura finanziaria** (**comma 20**).

Nel dettaglio, il **comma 1** consente ai soggetti che hanno applicato gli **indici sintetici di affidabilità fiscale** (ISA) e che aderiscono, entro i termini di legge, al concordato preventivo biennale, di cui agli articoli 6 e seguenti del [decreto legislativo n. 13 del 2024](#), relativamente al **biennio d'imposta 2025**

e 2026, di adottare il **regime di ravvedimento** di cui al presente articolo, versando l'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive, come individuata dai commi da 2 a 7 del presente articolo.

Gli **Indici Sintetici di Affidabilità fiscale – ISA**, introdotti dal decreto-legge n. 50 del 2017, hanno sostituito gli studi di settore e i parametri e riguardano i contribuenti che esercitano attività di impresa, arti o professionisti.

Si tratta di un insieme indicatori che, misurando attraverso un metodo statistico-economico, dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta, forniscono una sintesi di valori tramite la quale l'Amministrazione verifica la normalità e la coerenza della gestione professionale o aziendale dei contribuenti. Essi consentono agli operatori economici di valutare la propria posizione e verificare il grado di affidabilità su una scala di valori che va da 1 a 10.

La normativa vigente collega a **imprese e lavoratori autonomi** qualificati come "affidabili" alcune disposizioni premiali, con particolare riferimento all'esclusione da alcuni controlli fiscali e alla riduzione dei termini per gli accertamenti da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Per una panoramica più completa dell'istituto si rinvia alla [guida](#) dell'Agenzia delle entrate.

Il **decreto legislativo n. 1 del 2024 (A.G. 93)** emanato in attuazione della delega fiscale, effettua una complessiva revisione degli ISA. In primo luogo, prevede che l'attività di revisione degli Isa tenga conto di analisi finalizzate alla riorganizzazione e razionalizzazione degli stessi indici, con lo scopo rappresentare adeguatamente la realtà dei comparti economici cui si riferiscono e cogliere le evoluzioni della classificazione delle attività economiche Ateco. Sono semplificate le modalità di compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli Isa; l'Agenzia deve rendere disponibili ai contribuenti, o ai loro intermediari, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso (acquisiti direttamente o da terzi) riferibili allo stesso contribuente per l'acquisizione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA. Gli elementi e le informazioni da fornire saranno individuati in un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Infine si dispone che l'Agenzia renda disponibili i programmi informatici di ausilio alla compilazione e alla trasmissione dei dati entro il mese di aprile nel 2024 come prima sperimentazione. Sono infine elevate le soglie rilevanti per l'apposizione del visto di conformità.

Il **concordato preventivo biennale** è introdotto dall'articolo 6 del decreto legislativo n. 13 del 2024 all'esplicito scopo di razionalizzare gli obblighi dichiarativi e di favorire l'adempimento spontaneo, il concordato preventivo biennale, destinato a contribuenti di minori dimensioni che siano titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni

residenti nel territorio dello Stato. L'articolo 7 chiarisce che il presupposto per l'applicazione del concordato preventivo biennale è una proposta formulata dall'Agenzia delle entrate avente a oggetto la definizione biennale del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o dall'esercizio di arti e professioni e del valore della produzione netta, rilevanti, rispettivamente, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive. L'articolo 9 individua le modalità di elaborazione e adesione alla proposta di concordato. La proposta di concordato è elaborata dall'Agenzia delle entrate, in coerenza con i dati dichiarati dal contribuente e comunque nel rispetto della sua capacità contributiva, sulla base di una metodologia che valorizza, anche attraverso processi decisionali completamente automatizzati, le informazioni già nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria, limitando l'introduzione di nuovi oneri dichiarativi. La predetta metodologia con riferimento a specifiche attività economiche tiene conto degli andamenti economici e dei mercati, delle redditività individuali e settoriali desumibili dagli indici sintetici di affidabilità fiscale. La metodologia è approvata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Garante per la protezione dei dati personali (in attuazione di tale comma, si veda il [D.M. 14 giugno 2024](#) e il [D.M. 15 luglio 2024](#)).

Ai sensi del comma 2, ai fini dell'elaborazione della predetta proposta, l'Agenzia delle entrate, oltre ai dati di cui al comma 1, ne acquisisce ulteriori dalle banche dati nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria e di altri soggetti pubblici. Con il decreto di cui al comma 1 sono individuate le specifiche cautele e le garanzie per i diritti e le libertà dei contribuenti, nonché le eventuali tipologie di dati esclusi dal trattamento. Ai sensi del comma 3, il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il 31 luglio, ovvero entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare. Per il primo anno di applicazione dell'istituto, il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi previsto dall'articolo 11 del decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1.

Il **comma 2** precisa che, ai fini del comma 1, la **base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali** è costituita dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, in ciascuna annualità e il valore dello stesso incrementato nella misura del:

- a) 5 per cento per i soggetti con punteggio ISA pari a 10;
- b) 10 per cento per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 8 e inferiore a 10;
- c) 20 per cento per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 6 e inferiore a 8;

- d) 30 per cento per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 4 e inferiore a 6;
- e) 40 per cento per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 3 e inferiore a 4;
- f) 50 per cento per i soggetti con punteggio ISA inferiore a 3.

Il **comma 3** precisa, sempre ai fini del comma 1, che la **base imponibile dell'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap)** è costituita dalla differenza tra il valore della produzione netta già dichiarato in ciascuna annualità e il valore dello stesso incrementato nella misura stabilita dal comma 2.

Il **comma 4** stabilisce che, per le **annualità 2019, 2022 e 2023**, i soggetti di cui al comma 1 applicano l'**imposta sostitutiva delle imposte sui redditi** e delle relative addizionali con l'**aliquota** del:

- a) 10 per cento, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 8;
- b) 12 per cento, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;
- c) 15 per cento, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è inferiore a 6.

Il **comma 5** stabilisce che, per le medesime **annualità 2019, 2022 e 2023**, i soggetti di cui al comma 1 applicano l'**Irap** con l'aliquota del 3,9 per cento.

Il **comma 6 riduce del 30 per cento** le aliquote, rispetto a quelle dei commi 4 e 5, in considerazione della pandemia di COVID-19, per i soli periodi di imposta 2020 e 2021.

Ai sensi del **comma 7**, i soggetti di cui al comma 1 del presente articolo, con un ammontare di **ricavi** di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) – cioè i corrispettivi delle cessioni di azioni, strumenti finanziari similari alle azioni e delle obbligazioni, o **compensi** di cui all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR - [D.P.R. n. 917 del 1986](#)), **fino a 5.164.569 euro** e che non determinano il reddito con criteri forfezari, **possono accedere al regime di ravvedimento** di cui al presente articolo nel caso in cui sussista una delle seguenti circostanze anche per una delle annualità comprese **tra il 2019 e il 2023**:

- a) hanno dichiarato una delle cause di **esclusione dall'applicazione degli ISA correlate alla diffusione della pandemia da COVID-19**, introdotte con i decreti del Ministro dell'economia e delle finanze adottati in attuazione del combinato disposto dell'articolo

9-bis, comma 7, del [decreto-legge n. 50 del 2017](#), convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, e dell'articolo 148 del [decreto-legge n. 34 del 2020](#), convertito, con modificazioni, dalla legge n. 77 del 2020.

Si valuti l'opportunità di specificare a quali decreti attuativi si faccia riferimento.

Il menzionato articolo 9-bis, comma 7, del decreto-legge n. 50 del 2017, dispone che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze possono essere previste ulteriori ipotesi di esclusione dell'applicabilità degli indici per determinate tipologie di contribuenti.

L'articolo 148 del decreto-legge n. 34 del 2020, invece, introduce alcune modifiche al procedimento di elaborazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale-ISA per i periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2020 e 2021 volte a valorizzazione l'utilizzo delle informazioni già nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria per evitare l'introduzione di nuovi oneri dichiarativi per il contribuente.

La disposizione sposta inoltre i termini per l'approvazione degli indici e la loro eventuale integrazione rispettivamente al 31 marzo e al 30 aprile.

La norma fornisce poi nuove indicazioni all'Agenzia delle entrate e al Corpo della guardia di finanza utilizzabili per la definizione delle specifiche strategie di controllo dell'affidabilità fiscale del contribuente

- b) hanno dichiarato la sussistenza di una **condizione di non normale svolgimento dell'attività** di cui all'articolo 9-bis, comma 6, lettera a), del [decreto-legge n. 50 del 2017](#), convertito, con modificazioni, dalla legge n. 96 del 2017;
- c) hanno dichiarato una **causa di esclusione dall'applicazione degli ISA** correlata all'esercizio di due o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo ISA, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente superi il 30 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

Ai sensi del menzionato articolo 85, comma 1, del TUIR, sono considerati **ricavi**:

- a) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;

- b) i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
- c) i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- d) i corrispettivi delle cessioni di strumenti finanziari simili alle azioni, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- e) i corrispettivi delle cessioni di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa diversi da quelli di cui alle lettere c) e d) precedenti che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- f) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni di cui alle precedenti lettere;
- g) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;
- h) i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge.

Il menzionato articolo 54, comma 1, del TUIR definisce il **reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni** quale quello costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi. I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde.

Ai sensi del **comma 8**, per le annualità in cui sussistono le circostanze previste dal comma 7, lettere a) (dichiarazione di cause di esclusione dall'applicazione degli ISA correlata alla diffusione della pandemia da COVID-19), b) (dichiarazione di sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività), e c) (causa di esclusione dall'applicazione degli ISA correlata all'esercizio di due o più attività di impresa) ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva da versare per il ravvedimento:

- a) la **base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali** è costituita dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25 per cento;

- b) l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è determinata applicando, all'incremento di cui alla precedente lettera a), l'**aliquota** del 12,5 per cento;
- c) la **base imponibile dell'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive** è costituita dalla differenza tra il valore della produzione netta già dichiarato per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25 per cento;
- d) l'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive è determinata applicando, all'incremento di cui alla precedente lettera c), l'**aliquota** del 3,9 per cento.

Il **comma 9** stabilisce che le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali e dell'imposta regionale sulle attività produttive, determinate con le modalità di cui al comma 8 sono **diminuite del 30 per cento**, ad eccezione delle ipotesi di cui al comma 7, lettera c).

Ai sensi del **comma 10**, in ogni caso, il valore complessivo dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali da versare per ciascuna annualità oggetto dell'opzione **non può essere inferiore a 1.000 euro**.

Il **comma 11** indica i **termini per il versamento** dell'imposta sostitutiva di cui al presente articolo, il quale deve essere effettuato:

- in un'**unica soluzione** tra il 1° gennaio 2026 e il 15 marzo 2026 oppure
- mediante pagamento rateale in un **massimo di dieci rate mensili** di pari importo, maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza dal 15 marzo 2026. In caso di pagamento rateale, l'opzione, per ciascuna annualità, si perfeziona mediante il pagamento di tutte le rate. Il pagamento di una delle rate, diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva non comporta la decadenza dal beneficio della rateazione.

Il **comma 12** precisa che **non si fa comunque luogo al rimborso** delle somme versate a titolo di imposta sostitutiva in ipotesi di decadenza dalla rateizzazione.

Con riguardo ai **redditi prodotti in forma associata** dai soggetti di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR, di cui al D.P.R. n. 917 del 1986), imputati ai singoli soci o associati, ovvero in caso di redditi prodotti dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del suddetto TUIR, imputati ai singoli soci ai sensi degli articoli 115 e 116 del medesimo testo unico, il versamento dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e

delle relative addizionali **può essere eseguito dalla società o associazione** in luogo dei singoli soci o associati.

Il menzionato articolo 5 del TUIR prevede che i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

L'articolo 73, comma 1, lettera *a*) stabilisce che sono soggetti all'imposta sul reddito delle società le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al [Regolamento \(CE\) n. 2157 del 2001](#) e le società cooperative europee di cui al [Regolamento \(CE\) n. 1435 del 2003](#) residenti nel territorio dello Stato.

Il **comma 13** precisa che il **ravvedimento non si perfeziona** se il **pagamento**, in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive, è **successivo alla notifica di processi verbali di constatazione o schemi di atto di accertamento**, di cui all'articolo 6-bis della [legge n. 212 del 2000](#), ovvero di atti di recupero di crediti inesistenti.

Ai sensi del **comma 14**, eseguito il versamento in unica rata ovvero nel corso del regolare pagamento rateale di cui al comma 8, nei confronti dei soggetti di cui al comma 1, per i periodi d'imposta 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, le **rettifiche del reddito d'impresa o di lavoro autonomo** di cui all'articolo 39 del [D.P.R. n. 600 del 1973](#), nonché quelle di cui all'articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del [D.P.R. n. 633 del 1972](#), **non possono essere effettuati**, fatta eccezione per la ricorrenza di uno dei seguenti casi:

- a) intervenuta decadenza dal concordato preventivo biennale di cui all'articolo 22 del decreto legislativo n. 13 del 2024;
- b) applicazione nei confronti dei soggetti di cui al comma 1 di una misura cautelare, personale o reale, ovvero notifica di un provvedimento di rinvio a giudizio per uno dei delitti previsti dal [decreto legislativo n. 74 del 2000](#), ad eccezione delle fattispecie di cui agli articoli 4, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, nonché dell'articolo 2621 del codice civile e degli articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter 1 del codice penale, commessi nel corso degli anni di imposta dal 2019 al 2023;
- c) mancato perfezionamento del ravvedimento per decadenza dalla rateazione di cui al comma 11.
- d) dichiarazione infedele di una causa di esclusione di cui al comma 7.

Il **comma 15** precisa che, nei casi di cui alla lettera b) del comma 14 ed in ipotesi di mancato pagamento di una delle rate previste dal comma 11 la **decadenza intervenuta riguarda unicamente l'annualità di riferimento**. In tutti i casi di cui al primo periodo restano comunque **validi i pagamenti già effettuati**, non si dà luogo a rimborso ed è possibile procedere ad accertamento secondo i termini di cui al successivo comma 18.

Ai sensi del **comma 16**, restano altresì **validi i ravvedimenti** di cui all'articolo 13 del [decreto legislativo n. 472 del 1997](#), e di cui articolo 1, commi 174 e seguenti, della legge di bilancio 2023 ([legge n. 197 del 2022](#)), **già effettuati alla data di entrata in vigore della presente legge** e non si dà luogo a rimborso.

Il **comma 17** precisa che le disposizioni del presente articolo si applicano per i soggetti di cui al comma 1, il cui periodo di imposta non coincide con l'anno solare, al **periodo di imposta in corso al 31 dicembre di ciascun anno di riferimento**. In ogni caso, per i soggetti a cui si applicano gli ISA che aderiscono al concordato preventivo biennale, per il biennio di imposta 2025 e 2026, i **termini di decadenza** per l'accertamento, di cui all'articolo 43 (entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione) del D.P.R. n. 600 del 1973, e all'articolo 57 (entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione) del D.P.R. n. 633 del 1972, **in scadenza al 31 dicembre 2025 sono prorogati al 31 dicembre 2026**.

Il **comma 18** stabilisce che, in deroga all'articolo 3, comma 3, della legge n. 212 del 2000, per i soggetti a cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale che aderiscono al concordato preventivo biennale e che hanno adottato, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2019, 2020, 2021 e 2022, il regime di ravvedimento di cui al comma 1, i **termini di decadenza per l'accertamento** di cui all'articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, e all'articolo 57 del D.P.R. n. 633 del 1972, relativi all'annualità oggetto di ravvedimento, sono **prorogati al 31 dicembre 2028**.

Il **comma 19** rinvia a un Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate la determinazione dei **termini e delle modalità di comunicazione delle opzioni** di cui al presente articolo.

Il **comma 20** reca la **quantificazione degli oneri** derivanti dal presente articolo valutati in:

- 84.865.000 milioni di euro per l'anno 2026,
- 107.060.000 milioni di euro per l'anno 2027,

- 89.235.000 milioni di euro per l'anno 2028,
- 70.490.000 milioni di euro per l'anno 2029 e
- 43.350.000 milioni di euro per l'anno 2030.

Il comma individua quindi le seguenti **fonti di copertura finanziaria**:

- quanto a 57.933.333 milioni di euro per l'anno 2026, mediante corrispondente utilizzo delle maggiori entrate di cui al presente articolo, e
- quanto a 26.931.667 milioni di euro per l'anno 2026, 107.060.000 milioni di euro per l'anno 2027, 89.235.000 milioni di euro per l'anno 2028, 70.490.000 milioni di euro per l'anno 2029 e 43.350.000 milioni di euro per l'anno 2030, mediante corrispondente riduzione del **fondo per l'attuazione della delega fiscale** di cui all'articolo 62, comma 1, del [decreto legislativo n. 209 del 2023](#).

Articolo 13

(Differimento per l'anno 2025 dei termini di effettuazione dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni fiscali)

L'**articolo 13 posticipa** dal 30 giugno **al 21 luglio 2025** il termine di effettuazione dei **versamenti** inerenti alle dichiarazioni dei redditi (IRPEF e IRES), dell'IRAP e dell'IVA da parte dei **contribuenti soggetti agli ISA e di altri soggetti** (in particolare, coloro che adottano il regime forfetario). Conseguentemente, per l'**anno 2025** i suddetti **versamenti possono essere effettuati nei 30 giorni successivi** alla data del **21 luglio 2025** con applicazione della **maggiorazione**, a titolo di interesse corrispettivo, dello **0,40 per cento**.

Il **comma 1 differisce al 21 luglio 2025** il termine entro cui possono essere effettuati, **senza alcuna maggiorazione**, i **versamenti** relativi alle dichiarazioni dei **redditi**, nonché a quelle in materia di **IRAP e IVA**, da parte degli **esercenti attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)** e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'economia e delle finanze, tenuti – in via ordinaria – ai predetti versamenti entro il **30 giugno 2025**.

La relazione illustrativa di accompagnamento all'A.C. 2460 chiarisce, per completezza, che il differimento dei termini di versamento riguarda anche l'imposta sostitutiva del maggior reddito concordato prevista dagli articoli 20-bis e 31-bis del decreto legislativo n. 13 del 2024.

Conseguentemente, per tali contribuenti si prevede che, **per l'anno 2025**, il **termine di 30 giorni**, di cui all'articolo 17, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica n. 435 del 2001, entro cui poter **effettuare i suddetti versamenti** – IRPEF, IRES ed IRAP – **con applicazione della maggiorazione**, a titolo di interesse corrispettivo, **dello 0,40 per cento**, **decorre dal giorno successivo al 21 luglio 2025**. La stessa possibilità è riconosciuta anche per i versamenti dovuti con riguardo all'**IVA**.

Con particolare riguardo al **versamento dell'IVA** risultante dalla dichiarazione annuale, la relazione illustrativa chiarisce che **resta, comunque, ferma l'applicazione degli interessi dovuti laddove il versamento sia effettuato entro il 30 giugno 2025**.

Si ricorda che l'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica n. 435 del 2001 definisce, ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e IRAP, la disciplina generale dei versamenti, a titolo di saldo e acconti.

In particolare, ai sensi del comma 1 del citato articolo 17, il **versamento del saldo dovuto** con riferimento alla dichiarazione dei redditi ed alla dichiarazione IRAP, è effettuato **entro:**

- a) il **30 giugno** dell'anno di presentazione della dichiarazione, da parte delle **persone fisiche** e delle società o associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR;
- b) **entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta** per i soggetti passivi IRES e IRAP (30 giugno dell'anno successivo, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare).

Per i soggetti di cui al punto *sub b)* che, in base a disposizioni di legge, approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'IRES ed alla dichiarazione IRAP entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio. Se il bilancio non è approvato entro tale ultimo termine (di sei mesi), il versamento è comunque effettuato entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso.

Il successivo comma 2, invece, stabilisce che i versamenti sopra indicati **possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo** ai termini ivi previsti, maggiorando le somme da versare dello **0,40 per cento** a titolo di interesse corrispettivo.

Per quanto concerne **i versamenti a titolo di acconto** delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e dell'IRAP, invece, il successivo comma 3 stabilisce che gli stessi debbano essere **effettuati in due rate entro:**

- a) il **termine di versamento del saldo delle imposte** dovute in base alle dichiarazioni del **precedente periodo d'imposta**, per la **prima rata (pari al 40 per cento)**. Tale rata è dovuta se di importo superiore a 103 euro;
- b) **entro il mese di novembre ovvero**, per i soggetti passivi IRES ed IRAP con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, **entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dello stesso periodo d'imposta**, per la **seconda rata (pari al 60 per cento)**.

Inoltre, l'importo da versare a titolo di acconto dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta in corso è **pari al 100 per cento dell'imposta relativa al periodo precedente**, come indicata, al netto delle detrazioni e dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, nella dichiarazione dei redditi presentata per il periodo stesso. Se per il periodo precedente è stata omessa la dichiarazione, l'acconto è commisurato al 100 per cento dell'imposta corrispondente al reddito complessivo che avrebbe dovuto essere dichiarato, al netto delle detrazioni e crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto (tale disposizione è confluita nell'articolo 72, comma 2, del decreto legislativo n. 33 del 2025). Eventuali disposizioni di legge possono, tuttavia, prevedere delle deroghe alla predetta modalità di determinazione degli acconti.

Con particolare riguardo ai **soggetti ISA**, l'articolo 58 del decreto-legge n. 124 del 2019, stabilisce che gli acconti delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e dell'IRAP sono **versati in due rate**, alle scadenze di cui sopra, **nella misura del 50 per cento ciascuna**. Ai sensi dell'articolo 241, comma 1, lettera *ooo*), del decreto legislativo n. 33 del 2025 (c.d. "Testo unico in materia di versamenti e di

riscossione”), tale articolo è stato abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2026, in quanto la relativa disposizione è confluita all’articolo 72, comma 4, del testo unico. Per quanto riguarda i **versamenti dell’IVA**, l’articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica n. 542 del 1999 prevede che il **versamento del saldo IVA** (pari alla differenza tra le somme versate mensilmente e l’imposta dovuta sulla base della dichiarazione annuale) **sia versato, a scelta del contribuente, entro il 16 marzo di ciascun anno o nel termine di scadenza per il versamento del saldo delle imposte sui redditi** (ossia entro il 30 giugno). In tal caso, **le somme da versare sono maggiorate degli interessi**, nella misura dello **0,40 per cento**, per ogni mese o frazione di mese successivo alla predetta data.

Il **comma 2** estende il suddetto differimento, oltre che ai **soggetti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale** o che presentano cause di esclusione dagli stessi, compresi quelli che adottano il regime fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità di cui all’articolo 27, comma 1, del decreto-legge n. 98 del 2011, nonché quelli che applicano il **regime forfetario, anche ai soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese** ai sensi degli articoli 5, 115 e 116 (opzione per la trasparenza fiscale) del TUIR, purché sussistano i medesimi requisiti di cui sopra.

Sul punto, si ricorda che il sopra menzionato articolo 27, comma 1, (abrogato dall’articolo 85 della legge n. 190 del 2014, con effetto a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014) prevedeva, al fine di favorire la costituzione di nuove imprese da parte di giovani ovvero di coloro che perdono il lavoro, nonché la costituzione di nuove imprese, che i regimi forfettari fossero riformati e concentrati in funzione di questi obiettivi. Conseguentemente, a partire dal 1° gennaio 2012, il regime dei minimi di cui all’articolo 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244 del 2007, si applicava, per il periodo d’imposta in cui l’attività era iniziata e per i quattro successivi, esclusivamente alle persone fisiche:

- che intraprendessero un’attività d’impresa, arte o professione;
- che l'avessero intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007.

L’imposta sostitutiva dell’imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali prevista era ridotta al 5 per cento. Si rammenta, peraltro, che ai sensi dell’articolo 88 della predetta legge n. 190 del 2014, è stato consentito ai soggetti che nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 si sono avvalsi del regime fiscale di vantaggio in questione di continuare ad avvalersene per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato e comunque fino al compimento del trentacinquesimo anno di età.

Articolo 13-bis

(Garanzie per il contribuente sottoposto a verifiche fiscali)

L'articolo 13-bis, introdotto dalla Camera, **obbliga a motivare nell'atto di autorizzazione e nel processo verbale** le circostanze e le condizioni che giustificano **un accesso ai fini di verifica fiscale**.

L'**articolo 13-bis**, introdotto alla Camera, reca modificazioni all'[articolo 12 dello Statuto del contribuente](#) (legge n. 212 del 2000). L'articolo in questione riguarda le **garanzie** a tutela del contribuente sottoposto a **verifiche fiscali**. Più nel dettaglio, la disposizione introduce l'**obbligo di indicare**, nell'atto di autorizzazione e nel processo verbale delle operazioni di verifica, **espressamente ed adeguatamente** le **circostanze e le condizioni** che hanno giustificato l'accesso.

La normativa che riguarda gli **accessi**, le **ispezioni** e le **verifiche** per l'accertamento delle imposte e la repressione dell'evasione fiscale è contenuta nell'articolo 52 del [d.P.R. n. 633 del 1972](#). L'autorizzazione per l'accesso a locali destinati all'esercizio d'attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e dagli enti del Terzo settore è rilasciata dal **dirigente dell'amministrazione finanziaria**; mentre per i **locali aditi anche ad abitazione** è necessaria **anche** l'autorizzazione del **Procuratore della Repubblica**. Nel **processo verbale** sono riportate le **ispezioni** e le **rilevazioni eseguite**, le **richieste** fatte al contribuente e le **risposte** ricevute. Il documento deve essere **sottoscritto** dal contribuente e, nel caso di rifiuto, va indicato il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto a una **copia** del processo verbale.

Le disposizioni sono riconducibili al **monito** rivolto dalla Corte europea dei diritti dell'uomo all'Italia nella **sentenza del 6 febbraio 2025 Italgomme pneumatici Srl e altri c. Italia** (v. *infra*).



- **La sentenza CEDU Italgomme pneumatici Srl e altri c. Italia**

La [sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo del 6 febbraio 2025 nn. 33617-18, causa Italgomme Pneumatici Srl e altri c. Italia](#), ha statuito l'incompatibilità della disciplina nazionale sugli accessi e le ispezioni con l'**articolo 8 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo**, in materia di **diritto al rispetto del domicilio**, che, secondo l'interpretazione che ne dà la Corte, ricomprende anche il luogo di esercizio dell'attività professionale o d'impresa.

In estrema sintesi, ad essere contestato dalla Corte non è il *corpus* legislativo sugli accessi per le verifiche fiscali quanto le declinazioni nei documenti di prassi e nelle pronunce giurisprudenziali.

Infatti, dalla diversità di trattamento relativamente alla richiesta di autorizzazione per l'accesso ai locali commerciali e per l'abitazione si è tratta, per la prima ipotesi, una **minor tutela in punto di diritti del contribuente**. È giurisprudenza consolidata che non sia necessario motivare l'autorizzazione per l'accesso ai locali commerciali e agli studi professionali, ritenendola un mero requisito procedurale (*ex multis*, Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 16424 del 2002). Altresì, è stato affermato che gli agenti della Guardia di Finanza, poiché membri delle forze dell'ordine, avevano facoltà di accedere ai citati locali senza bisogno di autorizzazione scritta (tra le tante, Corte di Cassazione, sentenze nn. 17525 e 17526 del 2019).

Muovendo dall'articolo 8 della Convenzione, che, come detto, **non distingue** nella tutela del domicilio **fra abitazione o sede dell'attività lavorativa**, la CEDU ritiene che, anche mediante indicazioni di prassi amministrativa, la normativa dovrebbe **indicare con nettezza le circostanze e le condizioni che autorizzano le autorità ad accedere ai locali e ad effettuare verifiche *in loco*** per evitare accessi indiscriminati. Altresì, da una prospettiva di tutela *ex post*, la normativa italiana dovrebbe **garantire un controllo giurisdizionale effettivo** su tali atti.

Articolo 14

(Disciplina dei benefici fiscali per le imprese sociali)

L'articolo 14 statuisce che la disciplina concernente l'esenzione fiscale per le somme destinate alle **riserve** per lo svolgimento delle attività statutarie delle **imprese sociali** o per l'incremento patrimoniale è **efficace** a partire **dal periodo d'imposta successivo** a quello in corso **al 31 dicembre 2025**.

L'**articolo 14** interviene sulla disciplina delle **agevolazioni fiscali per le imprese sociali** contenuta nell'**articolo 18** del decreto legislativo n. 112 del 2017 (c.d. Codice delle imprese sociali).

In particolare, la disposizione in esame precisa che **le previsioni contenute nell'articolo 18, commi 1 e 2, non** sono più soggette alla procedura di **rilascio dell'autorizzazione** da parte della Commissione **europea**.

Inoltre, si specifica che i benefici fiscali **si applicano** a partire **dal periodo di imposta successivo** a quello **in corso al 31 dicembre 2025**.

Secondo quanto riportato nella relazione illustrativa di accompagnamento all'A.C. 2460, il Governo intende così “assicurare l’omogenea applicazione *ab initio*” della disciplina fiscale.

Si ricorda che l'**articolo 18**, comma 1, prevede che le somme destinate al **contributo per l'attività ispettiva** nei confronti delle imprese sociali condotta dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, nonché quelle destinate alle **riserve** di capitale per lo svolgimento delle attività statutarie o all'incremento del patrimonio, come prescritto dal comma 3 del medesimo decreto legislativo, **non concorrono** alla formazione del **reddito imponibile**. L'utilizzo delle riserve a copertura di perdite non comporta la decadenza dal beneficio, a condizione che non si distribuiscano utili fino alla ricostituzione delle riserve.

Altresì, il comma 2 **esclude** dal **reddito imponibile** le **imposte sui redditi** che si riferiscono alle **variazioni del risultato di bilancio**, ai sensi dell'**articolo 83 TUIR**, se tali variazioni implicano un utile o un maggior utile destinato all'incremento patrimoniale.

L'**articolo 14** deriva dalla **Comfort letter del 7 marzo 2025** della Commissione europea, nella quale l'Unione europea ha affermato che l'esenzione fiscale qui esaminata è vincolata alla condizione che i profitti siano reinvestiti nelle attività sociali *no profit* e **non costituisce un aiuto di Stato** per il suo carattere non selettivo.

Per quanto riguarda le detrazioni e le deduzioni per gli investitori nelle imprese sociali, la cui disciplina è contenuta nell'**articolo 18, commi 3, 4 e 5, resta in vigore**

la **clausola sospensiva** legata all'autorizzazione della Commissione europea, in quanto, come emerge dalla citata *Comfort letter*, sono tuttora in corso discussioni tra lo Stato italiano e le istituzioni europee a proposito di tali misure.

Articolo 15

(Disposizioni finanziarie)

■ L'articolo 15 reca le disposizioni finanziarie.

La presente disposizione prevede, **al comma 1**, l'incremento del fondo di cui all'articolo 62, comma 1, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, di 2,4 milioni di euro per l'anno 2025.

L'articolo 62, comma 1, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 istituisce nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze un fondo per l'attuazione della delega fiscale con una dotazione di 373,9 milioni di euro per l'anno 2025, 423,7 milioni di euro per l'anno 2026, 428,3 milioni di euro per l'anno 2027, 433,1 milioni di euro per l'anno 2028, 438 milioni di euro per l'anno 2029, 450,1 milioni di euro per l'anno 2030, 463,5 milioni di euro per l'anno 2031, 7,7 milioni di euro per l'anno 2032 e 492,2 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2033. La copertura finanziaria, ai sensi del comma 2 della medesima disposizione, è assicurata dalle entrate derivanti dall'imposta minima nazionale di cui all'articolo 18 del decreto legislativo n. 209 del 2023.

Il Fondo è stato incrementato di 4,92 milioni di euro per l'anno 2025, 32,88 milioni di euro per l'anno 2026 e 34,57 milioni di euro per l'anno 2027 dal decreto-legge n. 202 del 2024.

Il **comma 2**, dispone la copertura finanziari degli gli oneri derivanti:

- dall'articolo 1, comma 1, lettera a) (esclusione dal regime della tassazione separata del per 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, qualora percepite, anche in più rate, nello stesso periodo di imposta);
- dall'articolo comma 1, lettera c), numero 2), capoverso 3-ter (qualificazione come redditi diversi delle plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, in società semplici, in società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge n. 183 del 2011, e in altre società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico);
- dall'articolo 1, comma 1, lettera f) (estensione della qualificazione come redditi diversi anche delle plusvalenze realizzate mediante cessione, a titolo oneroso, **di partecipazioni in associazioni senza**

personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'articolo 5 del TUIR).

Gli oneri derivanti dal complesso di tali disposizioni sono valutati pari a 7,5 milioni di euro per l'anno 2025 e 11 milioni di euro annui a decorrere dal 2026.

A tali oneri **si aggiungono quelli derivanti dal comma 1 del presente articolo, pari a 2,4 milioni di euro** per l'anno 2025. Per un totale di 9,9 milioni di euro per il 2025 e 11 milioni di euro a decorrere dal 2026.

La copertura finanziaria dei medesimi oneri è assicurata **quanto a 9,9 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2025**, mediante corrispondente utilizzo delle **maggiori entrate derivanti**:

- dall'articolo 1, comma 1, lettera a);
- dall'articolo 1, comma 1, lettera c), numero 2, capoverso 3-ter;
- dall'articolo 1, comma 1, lettera f);

e quanto **a 1,1 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2026**, mediante corrispondente riduzione del Fondo per l'attuazione della delega fiscale di cui all'articolo 62, comma 1, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209.

Dalla relazione tecnica di accompagnamento all'A.C. 2460 si evince che le misure sopra indicate producono un effetto di maggior gettito pari a 9,9 milioni di euro a decorrere dal 2025 con riferimento alle entrate derivanti dall'imposta sostitutiva mentre gli effetti sulle entrate derivanti dalla tassazione separata vedono una riduzione di 7,5 milioni di euro per l'anno 2025 ed una riduzione di 1,1 milioni di euro a decorrere dal 2026.

Articolo 16
(Entrata in vigore)

■ L'**articolo 16** stabilisce l'**entrata in vigore** del presente decreto-legge.

Nello specifico, il **decreto-legge entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione** nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, **ossia il 18 giugno 2025**, e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge.