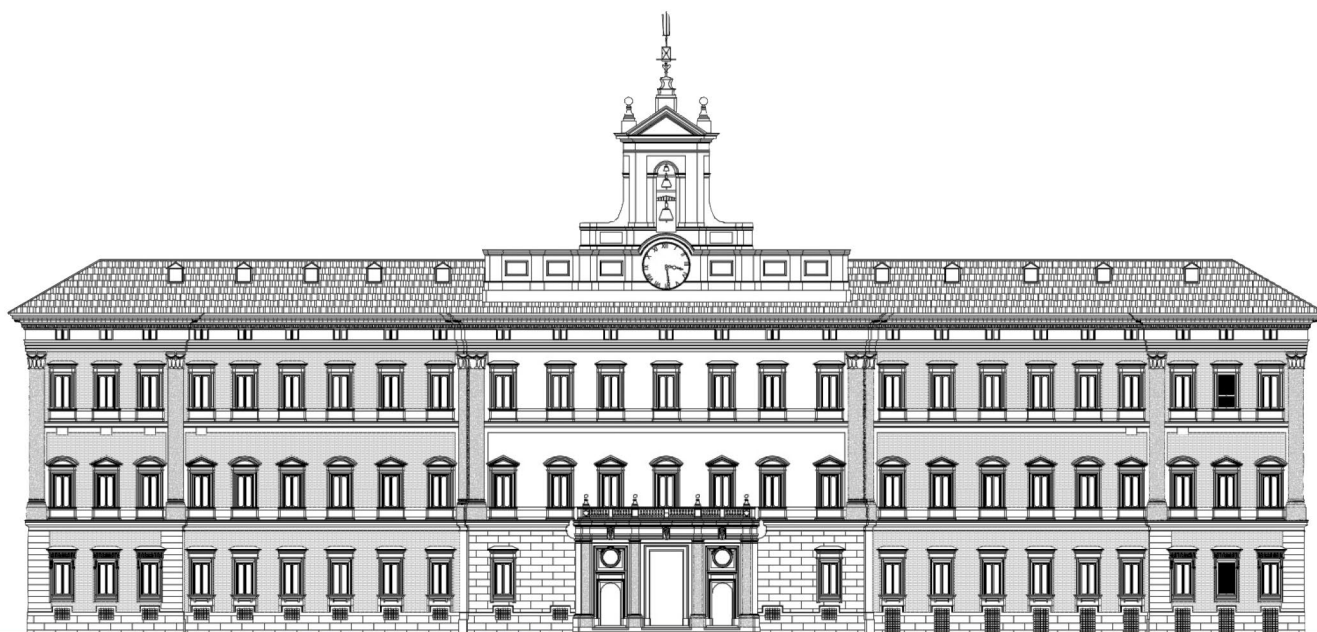




Camera dei deputati

XIX LEGISLATURA



Verifica delle quantificazioni

A.C. 2460

Disposizioni urgenti in materia fiscale

(Conversione in legge del DL n. 84 del 2025)

N. 349 – 15 luglio 2025



Camera dei deputati

XIX LEGISLATURA

Verica delle quantificazioni

A.C. 2460

Disposizioni urgenti in materia fiscale

(Conversione in legge del DL n. 84 del 2025)

N. 349 – 15 luglio 2025

La verifica delle relazioni tecniche che corredano i provvedimenti all'esame della Camera e degli effetti finanziari dei provvedimenti privi di relazione tecnica è curata dal Servizio Bilancio dello Stato.

La verifica delle disposizioni di copertura è curata dalla Segreteria della V Commissione (Bilancio, tesoro e programmazione).

L'analisi è svolta a fini istruttori, a supporto delle valutazioni proprie degli organi parlamentari, ed ha lo scopo di segnalare ai deputati, ove ne ricorrano i presupposti, la necessità di acquisire chiarimenti ovvero ulteriori dati e informazioni in merito a specifici aspetti dei testi.

SERVIZIO BILANCIO DELLO STATO – Servizio Responsabile

☎ 066760-2174 / 066760-9455 – ✉ bs_segreteria@camera.it

SERVIZIO COMMISSIONI – Segreteria della V Commissione

☎ 066760-3545 / 066760-3685 – ✉ com_bilancio@camera.it

INDICE

PREMESSA.....	- 3 -
VERIFICA DELLE QUANTIFICAZIONI	- 3 -
ARTICOLO 1	- 3 -
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.....	- 3 -
ARTICOLO 2	- 17 -
MODIFICHE AL REGIME DI RIPORTO DELLE PERDITE	- 17 -
ARTICOLO 3	- 23 -
MODIFICHE ALLE DISPOSIZIONI RIGUARDANTI LA MAGGIORAZIONE DEL COSTO AMMESSO IN DEDUZIONE IN PRESENZA DI NUOVE ASSUNZIONI	- 23 -
ARTICOLO 4	- 26 -
MODIFICHE ALLE DISPOSIZIONI RIGUARDANTI LE SOCIETÀ ESTERE CONTROLLATE	- 26 -
ARTICOLO 5	- 32 -
MODIFICHE ALLE DISPOSIZIONI RIGUARDANTI LA DOCUMENTAZIONE RELATIVA ALLA DISCIPLINA DI CONTRASTO AI DISALLINEAMENTI DA IBRIDI	- 32 -
ARTICOLO 6	- 35 -
PROROGA E SANATORIA DELLE DELIBERE APPROVATIVE DEL PROSPETTO IMU	- 35 -
ARTICOLO 7	- 36 -
DISPOSIZIONI IN MATERIA DI AGEVOLAZIONI APPLICATE AL BIODIESEL.....	- 36 -
ARTICOLO 8	- 38 -
DECORRENZA DELLE DISPOSIZIONI FISCALI DEL TERZO SETTORE	- 38 -
ARTICOLO 9	- 40 -
MODIFICHE IN MATERIA DI INVERSIONE CONTABILE NEI SETTORI DEL TRASPORTO E MOVIMENTAZIONE MERCI E DEI SERVIZI DI LOGISTICA.....	- 40 -
ARTICOLO 10	- 43 -
DISPOSIZIONI IN MATERIA DI <i>SPLIT PAYMENT</i>	- 43 -
ARTICOLO 11	- 45 -

MODIFICHE DECRETO LEGISLATIVO 28 MARZO 2025, N. 43, RECANTE REVISIONE DELLE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI ACCISE	- 45 -
ARTICOLO 12.....	- 47 -
DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI 2024	- 47 -
ARTICOLO 13.....	- 49 -
DIFFERIMENTO PER L'ANNO 2025 DEI TERMINI DI EFFETTUAZIONE DEI VERSAMENTI RISULTANTI DALLE DICHIARAZIONI FISCALI.....	- 49 -
ARTICOLO 14.....	- 51 -
DECORRENZA DELLE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPRESE SOCIALI	- 51 -
ARTICOLO 15.....	- 54 -
DISPOSIZIONI FINANZIARIE	- 54 -

Informazioni sul provvedimento

A.C.	2460
Titolo:	Conversione in legge del decreto-legge 17 giugno 2025, n. 84, recante disposizioni urgenti in materia fiscale
Iniziativa:	governativa
Iter al Senato:	no
Relazione tecnica (RT):	presente
Relatore per la Commissione di merito:	De Palma (FI-PPE)
Commissione competente:	VI (Finanze)

PREMESSA

Il disegno di legge dispone la conversione in legge del decreto-legge 17 giugno 2025, n. 84, recante disposizioni urgenti in materia fiscale. Il provvedimento è stato assegnato, in sede referente, alla Commissioni VI Finanze.

Il testo del provvedimento è corredato di relazione tecnica e di prospetto riepilogativo.

Si esaminano di seguito le disposizioni considerate dalla relazione tecnica e quelle che presentano profili di carattere finanziario.

VERIFICA DELLE QUANTIFICAZIONI

ARTICOLO 1

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

Le norme recano modifiche alla disciplina del trattamento fiscale di particolari spese per i lavoratori dipendenti e autonomi e della tassazione dei redditi da lavoro autonomo e dei redditi diversi. In particolare, le norme dispongono quanto segue.

Modifiche al regime fiscale delle plusvalenze derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale [comma 1, lettere a), c) n. 2, f), i) e comma 6].

Le norme, inserendo il nuovo comma 3-ter all'articolo 54 del TUIR (in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo), stabiliscono che le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale, ivi comprese quelle in società tra professionisti e in altre società per l'esercizio di attività professionali, costituiscono redditi diversi (comma 1, lettera c), n. 2, cpv 3-ter).

Si rammenta che tali redditi sulla base della normativa previgente erano assoggettati al regime di tassazione separata disciplinato dall'articolo 17, comma 1, lettera g-ter) del TUIR, come modificato dall'articolo 5 del decreto legislativo n. 192 del 2024.

Le norme inoltre sopprimono la previsione che riconosce il regime di tassazione separata di cui all'articolo 17, comma 1, lettera g-ter), del TUIR, 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 [comma 1, lettera a)].

Si rammenta 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. 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 (corrispettivi di cui all'articolo 54, comma 1-*quater*, del TUIR). La differenza tra le due formulazioni, salvo che per l'esplicito riferimento alle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni, società ed enti, comunque riferibili all'attività artistica o professionale, dipende dall'adeguamento del testo della norma alla prassi amministrativa (cfr. circolare Agenzia delle entrate 16 febbraio 2007, n. 11/E, par. 7.1) che aveva già chiarito che la tassazione separata fosse applicabile anche nel caso di corrispettivi percepiti in più rate, purché nello stesso periodo di imposta.

Viene modificato anche l'articolo 67 del TUIR che reca la disciplina fiscale per la determinazione dei redditi diversi. In particolare, le novelle includono in tali 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 [comma 1, lettera f)].

Si rammenta che l'articolo 1, comma 23, della legge n. 207 del 2024 (legge di bilancio 2025) conferma che l'aliquota dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri redditi diversi di cui all'articolo 5 del decreto legislativo n. 461 del 1997 è pari al 26 per cento. Si rammenta che l'aliquota dell'imposta sostitutiva sui

redditi diversi di cui al sopra citato articolo 5, originariamente stabilita nella misura del 12,5 per cento, è stata aumentata al 26 per cento dall'articolo 3 del decreto-legge n. 66 del 2014.

Sono apportate modifiche all'articolo 177-*bis* del TUIR con l'inserimento del nuovo comma 4-bis in materia di 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 cosiddetto "Statuto del contribuente"¹ [comma 1, lettera *i*]).

La relazione illustrativa al decreto 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. Peraltro, osserva la relazione illustrativa, tale norma riproduce l'analoga 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.

Con l'introduzione di un nuovo comma 3-*bis* all'articolo 54 del TUIR si conferma che gli interessi e gli altri proventi finanziari, percepiti nell'esercizio di arti e professioni, costituiscono redditi di capitale [comma 1, lettera *c*) n. 2, cpv 3-*bis*]).

La relazione tecnica spiega che la norma di cui al nuovo comma 3-*bis* è diretta a chiarire, per via normativa, che gli interessi e gli altri proventi finanziari non rientrano nel nuovo principio di onnicomprensività del reddito di lavoro autonomo, come già desumibile dall'articolo 26 del DPR n. 600 del 1973.

Le norme stabiliscono che disposizioni in esame si applicano per la determinazione dei redditi prodotti a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024 (comma 6).

Come affermato dalla RT la norma in esame stabilisce in via normativa un chiarimento ad un dubbio interpretativo emerso a seguito delle modifiche apportate all'articolo 54 del TUIR dall'articolo 5, comma 1, lettera *b*), del decreto legislativo n. 192 del 2024. Con tale disposizione è stato introdotto nell'ambito della determinazione del reddito di lavoro autonomo, il principio di onnicomprendività, in virtù del quale qualunque somma percepita nello svolgimento dell'attività professionale e/o artistica nel periodo d'imposta è ricondotta alla categoria reddituale del lavoro autonomo. In risposta all'interrogazione parlamentare presso la Commissione VI Finanze della Camera dei Deputati (5-03535 Centemero del 12 febbraio 2025) sono stati forniti chiarimenti sui dubbi interpretativi sulla nuova formulazione dell'articolo 54 del TUIR circa l'eventuale inclusione degli interessi maturati su un deposito bancario connesso all'attività professionale e, di conseguenza, la loro rilevanza nella determinazione del reddito d'impresa. L'Agenzia delle entrate fa

¹ 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.

presente che, "trattandosi di una modifica normativa di recente introduzione, cui si riconnettono delicate attività esegetiche che implicano l'armonico coordinamento con altre disposizioni aventi dignità giuridica di norme speciali, il relativo nodo interpretativo è attualmente oggetto di mirati approfondimenti e sarà sciolto in maniera sistematica nell'ambito di un prossimo documento di prassi".

Di conseguenza, la loro tassazione si esaurisce nell'applicazione della ritenuta alla fonte del 26 per cento, non concorrendo alla determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Modifiche alla disciplina fiscale delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto, effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea con riferimento ai redditi di lavoro dipendente, da lavoro autonomo e redditi di impresa.

Le disposizioni intervengono sul trattamento fiscale delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea, per adeguare l'ambito di applicazione del requisito della tracciabilità dei pagamenti ai fini della deducibilità delle predette spese, introdotto dall'articolo 1, commi da 81 a 83, della legge n. 207 del 2024 (legge di bilancio 2025).

Si rammenta che la relazione tecnica riferita all'articolo 1, commi da 81 a 83, della legge di bilancio 2025 stima un recupero di gettito (IRPEF, IRES e IRAP) per effetto dell'introduzione dell'obbligo della tracciabilità delle spese in argomento sostenute a decorrere dal 2025 ai fini della loro deducibilità dal reddito. In termini di cassa il recupero di gettito scontato sui saldi di finanza pubblica è pari a 432 milioni di euro per l'anno 2026 e di 244 milioni a decorrere dal 2027.

Le modifiche riguardano:

- i redditi di lavoro dipendente [comma 1, lettera *b*) e comma 3];
- i redditi di lavoro autonomo [comma 1 lettere *c*) n. 1, *d*), *e*) e commi 2, 4 e 5];
- i redditi di impresa [comma 1, lettere *g*), *h*), commi 7, 8 e 9].

Redditi da lavoro dipendente (comma 1, lettera *b*), e comma 3).

Le norme, novellando l'articolo 51, comma 5, del TUIR, limitano l'obbligo della tracciabilità dei pagamenti per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea (Taxi e NCC) alle spese effettuate nel territorio dello Stato ai fini della loro deducibilità dal reddito imponibile.

Si rammenta che l'obbligo di tracciabilità ai fini della deducibilità di tali spese è stata introdotta all'articolo 51, comma 5, quinto periodo, del TUIR, con la legge di bilancio 2025 [articolo 1, comma 81, lettera *a*), della legge n. 207 del 2024], con decorrenza dal 1° gennaio 2025, ed applicata anche ai fini IRAP. La modifica in esame limita l'obbligo di tracciabilità (ai fini della loro deducibilità dal reddito imponibile) solo alle spese effettuate nel territorio dello Stato.

Le norme stabiliscono che disposizioni in esame si applicano alle spese sostenute a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (18 giugno 2025) (comma 3).

Redditi da lavoro autonomo (comma 1, lettere c), n. 1, d), e) e commi 2, 4 e 5).

Le norme, novellando la normativa vigente in materia di determinazione del reddito dal lavoro autonomo, modificano il trattamento fiscale delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea (Taxi e NCC).

La relazione illustrativa chiarisce la *ratio* dell'intervento normativo in esame. Sulla medesima materia è intervenuto l'articolo 5 del decreto legislativo n. 192 del 2024, entrato in vigore il 31 dicembre 2024, riscrivendo i criteri per la determinazione del reddito di lavoro autonomo suddividendo il previgente articolo 54 del TUIR negli articoli da 54 a 54-*octies*, ha previsto:

- all'articolo 54, comma 2, lettera *b*), l'esclusione dalla base imponibile dei rimborsi delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente;
- all'articolo 54-*ter*, comma 1, la conseguente indeducibilità delle medesime spese;
- all'articolo 54-*ter*, comma 2, la deducibilità delle spese in questione qualora non rimborsate dal committente per l'insolvenza di quest'ultimo;
- all'articolo 54-*ter*, comma 5, la deducibilità delle spese in questione di piccolo ammontare non rimborsate dal committente.

Successivamente sulla medesima materia è intervenuto l'articolo 1, comma 81, lettera b), della legge di bilancio 2025, entrata in vigore il 1° gennaio 2025, per stabilire che la sostanziale irrilevanza fiscale delle spese relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea, addebitate analiticamente al committente, deve essere subordinata al loro sostenimento tramite mezzi di pagamento tracciabili. A tale fine, la legge di bilancio 2025 ha aggiunto il comma 6-*ter* all'articolo 54 del TUIR, che per altro non era più vigente nella sua versione originaria alla data di entrata in vigore della medesima legge, per effetto delle modifiche apportate dal decreto legislativo n. 192 del 2024.

Le novelle in esame prevedono che le somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute nel territorio dello Stato relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici concorrono alla formazione del reddito da lavoro autonomo, se i pagamenti non sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento tracciabili (carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari) in deroga alla regola della irrilevanza fiscale [prevista dal comma 2, lettera *b*) dell'articolo 54 del TUIR] [nuovo comma 2-*bis* all'articolo 54 del TUIR inserito dal comma 1, lettera *c*), n. 1].

Analogamente si dispone che le medesime spese non rimborsate dal committente sono deducibili dal reddito se effettuate con mezzi tracciabili [nuovo comma 5-*bis* all'articolo 54-*ter* del TUIR inserito dal comma 1, lettera *d*)].

Viene modificato l'articolo 54-*septies* del TUIR al fine di subordinare al pagamento con mezzi tracciabili la deducibilità delle seguenti spese:

- spese di rappresentanza sostenute² dai lavoratori autonomi [comma 1, lettera *e*) n. 1];

La relazione illustrativa chiarisce che tale modifica è finalizzata a rendere 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;

- spese relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea sostenute nel territorio dello Stato nell'esercizio dell'arte o professione, comprese quelle sostenute direttamente quale committente di incarichi conferiti ad altri lavoratori autonomi, nonché dei rimborsi analitici relativi alle medesime spese sostenute per le trasferte o missioni dei dipendenti ovvero corrisposti ad altri lavoratori autonomi per l'esecuzione di incarichi[comma 1, lettera *e*), n. 2].

Si dispone l'abrogazione dell'articolo 1, comma 81, lettera *b*), della legge n. 207 del 2024 che, come ricordato sopra, subordina l'irrilevanza fiscale, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, delle spese relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto al pagamento con mezzi tracciabili, in quanto superato a seguito degli interventi normativi sopra descritti (comma 2).

Si prevede inoltre che le disposizioni in materia di determinazione del reddito dal lavoro autonomo recate dalle norme in esame si applicano anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) (comma 4).

Le norme stabiliscono una decorrenza differenziata per le suddette norme. In particolare:

- le disposizioni che modificano il regime fiscale relativo alla determinazione del reddito da lavoro autonomo [comma 1, lettere *c*) n. 1, *d*), *e*) n. 2) e il comma 2] limitatamente alla parte che regola la deducibilità delle spese rimborsate analiticamente ai dipendenti per le trasferte ovvero ad altri lavoratori autonomi per l'esecuzione di incarichi, si applicano alle spese sostenute a decorrere dall'anno di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto in esame (anno di imposta 2025);
- le altre disposizioni contenute nel comma 1, lettera *e*), si applicano alle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea e alle spese di rappresentanza sostenute a decorrere dall'entrata in vigore del decreto in esame (18 giugno 2025).

Redditi di impresa (comma 1, lettere *g*), *h*), commi 7, 8 e 9).

Le norme intervenendo sulla disciplina del trattamento fiscale delle spese di trasferta, modificano le disposizioni, relative alla tracciabilità di alcune spese, introdotte con l'articolo

² La norma, non specificando che si tratta di spese sostenute in Italia, sembrerebbe riferirsi a spese ovunque sostenute.

l, commi da 81 a 83, della legge n. 207 del 2024 (legge di bilancio 2025), in relazione alla determinazione del reddito d'impresa e del valore della produzione ai fini IRAP.

Si rammenta che l'articolo 1 comma 81, lettera c), della legge di bilancio 2025 ha introdotto il comma 3-*bis* all'articolo 95 del TUIR (che reca disposizioni in materia di spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili) che prevede, quale condizione per la deducibilità, la tracciabilità dei pagamenti delle spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea (Taxi e NCC), nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese:

- sostenute per le trasferte dei dipendenti, ovvero;
- corrisposti a lavoratori autonomi ai quali è stata commissionata una prestazione di servizi.

In particolare, le norme modificando il comma 3-*bis* dell'articolo 95 del TUIR, limitano l'obbligo della tracciabilità dei pagamenti per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea (Taxi e NCC) alle spese effettuate dai dipendenti nel territorio dello Stato ai fini della loro deducibilità dal reddito imponibile (comma 1, lettera g), n. 1).

Inoltre, viene espunto dal medesimo comma 3-*bis* il riferimento alla tracciabilità delle spese sostenute per le prestazioni di servizi commissionate ai lavoratori autonomi [comma 1, lettera g) n. 2], disciplina che viene inserita all'articolo 109 del TUIR (Norme generali sui componenti del reddito d'impresa) con il nuovo comma 5-*ter*.

Viene inoltre inserito il comma 5-*bis* all'articolo 109 che riproduce anche per la determinazione del reddito di impresa l'obbligo di pagamento con mezzi tracciabili ai fini della deducibilità delle spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea, sostenute nel territorio dello Stato, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese [comma 1, lettera b)].

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 prevede inoltre che le disposizioni in materia deducibilità delle spese in relazione al reddito di impresa recate dalle norme in esame si applicano anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) (comma 9).

Le limitazioni all'obbligo della tracciabilità dei pagamenti di cui al comma 1, lettera g), numero 1), relativo alle spese effettuate dai dipendenti nel territorio dello Stato ai fini della loro deducibilità dal reddito imponibile, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (comma 9).

Le nuove regole sulla tracciabilità delle spese di trasferta deducibili ai fini della determinazione del reddito di impresa di cui al comma 1, lettera *g*), numero 2), e lettera *h*), (concernenti le spese relative alle prestazioni di servizi commissionate ai lavoratori autonomi e in generale a tutte le spese per trasferte sostenute nel territorio dello Stato) si applicano alle spese sostenute a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto (18 giugno 2025), per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2024 (comma 8).

La relazione illustrativa precisa che le disposizioni concernenti la disattivazione del regime sopra descritto per le spese sostenute all'estero, introducendo una semplificazione che opera in senso più favorevole al contribuente, decorrono dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024. Mentre le nuove regole di tracciabilità delle spese in esame, si applicano alle spese sostenute a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2024. Le modifiche apportate rilevano oltre che ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRES (e dell'IRPEF per via del rinvio di cui all'articolo 56, comma 1, del TUIR) anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), con la medesima decorrenza.

Il prospetto riepilogativo ascrive alle norme i seguenti effetti sui saldi di finanza pubblica.

(milioni di euro)

	Saldo netto da finanziare				Fabbisogno				Indebitamento netto			
	2025	2026	2027	2028	2025	2026	2027	2028	2025	2026	2027	2028
Minori entrate tributarie												
Soppressione del regime di tassazione separata per le plusvalenze - reddito di lavoro autonomo – IRPEF (comma 1)	7,5	11,0	11,0	11,0	7,5	11,0	11,0	11,0	7,5	11,0	11,0	11,0
Maggiori entrate tributarie												
Assoggettamento all'imposta sostitutiva del 26% delle plusvalenze – reddito di lavoro autonomo (comma 1)	9,9	9,9	9,9	9,9	9,9	9,9	9,9	9,9	9,9	9,9	9,9	9,9

La relazione tecnica con riferimento alle norme in esame afferma quanto segue.

Modifiche al regime fiscale delle plusvalenze derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale [comma 1, lettere *a*), *c*) n. 2, capoverso *3-ter*, *f*), *i*) e comma 6].

Con riferimento alle norme in esame, considerando che, come previsto dal comma 6, la nuova disciplina si applica per la determinazione dei redditi prodotti a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024, la RT stima i seguenti effetti finanziari:

	2024	2025	2026	2027	2028	2029
Imposta sostitutiva	0	9,9	9,9	9,9	9,9	9,9
IRPEF - tassazione separata	0	-7,5	-11	-11	-11	-11
Totale	0	2,4	-1,1	-1,1	-1,1	-1,1

(milioni di euro)

La RT precisa che rispetto alla legislazione vigente, le plusvalenze quali componenti positivi di reddito non concorrono alla determinazione del reddito di lavoro autonomo, ma per effetto delle modifiche recate dalle norme in esame, sono qualificati come redditi diversi e pertanto soggetti all'imposta sostitutiva del 26 per cento.

Nella determinazione degli impatti di gettito della modifica normativa la RT ha preso in considerazione anche gli effetti indotti della stessa e, in particolare, la circostanza che, in luogo di avvalersi dell'istituto del recesso, i professionisti potrebbero optare per la cessione della propria quota di partecipazione nell'associazione professionale (o società semplice professionale). A tal fine è stato stimato che il 50 per cento dei redditi dichiarati dal socio nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale, o dagli eredi in caso di morte del socio, attualmente assoggettati a tassazione separata potrebbero avvalersi dell'imposta sostitutiva al 26 per cento prevista per le plusvalenze da vendita di partecipazioni.

La RT espone il procedimento di stima e la metodologia utilizzata:

- dal quadro RM delle dichiarazioni Persone fisiche 2023, anno di imposta 2022, sono stati desunti i redditi indicati nella sezione II con le tipologie F e H;
- i redditi di tipologia F sono stati, inoltre, considerati soltanto nel caso in cui il contribuente presenti il quadro RE - lavoro autonomo o indichi nel quadro RH una partecipazione da attività professionale;
- come aliquota da applicare ai redditi soggetti a tassazione separata si è utilizzata la media delle aliquote medie desunte dai dati 2022 e 2021 (29 per cento circa);
- in termini di cassa si è considerato il pagamento dell'acconto del 20 per cento sui redditi a tassazione separata di competenza 2024 effettuato in sede di dichiarazione nel 2025 e del saldo, a seguito del calcolo degli uffici, nel 2026;
- prudenzialmente sono stati considerati nel "monte" partecipazioni anche i redditi per i quali è stata scelta l'opzione per la tassazione ordinaria (peraltro di importi limitati);

La RT precisa che nella stima vengono considerati interamente i redditi di tipo H e il 50 per cento dei redditi di tipo F.

Riguardo alle modifiche introdotte dal comma 1, comma 1, lettere a), c) n. 2, capoverso 3-bis, la RT afferma che la norma è diretta a chiarire, per via normativa, che gli interessi e gli altri proventi finanziari, percepiti nell'esercizio di arti e professioni non rientrano nel nuovo principio di onnicomprensività del reddito di lavoro autonomo, come peraltro già desumibile dall'articolo 26 del DPR n. 600 del 1973. Si chiarisce, inequivocabilmente, che i suddetti componenti reddituali rimangono qualificati come redditi di capitale e non transitano a decorrere dal 2024 nel reddito di lavoro autonomo. In considerazione della sua finalità di chiarimento la norma proposta non determina effetti di gettito (anche perché si tratta di redditi assoggettati alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta).

Inoltre con specifico riferimento al comma 1, lettera i), (che introduce una clausola di salvaguardia secondo cui non rilevano ai fini della norma anti-abuso di diritto le operazioni straordinarie relative alle attività artistiche e professionali in determinate circostanze) la RT afferma che la norma non determina effetti, trattandosi di un intervento volto a chiarire la disciplina dell'abuso del diritto, in analogia a quanto previsto dagli articoli 173, comma 15-*quater*, e 176, comma 3, del TUIR per le operazioni straordinarie aventi a oggetto un'azienda e la successiva cessione della partecipazione ricevuta.

Modifiche alla 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 di reddito di impresa.

La RT rammenta che le norme intervengono, tra l'altro, sul trattamento fiscale delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea, per adeguare l'ambito di applicazione al requisito della tracciabilità dei pagamenti, introdotto dall'articolo 1, commi da 81° 83, della legge n. 207 del 2024 (legge di bilancio 2025).

Con riferimento ai redditi da lavoro dipendente (comma 1, lettera b) e comma 3) la norma, modificando l'articolo 51, comma 5, del TUIR, limita l'obbligo di tracciabilità delle spese sostenute nel territorio dello Stato. La RT afferma che la modifica non comporta effetti negativi rispetto alla stima del potenziale recupero di gettito evaso derivante dalla disposizione introdotta con la legge di bilancio per il 2025, in quanto - per ragioni di prudenza- la base imponibile considerata ai fini della predetta stima era stata calcolata a partire dai soli dati di contabilità nazionale riflessi nelle tavole delle risorse e degli impieghi (o tavole supply) ai prezzi correnti pubblicate da Istat e quindi con riferimento alla sola offerta domestica. La medesima base dati - in assenza di dati specifici risultanti dalle dichiarazioni - è stata utilizzata anche con riferimento alla valutazione degli effetti correlati all'ineducibilità delle medesime spese. Conseguentemente, la limitazione dell'obbligo di tracciabilità alle spese sostenute nel territorio dello Stato, la cui efficacia decorre dall'anno di imposta 2025, non comporta variazioni degli effetti finanziari ascritti alla norma originaria introdotta dalla legge di bilancio 2025 e considerati ai fini dei saldi di finanza pubblica.

La RT chiarisce che la finalità dell'intervento è quella di superare difficoltà applicative e conseguenti disparità di trattamento in relazione alla scarsa diffusione, in taluni contesti geografici, di mezzi tracciabili di pagamento.

In merito all'intervento sui redditi da lavoro autonomo (comma 1 lettere c) n. 1, d), e) e commi 2, 4 e 5) la RT, svolge analoghe considerazioni a quanto affermato circa l'assenza di effetti finanziari in merito ai redditi da lavoro dipendente. In particolare, la RT afferma che la circostanza che l'intervento in esame, rispetto alla previsione di cui al comma 81 della legge di bilancio 2025, sia limitato alle spese sostenute nel territorio dello Stato non comporta effetti differenziali rispetto alla disposizione introdotta con la medesima legge, in quanto la stima degli effetti finanziari dell'articolo 1, commi 81-83, della legge n. 207 del 2024 era stata effettuata con riferimento alla sola offerta domestica.

Con riferimento alle modifiche introdotte dalla lettera e) ed in particolare all'introduzione della condizione del pagamento mediante strumenti tracciabili ai fini della deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute dai lavoratori autonomi (requisito non richiesto dal comma *6-ter* dell'articolo 54 del TUIR come introdotto dal decreto legislativo n. 192 del 2024), la RT precisa che la stessa è foriera di produrre effetti finanziari positivi, prudenzialmente non stimati.

In merito ai redditi di impresa (comma 1, lettere g), h), commi 7, 8 e 9).

La RT precisa che le disposizioni apporta alcune modifiche alle disposizioni relative alla tracciabilità di alcune spese introdotte sempre con l'articolo 1, commi da 81 a 83, della legge di bilancio 2025, in relazione alla determinazione del reddito d'impresa e del valore della produzione ai fini IRAP. Con riferimento agli interventi finalizzati a limitare l'obbligo di tracciabilità, ai fini della deducibilità, delle spese sostenute nel territorio dello Stato, la RT afferma che tale limitazione non comporta variazioni degli effetti finanziari ascritti alla norma originaria.

Come argomentato con riferimento agli altri interventi aventi le medesime finalità, la RT afferma che i fini della stima del potenziale recupero di gettito evaso derivante dalla disposizione introdotta con la legge di bilancio 2025, per ragioni di prudenza, la base imponibile è stata calcolata a partire dai dati di contabilità nazionale riflessi nelle tavole delle risorse e degli impieghi (o tavole *supply*) ai prezzi correnti pubblicate da Istat e quindi con riferimento alla sola offerta domestica.

Con particolare riferimento al nuovo comma 5-*bis*, introdotto all'articolo 109 del TUIR [lettera *h*) capoverso 5-*bis*)] la RT afferma che la norma ha la finalità di chiarire, 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. Tale intervento, avendo una finalità di

chiarimento, non determina effetti di gettito, che comunque sarebbero di segno positivo (in quanto si estende il perimetro dell'obbligo di tracciabilità delle spese in questione).

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le norme in esame stabiliscono che le plusvalenze (minusvalenze) derivanti dalla cessione, a titolo oneroso, di partecipazioni in associazioni e società che esercitano attività professionale costituiscono, a decorrere dal 2024, redditi diversi e non redditi di lavoro autonomo [comma 1, lettera *c*) n. 2 capoverso 3-*ter* e comma 6]. Sono introdotte 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 [comma 1, lettera *b*), *c*) n. 1, *d*), *e*), *g*), *h*) e commi 2, 3, 4, 5, 7, 8 e 9]. Conseguentemente, non si prescrive il medesimo obbligo alle spese sostenute all'estero. Tali modifiche si applicano alle spese sostenute a decorrere dal periodo di imposta 2025. Diversamente, l'obbligo della tracciabilità delle spese di rappresentanza ai fini della loro deducibilità dal reddito di lavoro autonomo [comma 1, lettere *e*) n. 1] e le nuove regole sulla tracciabilità delle spese ai fini della determinazione del reddito di impresa di cui al comma 1, lettera *g*), numero 2), e lettera *h*), (concernenti le spese relative alle prestazioni di servizi commissionate ai lavoratori autonomi e in generale a tutte le spese per trasferte sostenute nel territorio dello Stato), si applica alle spese sostenute dai lavoratori autonomi a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto in esame (ovvero 18 giugno 2025).

Inoltre, con l'introduzione del nuovo comma 3-*bis* all'articolo 54 del TUIR si conferma che gli interessi e gli altri proventi finanziari, percepiti nell'esercizio di arti e professioni, costituiscono redditi di capitale [comma 1, lettera *c*) n. 2, *cpv* 3-*bis*)].

La relazione tecnica con riferimento alle modifiche del regime fiscale delle plusvalenze derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale [comma 1, lettere *a*), *c*) n. 2, capoverso 3-*ter*, *f*), *i*) e comma 6] precisa che i citati proventi sono considerati redditi diversi e pertanto assoggettati ad imposta sostitutiva del 26 per cento in luogo del regime di tassazione separata IRPEF. La RT ai fini della stima considera una aliquota media da applicare ai redditi a tassazione separata pari al

29 per cento, quantificando effetti finanziari di maggiore entrata pari a 9,9 milioni di euro a decorrere dal 2025 a titolo di imposta sostitutiva e minori entrate pari a 7,5 milioni di euro per l'anno 2025 e 11 milioni a decorrere dal 2026 per la disapplicazione del regime di tassazione separata IRPEF.

Si evidenzia in primo luogo che la RT espone il procedimento di stima e la metodologia utilizzata ma non fornisce i dati delle basi imponibili considerate nella quantificazione (quali ad esempio i redditi indicati nella sezione II del quadro RM delle dichiarazioni Persone Fisiche 2023 tipologie F e H). Pertanto, ai fini di una verifica puntuale degli effetti finanziari stimati dalla RT andrebbero forniti i dati circa i redditi imponibili per le diverse categorie reddituali.

Sulla base dell'aliquota del 26 per cento e del gettito dell'imposta sostitutiva stimato dalla RT, è possibile ricavare una base imponibile pari a circa 38 milioni di euro assoggettata all'imposta sostitutiva e prima assoggettata alla tassazione separata IRPEF. Considerando la citata base imponibile, la RT calcola l'acconto del 20 per cento che doveva essere versato in sede di dichiarazione 2025 sui redditi a tassazione separata di competenza 2024 - e ora non più dovuto - che viene contabilizzato in termini di minori entrate IRPEF pari a 7,5 milioni di euro. Il saldo relativo ai redditi del 2024 di 3,5 milioni di euro - pari a circa il 9 per cento del reddito imponibile, tenuto conto dell'aliquota media del 29 per cento utilizzata dalla RT - da liquidare a seguito dei conteggi degli uffici dell'amministrazione finanziaria, è effettuato nel 2026. Nel 2026 quindi al saldo 2024 (3,5 milioni di euro) si aggiunge l'acconto per il 2025 (7,5 milioni di euro) e si giunge così all'onere pieno a regime (decorrere dal 2026) con minori entrate stimate pari a 11 milioni di euro.

Tra le ipotesi adottate dalla RT ai fini della stima andrebbero fornite maggiori informazioni circa la quota del 50 per cento adottata ai fini della determinazione degli effetti indotti, dovuti alla circostanza che i professionisti, anziché avvalersi dell'istituto del recesso, potrebbero optare per la cessione della propria quota di partecipazione usufruendo del regime più favorevole dell'imposta sostitutiva.

Con riferimento alle altre modifiche apportate dalle norme in esame la RT non ascrive effetti finanziari, precisando quanto segue.

In merito alle limitazioni dell'obbligo di tracciabilità alle spese sostenute nel territorio dello Stato ai fini della loro deducibilità con riferimento ai redditi di lavoro dipendente, da lavoro autonomo e redditi di impresa, la RT afferma che la modifica non comporta effetti negativi rispetto alla stima del potenziale recupero di gettito evaso derivante dalla disposizione introdotta con la legge di bilancio per il 2025, in quanto - per ragioni di prudenza - la base

imponibile considerata ai fini della predetta stima era stata calcolata a partire dai soli dati di contabilità nazionale riflessi nelle tavole delle risorse e degli impieghi (o tavole supply) ai prezzi correnti pubblicate da Istat e quindi con riferimento alla sola offerta domestica.

Con specifico riferimento all'introduzione della condizione del pagamento mediante strumenti tracciabili ai fini della deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute dai lavoratori autonomi (requisito non richiesto dal comma 6-*ter* dell'articolo 54 del TUIR come introdotto dal decreto legislativo n. 192 del 2024), la RT precisa che la stessa è foriera di produrre effetti finanziari positivi, prudenzialmente non stimati.

In merito all'introduzione di un nuovo comma 3-*bis* all'articolo 54 del TUIR in materia di trattamento fiscale degli interessi e gli altri proventi finanziari, percepiti nell'esercizio di arti e professioni, la RT spiega che la norma è diretta a chiarire, per via normativa, che gli interessi e gli altri proventi finanziari non rientrano nel nuovo principio di onnicomprensività del reddito di lavoro autonomo, come già desumibile dall'articolo 26 del DPR n. 600 del 1973.

Con riguardo alle limitazioni dell'obbligo di tracciabilità alle spese sostenute nel territorio dello Stato ai fini della loro deducibilità dal reddito, si prende atto di quanto affermato dalla relazione tecnica circa l'assenza di effetti negativi sul gettito rispetto alle stime del recupero del gettito scontato sui saldi di finanza pubblica in conseguenza dell'obbligo di tracciabilità delle spese (ovunque sostenute) introdotto dall'articolo 1, commi da 81 a 83, della legge di bilancio 2025.

Si rammenta che la relazione tecnica riferita all'articolo 1, commi da 81 a 83, della legge di bilancio 2025 stimava un recupero di gettito (IRPEF, IRES e IRAP) in termini di cassa pari a 432 milioni di euro per l'anno 2026 e di 244 milioni a decorrere dal 2027.

Al riguardo, appare infine necessario un chiarimento in merito alla ragione per la quale sia stato previsto un allentamento dei vincoli di tracciabilità per le spese sostenute all'estero per trasferta dalle imprese in relazione alle prestazioni di servizi commissionate a lavoratori autonomi [lettera *h*), cpv. 5-*ter*] esclusivamente con riguardo a quelle sostenute dal 18 giugno 2025, anziché dal 1° gennaio 2025 in analogia con le medesime spese sostenute in relazione ai lavoratori dipendenti [lettera *g*), n. 1], posto che il comma 8 dell'articolo 1 riferisce la decorrenza delle spese sostenute dal 18 giugno 2025 all'intera lettera *h*).

Non si formulano osservazioni per i profili di quantificazione sulle restanti norme.

ARTICOLO 2

Modifiche al regime di riporto delle perdite

Normativa previgente. L'articolo 84, comma 1, del TUIR (Riporto delle perdite) stabilisce, tra l'altro, che la perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Il successivo comma 2 prevede altresì che le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva. Il successivo comma 3 prevede che tali disposizioni non si applicano se le partecipazioni complessivamente rappresentanti la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite vengono trasferite o comunque acquisite da terzi, anche a titolo temporaneo, e, inoltre, viene modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate.

Successivamente, l'articolo 15 del decreto legislativo n. 192 del 2024, recante revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES), ha operato una complessiva ridefinizione del regime del riporto delle perdite nelle operazioni straordinarie, intervenendo, tra l'altro, sia sul citato articolo 84 sia sugli articoli 172 (Fusione di società) e 173 (Scissione di società) del TUIR. Con particolare riferimento ai criteri di determinazione delle perdite fiscali riportabili per i soggetti IRES in dette operazioni si rammenta che il predetto articolo 15, modificando l'articolo 84 del TUIR, introduce, tra l'altro:

- al comma 3-*bis* la previsione secondo cui le disposizioni di cui al comma 3 non si applicano qualora dal conto economico del soggetto che riporta le perdite, relativo all'esercizio chiuso alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3, risulta 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;
- al comma 3-*ter*, la previsione secondo cui, nel caso di cui al comma 3-*bis*, le perdite sono riportabili per un importo, complessivamente considerato, non eccedente il valore economico del patrimonio netto della società che riporta le perdite, alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3, quale risultante da una relazione giurata di stima redatta da un soggetto designato dalla società, 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 da una relazione giurata di stima, e il valore del patrimonio netto contabile;

Inoltre, con le modifiche all'articolo 172 viene disposto tra l'altro che:

- le perdite delle società che partecipano alla fusione possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante per un importo, complessivamente considerato, non eccedente il valore economico del patrimonio netto 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 e il rapporto tra lo stesso valore economico del patrimonio e il valore del patrimonio netto contabile. Per le modalità di determinazione di tale valore e l'eventuale ricorso al valore contabile si applicano le stesse disposizioni previste all'articolo 84 (comma 7);
- i limiti e le condizioni al riporto delle perdite fiscali di cui si è detto non si applicano qualora le operazioni 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 soggetto³ (comma 7-ter).

Infine, con le modifiche all'articolo 173 vengono introdotte delle norme di coordinamento a seguito delle novelle agli articoli 84 e 172.

Le norme, novellando talune disposizioni del TUIR, modificano i criteri di determinazione dell'ammontare delle perdite fiscali riportabili per i soggetti passivi IRES con riguardo talune operazioni societarie.

In particolare:

- viene modificato il comma 3-ter dell'articolo 84 del TUIR, prevedendo che, in caso di trasferimento delle partecipazioni di controllo fuori dal perimetro del gruppo, nonché di modifica dell'attività di cui al comma 3 del medesimo articolo 84, qualora risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori⁴, le perdite sono riportabili per un importo, complessivamente considerato, non eccedente il valore economico del patrimonio netto della società che riporta le perdite, quale risultante da una relazione giurata di stima redatta da un soggetto designato dalla società, ridotto di un importo pari al doppio della somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data di riferimento delle perdite [comma 1, lettera a)].

Si rammenta che, nel testo previgente dell'articolo 84, comma 3-ter, il criterio adottato per la determinazione dell'importo delle perdite riportabili prevedeva che il valore economico del patrimonio

³ La disapplicazione 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 previste.

⁴ Si tratta del superamento del c.d. "test di vitalità" di cui al comma 3-bis dell'articolo 84 del TUIR.

netto fosse 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 e il rapporto tra il valore economico del patrimonio netto, risultante da una relazione giurata di stima, e il valore del patrimonio netto contabile;

- viene introdotta un'analoga modifica al criterio di determinazione dell'importo delle perdite in caso di fusione di cui all'articolo 172, comma 7, prevedendo che il valore economico del patrimonio netto della società che riporta le perdite è ridotto di un importo pari al doppio della somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data di efficacia della fusione [comma 1, lettera *b*]).

Per la determinazione dell'importo delle perdite riportabili, la formulazione previgente della disposizione in esame prevedeva che il valore economico del patrimonio netto fosse ridotto di un importo pari al prodotto tra la somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data di data di efficacia della fusione e il rapporto tra lo stesso valore economico del patrimonio e il valore del patrimonio netto contabile;

- con l'inserimento del comma 5-*bis* all'articolo 176 del TUIR, viene introdotta la previsione che, nel caso di conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, siano estesi alla società conferitaria i limiti di riportabilità delle perdite fiscali, degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati previsti in caso di scissione societaria di cui all'articolo 173, comma 10, e di fusione societaria di cui al menzionato articolo 172, comma 7. Nel dettaglio, è stabilito che il valore economico del patrimonio netto della società che riporta le perdite è ridotto di un importo pari al doppio della somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data di efficacia del conferimento. In proposito, la novella specifica che alla società conferitaria si intendono riferite le disposizioni riguardanti la società beneficiaria della scissione, tenendo conto dell'ammontare del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio chiuso anteriormente alla data di efficacia del conferimento [comma 1, lettera *c*]);
- viene previsto, anche ai fini del coordinamento normativo, un intervento sull'articolo 177-*ter* del TUIR per stabilire che ai fini del riporto delle perdite fiscali infragruppo non trovano, altresì, applicazione i limiti e le condizioni previsti nel comma 5-*bis* dell'articolo 176 in relazione ai conferimenti d'azienda [comma 1, lettera *d*]);
- viene stabilito che la nuova disciplina del riporto delle perdite si applica alle operazioni effettuate dal periodo di imposta 2024 (comma 2).

Il prospetto riepilogativo non ascrive alle norme effetti sui saldi di finanza pubblica.

La relazione tecnica riferisce che la disposizione in esame interviene in materia di disciplina del riporto delle perdite fiscali introdotto dall'articolo 15 del decreto legislativo n.

192 del 2024⁵, il quale ha previsto, tra l'altro, la revisione del limite quantitativo al riporto delle perdite nel caso di operazioni di fusione/scissione, rappresentato dal patrimonio netto, introducendo, quale nuovo limite quantitativo, in luogo del patrimonio netto contabile, il valore economico del patrimonio netto, rappresentante un parametro maggiormente significativo della recuperabilità delle pregresse posizioni soggettive fiscali, in linea, peraltro, con la pregressa prassi dell'Agenzia delle entrate. Nello specifico, spiega la RT, gli interventi agli articoli 84 e 172 del TUIR prevedono, nella parte relativa al calcolo del valore economico del patrimonio netto che va assunto al netto dei conferimenti e versamenti, che questi ultimi rilevano nella misura doppia rispetto alloro valore assoluto, in luogo di considerarli per un valore proporzionalmente corrispondente all'incremento del valore economico del patrimonio netto rispetto a quello contabile. Tale criterio, di fatto, evita gli effetti distorsivi dell'attuale modalità di determinazione dell'incidenza dei versamenti e conferimenti effettuati negli utili 24 mesi anteriori alla data di efficacia della fusione, che avrebbero in alcuni casi addirittura potuto azzerare il valore economico del patrimonio, qualora i conferimenti/versamenti rilevanti ai fini di che trattasi dovessero risultare pari o superiori al patrimonio netto contabile. Dal punto di vista finanziario, si evidenzia che la modifica, poiché riguarda un criterio di quantificazione che ancora non ha trovato applicazione, non determina effetti di gettito, dal momento che si interviene su una disciplina, introdotta dal decreto legislativo n. 192 del 2024, alla quale, in sede di valutazione originaria, non sono stati ascritti effetti con riferimento all'introduzione del valore economico del patrimonio netto, considerandolo in linea con la prassi vigente. D'altra parte, tale prassi prende in considerazione il patrimonio netto economico senza decurtarlo dei versamenti effettuati negli ultimi 24 mesi e, quindi, il nuovo criterio mantiene una riduzione del limite patrimoniale per il riporto delle perdite che attualmente non è applicato.

Con riguardo alla disposizione di cui alla lettera c), la RT evidenzia la finalità dell'intervento sull'articolo 176 del TUIR. Precisa, infatti, che, in caso di conferimento d'azienda, alle posizioni soggettive della società conferitaria si applicano le disposizioni previste per la società beneficiaria di una scissione dall'articolo 173, comma 10, in base alle quali il riporto delle perdite fiscali, degli interessi passivi e delle eccedenze ACE è sottoposto alle condizioni e ai limiti ivi previste. In tal modo, il conferimento d'azienda, limitatamente alla società conferitaria, è equiparato a tutti gli effetti, sotto tale profilo, alle operazioni straordinarie (in neutralità fiscale), indipendentemente dalla circostanza che sia stato preceduto da un cambio del controllo sulla società conferitaria o che lo stesso cambio del controllo sia avvenuto contestualmente proprio con il conferimento d'azienda.

⁵ Con riguardo al riporto delle perdite nelle operazioni straordinarie, l'articolo 15 del decreto legislativo n. 192 del 2024, ha operato una complessiva ridefinizione del relativo regime, intervenendo sugli articoli 84 (Riporto delle perdite), 172 (Fusione di società), 173 (Scissione di società) e 181 (Perdite fiscali) del TUIR.

Infine, per quanto concerne le disposizioni di cui alla lettera *d*), la RT afferma che le stesse intervengono, anche ai fini del coordinamento normativo, sull'articolo 177-*ter* del TUIR per stabilire che ai fini del riporto delle perdite fiscali infragruppo non trovano applicazione i limiti e le condizioni previsti nel comma 5-*bis* dell'articolo 176 in relazione ai conferimenti d'azienda. Tale intervento, apparso necessario per una maggiore coerenza con il nuovo regime di circolazione delle perdite introdotto dal decreto legislativo n. 192 del 2024, prevede l'applicazione di limiti al riporto delle perdite fiscali, attualmente non applicati in capo alla conferitaria (se non limitatamente al caso in cui il conferimento è correlato al cambio di controllo sulla conferitaria nei due anni successivi al trasferimento del pacchetto di maggioranza, ai sensi dell'articolo 84, comma 3, del TUIR), al fine di evitare che le perdite pregresse di quest'ultima vengano compensate con i redditi conseguiti nei periodi d'imposta successivi derivanti dalla profittevole azienda acquisita. La misura agisce esclusivamente in capo alla conferitaria, non incidendo sull'attuale regime della conferente. L'intervento, conclude sul punto la RT, essendo di carattere restrittivo, è potenzialmente foriero di determinare effetti finanziari positivi nei casi di conferimenti di azienda effettuati in assenza di un cambio di controllo sulla conferitaria ovvero oltre il periodo di sorveglianza di cui al menzionato articolo 84 del TUIR. Tali effetti non vengono prudenzialmente stimati anche in quanto relativi ad un novero circoscritto di operazioni (nelle quali la conferitaria ha perdite pregresse che non è nella condizione di utilizzare).

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le norme in esame novellando talune disposizioni del TUIR, modificano il criterio di determinazione dell'ammontare delle perdite fiscali riportabili per i soggetti passivi IRES, prevedendo – nei casi di trasferimento delle partecipazioni di controllo fuori dal perimetro del gruppo (articolo 84, comma 3-*ter*) e di fusione (articolo 172, comma 7) – un limite al riporto delle perdite corrispondente ad un importo non eccedente il 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 ventiquattro mesi anteriori alla data di riferimento delle perdite [comma 1, lettere *a*) e *b*)]. Inoltre, nel caso di conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti, vengono estesi alla società conferitaria (articolo 176, comma 5-*bis*) i limiti al riporto delle perdite fiscali, degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati previsti in caso di scissione societaria di cui all'articolo 173, comma 10, analoghi, peraltro, a quelli previsti nel caso di fusione societaria di cui al menzionato articolo 172, comma 7 [comma 1, lettera *c*)].

Sono, altresì, introdotte disposizioni di coordinamento normativo che intervengono sull'articolo 177-*ter* (disciplina del riporto delle perdite fiscali infragruppo), essendo previsto che, ai fini del riporto delle perdite fiscali infragruppo, non trovino applicazione i limiti e le condizioni previsti dal comma 5-*bis* dell'articolo 176 in relazione ai conferimenti d'azienda [comma 1, lettera *d*)]. Infine, è stabilito che la nuova disciplina del riporto delle perdite si applica alle operazioni effettuate dal periodo di imposta 2024 (comma 2).

Con riferimento al calcolo del valore economico del patrimonio netto assunto al netto dei conferimenti e versamenti, ai fini della determinazione del limite al riporto delle perdite, la relazione tecnica evidenzia che tali versamenti e conferimenti, in base alla nuova disciplina, rilevano nella misura doppia rispetto al loro valore assoluto, anziché per un valore proporzionalmente corrispondente all'incremento del valore economico del patrimonio netto rispetto a quello contabile, come era invece previsto dalla disciplina previgente. Secondo la relazione tecnica, tale cambiamento non determina effetti di minor gettito poiché il previgente criterio di quantificazione, che non ha ancora trovato applicazione, è stato introdotto dal decreto legislativo n. 192 del 2024, al quale non sono stati ascritti effetti in relazione all'introduzione del valore economico del patrimonio netto considerandolo in linea con la prassi vigente, che prende in considerazione il patrimonio netto economico senza peraltro decurtarlo dei versamenti effettuati negli ultimi 24 mesi.

Per quanto riguarda invece il caso del conferimento d'azienda, la relazione tecnica rileva come la nuova disciplina preveda che alle posizioni soggettive della società conferitaria si applichino le disposizioni previste per la società beneficiaria di una scissione in modo che, il conferimento d'azienda, limitatamente alla società conferitaria, sia equiparato a tutti gli effetti, sotto tale profilo, alle operazioni straordinarie (in neutralità fiscale), al fine di evitare che le perdite pregresse di quest'ultima vengano compensate con i redditi conseguiti nei periodi d'imposta successivi derivanti dalla profittevole azienda acquisita. La misura agisce esclusivamente in capo alla conferitaria, non incidendo sull'attuale regime della conferente. L'intervento, conclude la relazione tecnica, essendo di carattere restrittivo, è potenzialmente foriero di determinare effetti finanziari positivi che non vengono prudenzialmente stimati, anche perché

relativi ad un novero circoscritto di operazioni (nelle quali la conferitaria ha perdite pregresse che non è nella condizione di utilizzare).

Tutto ciò considerato, tenuto conto degli argomenti forniti dalla relazione tecnica, non si hanno osservazioni da formulare.

ARTICOLO 3

Modifiche alle disposizioni riguardanti la maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni

Normativa previgente. L'articolo 4 del decreto legislativo n. 216 del 2023 ha disposto che, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (termine poi esteso ai tre periodi d'imposta successivi dall'articolo 1, commi 399 e 400, della legge n. 207 del 2024 – legge di bilancio 2025), per i titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni, il costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato sia maggiorato, ai fini della determinazione del reddito, di un importo pari al 20 per cento del costo riferibile all'incremento occupazionale determinato ai sensi delle disposizioni successive. Il costo riferibile all'incremento occupazionale è pari al minor importo tra il costo effettivo relativo ai nuovi assunti e l'incremento complessivo del costo del personale risultante dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera *B*), numero 9), del codice civile rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023. Gli incrementi occupazionali rilevano a condizione che 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 del periodo d'imposta precedente, e comunque nessun costo è riferibile all'incremento occupazionale se, 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) risulta inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

L'incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto. In proposito, secondo quanto stabilito dall'articolo 4, comma 7, del decreto interministeriale 25 giugno 2024, recante disposizioni attuative del citato decreto legislativo, il calcolo dell'incremento occupazionale deve essere operato considerando i dati delle società collegate in proporzione alla quota di partecipazione senza, tuttavia, tenere conto delle società collegate che sono, altresì, controllate da società non facenti parte del medesimo gruppo interno (inteso come insieme di soggetti controllanti, controllati, anche indirettamente, o collegati, residenti nel territorio dello Stato, comprese le stabili organizzazioni in Italia di società residenti all'estero).

La norma interviene sulla disciplina della maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni, di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto legislativo n. 216 del 2023 (Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone

fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi). Il citato comma 2, nel testo previgente, prevedeva che l'incremento occupazionale fosse considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto – pertanto prevedendo il mancato riconoscimento del beneficio fiscale qualora non fosse stato raggiunto un effettivo incremento occupazionale anche a livello di gruppo⁶. La norma in esame ha rimosso il riferimento alle società collegate⁷, pertanto prevedendo che le diminuzioni occupazionali in esse avvenute non siano oggetto di considerazione ai fini del calcolo dell'incremento occupazionale (comma 1). Viene altresì previsto che la norma si applichi a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (comma 2).

Il **prospetto riepilogativo** non considera la norma in esame.

La **relazione tecnica** ribadisce il contenuto della norma, rammentando che, in attuazione del principio relativo al criterio di calcolo di cui al previgente articolo 4, comma 2, del decreto legislativo n. 216 del 2023, il decreto interministeriale del 26 giugno 2024 ha adottato un meccanismo applicativo sul presupposto che il gruppo di imprese costituisca un unico soggetto economico. È stato pertanto precisato che i dati riferiti alle società collegate sono considerati in proporzione alla quota di partecipazione in esse detenuta e che gli stessi dati rilevano, ai fini del calcolo dell'incremento occupazionale, sia in positivo sia in negativo. In altri termini, i dati delle società collegate rilevano nell'ambito del gruppo sia se le stesse hanno avuto nel periodo di riferimento incrementi occupazionali netti, sia decrementi occupazionali netti. Secondo la relazione, alla misura non si ascrivono effetti, trattandosi di un intervento volto a semplificare l'applicazione dell'agevolazione in coerenza, peraltro, con le valutazioni della norma originaria, che in un'ottica prudenziale non ha considerato i decrementi riferibili alle società collegate.

Si segnala che nella relazione illustrativa viene evidenziato che il comma 2 dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 216 del 2023, ha stabilito che nell'ambito di un gruppo di imprese occorre tenere conto, evidentemente in senso negativo, ai fini del calcolo del beneficio, delle diminuzioni occupazionali verificatesi presso le società collegate. In proposito, secondo quanto stabilito dall'articolo 4, comma 7, del decreto interministeriale 25 giugno 2024, il calcolo dell'incremento occupazionale deve essere operato considerando i dati delle società collegate in proporzione alla quota di partecipazione senza, tuttavia, tenere conto delle "società collegate che sono, altresì, controllate da società non facenti parte del medesimo gruppo interno".

⁶ Sulla nozione di gruppo per l'accesso all'agevolazione fiscale in esame v. la circolare n. 1/E del 2025 dell'Agenzia delle Entrate.

⁷ Ai sensi dell'articolo 2359, 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.

Secondo la relazione, ragioni di semplificazione, relativamente a tale aspetto, "determinano la necessità di escludere le società "collegate" dal perimetro del gruppo". In considerazione della circostanza che il decreto interministeriale 25 giugno 2024, in relazione al meccanismo applicativo del beneficio nei gruppi, equipara le società collegate a quelle sottoposte a controllo congiunto, si deve ritenere, inoltre, per le stesse ragioni di semplificazione, che l'esclusione dal perimetro del gruppo delle società collegate si estende inevitabilmente anche alle società e agli altri enti a controllo congiunto.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che la norma in esame interviene sulla disciplina della maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni, di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto legislativo n. 216 del 2023 (Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi). Il citato comma 2, nel testo previgente, prevedeva che l'incremento occupazionale fosse considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto. La norma in esame ha rimosso il riferimento alle società collegate, prevedendo pertanto che le diminuzioni occupazionali in esse avvenute non siano oggetto di considerazione ai fini del calcolo dell'incremento occupazionale (comma 1). Viene altresì previsto che la norma si applichi a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (comma 2).

La relazione tecnica non ascrive effetti finanziari alla norma in esame, descrivendola come volta a semplificare l'applicazione dell'agevolazione in coerenza con le valutazioni della norma originaria, che in un'ottica prudenziale non ha considerato i decrementi riferibili alle società collegate.

Al riguardo, non si hanno osservazioni da formulare, giacché la norma in esame, pur escludendo le società collegate dal computo delle diminuzioni occupazionali di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto legislativo n. 216 del 2023, non appare suscettibile di ampliare la platea dei potenziali beneficiari della maggiorazione del costo del lavoro deducibile, e quindi di determinare nuovi o maggiori oneri, in quanto, come ricordato dalla relazione tecnica, le

valutazioni relative alla norma originaria⁸, avevano già considerato gli incrementi occupazionali a livello di singolo soggetto IRPEF e IRES calcolando incrementi "lordi", senza sottrarre le diminuzioni eventualmente avvenute in società collegate.

ARTICOLO 4

Modifiche alle disposizioni riguardanti le società estere controllate

Normativa previgente. L'imposta minima nazionale equivalente è definita nell'allegato A del decreto legislativo n. 209 del 2023, che ha recepito la direttiva del Consiglio (UE) 2022/2523, 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 europea. Essa corrisponde all'imposta integrativa domestica qualificata che gli Stati membri dell'UE possono scegliere di introdurre ai sensi della suddetta direttiva. Si tratta di un'imposta applicabile da uno Stato membro alle entità costitutive situate nel proprio territorio, appartenenti a un gruppo multinazionale o nazionale su larga scala, i cui ricavi annui ammontano ad almeno 750 milioni di euro nel bilancio consolidato dell'entità controllante capogruppo in almeno due dei quattro esercizi fiscali immediatamente precedenti quello sottoposto a verifica. Qualora un'entità costitutiva localizzata nel territorio di uno Stato membro sia assoggettata ad una tassazione effettiva inferiore al 15 per cento, calcolata sul reddito qualificante (reddito contabile netto a cui si applicano delle rettifiche), tale Stato può applicare l'imposta integrativa domestica qualificata per integrare la tassazione e raggiungere tale soglia minima.

Ai sensi dell'articolo 167, comma 4, del TUIR, la tassazione effettiva è determinata come rapporto tra la somma delle imposte correnti dovute e delle imposte anticipate e differite iscritte nel bilancio d'esercizio e l'utile ante imposte dell'esercizio risultante dal predetto bilancio. Più in generale il comma 4 stabilisce le condizioni che devono sussistere congiuntamente affinché i soggetti controllati non residenti siano assoggettati alla disciplina in materia di tassazione delle imprese estere controllate di cui al medesimo articolo 167:

- a) il soggetto controllato non residente è assoggettato a una tassazione effettiva inferiore al 15 per cento. Il bilancio deve essere revisionato e certificato da professionisti autorizzati nello Stato estero di localizzazione. Qualora il bilancio non sia certificato o la tassazione effettiva risulti inferiore al 15 per cento, il soggetto controllante deve verificare che il soggetto controllato non residente sia assoggettato ad una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stato soggetto qualora residente in Italia;
- b) oltre un terzo dei proventi del soggetto controllato non residente deriva da una o più categorie, tra quelle elencate nell'articolo, di redditi passivi o proventi a valore aggiunto scarso o nullo.

⁸ XIX legislatura, Atto del Governo n. 88.

La norma interviene sulla disciplina fiscale relativa alle società estere controllate, apportando specifiche modifiche all'articolo 167 del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR). La norma, in particolare, modifica (comma 1):

- a) il comma 4-*bis*, che nel testo previgente prevedeva che, ai fini del calcolo della tassazione effettiva, rilevasse anche l'imposta minima nazionale equivalente dovuta dal soggetto controllato non residente. A tal fine, l'imposta minima nazionale equivalente dovuta nel paese di localizzazione del soggetto controllato non residente rilevava in misura corrispondente al prodotto tra l'imposta minima nazionale equivalente e il rapporto tra il profitto eccedente relativo al soggetto controllato non residente e la somma di tutti i profitti eccedenti delle imprese ed entità del gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente, calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente. La novella sostituisce il previgente criterio di calcolo prevedendo che l'imposta minima nazionale equivalente dovuta nel paese di localizzazione del soggetto controllato non residente rilevi 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 rilevante⁹ del soggetto controllato non residente e la somma di tutti redditi rilevanti delle imprese ed entità del gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente, calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente¹⁰;

⁹ Si tratta del reddito che la succitata direttiva (UE) 2022/2532 chiama "reddito qualificante" (reddito contabile netto a cui si applicano delle rettifiche).

¹⁰ La relazione illustrativa rammenta che, ove 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 (ove 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, ovvero sia qualora non sia stato esplicitamente previsto dalla giurisdizione estera, si prevede come criterio di attribuzione dell'imposta minima nazionale quello basato sul rapporto tra il reddito rilevante del soggetto controllato non residente e la 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 la relazione ricorda che, in base ai chiarimenti dell'OCSE (cfr. *inter alia* il 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, comprese le regole di segregazione di alcune categorie di entità (quali imprese partecipate in misura minoritaria, entità di investimento, entità a controllo congiunto, entità apolide) 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

- b) il comma 4-ter, che nel testo previgente prevedeva un regime opzionale alternativo a quello di cui al comma 4, lettera a), per i soggetti controllanti italiani, con riferimento ai soggetti controllati non residenti. In particolare prevedeva la possibilità di corrispondere 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. La novella sostituisce la previgente formulazione del comma con una nuova formulazione, secondo cui per i soggetti controllanti italiani, con riferimento ai soggetti controllati non residenti, la tassazione effettiva si considera non inferiore al 15 per cento qualora corrispondano¹¹ un importo 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 e oneri. L'importo non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive¹²;

pur se 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'allocatione 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.

¹¹ Nel rispetto della direttiva (UE) 2016/1164 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno.

¹² Nella relazione illustrativa si 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, è stato riformulato il comma 4-ter dell'articolo 167, con la conseguenza che l'importo versato ai sensi di tale disposizione:

- è 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 è deducibile, in ogni caso, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP (imposta regionale sulle attività produttive);
- 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, 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 regime fiscale privilegiato.

Con il medesimo intervento, inoltre, si precisa che nel calcolo dell'utile contabile non si tiene conto, per ragioni di contrasto di eventuali politiche di bilancio che possano incidere sulla determinazione della tassazione effettiva, oltre che dei fondi per 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 5, sostituendo il riferimento alla lettera *b*) dell'articolo 11 (Interpello) della legge n. 212 del 2000 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente) con un riferimento alla lettera *e*), per l'identificazione della tipologia di interpello all'Agenzia delle Entrate a cui il contribuente può ricorrere per dimostrare l'effettività della propria attività economica, ai fini della disapplicazione della disciplina relativa ai soggetti controllati non residenti. Mentre la lettera *b*) riguarda la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili, la lettera *e*) concerne la sussistenza delle condizioni e la valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti dalla legge;
- d) il comma 9, che prevede che dall'imposta italiana dovuta per i redditi imputati da soggetti controllati non residenti¹³ siano ammesse in detrazione le imposte sui redditi da questi pagate all'estero a titolo definitivo, con le modalità e nei limiti di cui all'articolo 165 (Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero) del TUIR. La novella integra la disposizione prevedendo che sia ammessa in detrazione anche l'imposta pagata a titolo di imposta minima nazionale equivalente dovuta dal soggetto controllato non residente nella misura individuata al comma 4-*bis*.

Le norme prevedono altresì che le disposizioni dell'articolo in esame si applichino a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore (avvenuta il 29 dicembre 2023) del decreto legislativo n. 209 del 2023 (Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale) (comma 2).

Il **prospetto riepilogativo** non considera la norma in esame.

La **relazione tecnica** ribadisce il contenuto della norma e afferma, con riferimento al comma 1, lettera *a*), che l'intervento, avendo soltanto la finalità di riformulare le modalità di allocazione dell'imposta minima nazionale equivalente, non genera effetti finanziari differenziali rispetto a quelli già scontati nel bilancio dello Stato. Per quanto riguarda la lettera *b*), la relazione afferma che l'intervento non determina effetti finanziari, disciplinando il meccanismo di calcolo della tassazione effettiva, in perfetta coerenza con quanto già espresso in sede interpretativa. La lettera *c*) contiene disposizioni di coordinamento tra la disciplina vigente e la riforma dell'interpello operata con l'articolo 1 del decreto legislativo n. 219 del 2023, individuando correttamente la tipologia di interpello a cui si può ricorrere ai fini della disapplicazione della disciplina CFC (*controlled foreign companies*). Quanto, infine, alla lettera *d*), la relazione tecnica afferma che la norma, che è diretta soltanto a chiarire che tra le imposte pagate all'estero è ricompresa l'imposta minima nazionale equivalente, non

¹³ Determinata ai sensi del comma 8.

determina effetti finanziari differenziali rispetto a quelli già scontati nel bilancio dello Stato, in considerazione della circostanza che la misura è volta a meglio precisare la disciplina delle società estere controllate.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che la norma interviene sulla disciplina fiscale relativa alle società estere controllate, apportando specifiche modifiche all'articolo 167 del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR).

La norma, al comma 1, modifica, in particolare:

- il comma 4-*bis*, che nel testo previgente prevedeva che, ai fini del calcolo della tassazione effettiva, rilevasse anche l'imposta minima nazionale equivalente dovuta dal soggetto controllato non residente. A tal fine, l'imposta minima nazionale equivalente dovuta nel paese di localizzazione del soggetto controllato non residente rilevava in misura corrispondente al prodotto tra l'imposta minima nazionale equivalente e il rapporto tra il profitto eccedente relativo al soggetto controllato non residente e la somma di tutti i profitti eccedenti delle imprese ed entità del gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente, calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente. La novella sostituisce il previgente criterio di calcolo prevedendo che l'imposta minima nazionale equivalente dovuta nel paese di localizzazione del soggetto controllato non residente rilevi 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 rilevante¹⁴ del soggetto controllato non residente e la somma di tutti redditi rilevanti delle imprese ed entità del gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente, calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente;
- il comma 4-*ter*, che nel testo previgente prevedeva un regime opzionale alternativo a quello di cui al comma 4, lettera *a*), per i soggetti controllanti italiani, con riferimento ai soggetti controllati non residenti. In particolare, prevedeva la possibilità di corrispondere 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. La novella sostituisce la previgente formulazione del comma con una nuova formulazione, secondo cui per i soggetti controllanti italiani, con riferimento ai soggetti controllati non residenti, la tassazione effettiva si considera non inferiore al 15 per cento qualora corrispondano¹⁵ un importo pari al 15 per cento dell'utile contabile netto dell'esercizio

¹⁴ Si tratta del reddito che la direttiva (UE) 2022/2523 chiama “reddito qualificante” (reddito contabile netto a cui si applicano delle rettifiche).

¹⁵ Nel rispetto della direttiva (UE) 2016/1164 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno.

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. L'importo non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive;

- il comma 5, sostituendo il riferimento alla lettera *b)* dell'articolo 11 (Interpello) della legge n. 212 del 2000 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente) con un riferimento alla lettera *e)*, per l'identificazione della tipologia di interpello all'Agenzia delle Entrate a cui il contribuente può ricorrere per dimostrare l'effettività della propria attività economica, ai fini della disapplicazione della disciplina relativa ai soggetti controllati non residenti. Mentre la lettera *b)* riguarda la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili, la lettera *e)* concerne la sussistenza delle condizioni e la valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti dalla legge;
- il comma 9, che prevede che dall'imposta italiana dovuta per i redditi imputati da soggetti controllati non residenti¹⁶ siano ammesse in detrazione le imposte sui redditi da questi pagate all'estero a titolo definitivo, con le modalità e nei limiti di cui all'articolo 165 (Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero) del TUIR. La novella integra la disposizione prevedendo che sia ammessa in detrazione anche l'imposta pagata a titolo di imposta minima nazionale equivalente dovuta dal soggetto controllato non residente nella misura individuata al comma *4-bis*.

Le norme prevedono altresì, al comma 2, che le disposizioni dell'articolo in esame si applichino a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore (avvenuta il 29 dicembre 2023) del decreto legislativo n. 209 del 2023 (Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale).

La relazione tecnica afferma che le disposizioni in esame non determinano effetti finanziari differenziali rispetto a quelli già scontati nel bilancio dello Stato [comma 1, lettere *a)* e *b)*] o perseguono finalità di coordinamento [lettera *c)*] o chiarificazione [lettera *d)*].

Per quanto riguarda il comma 1, lettera *a)*, che ridefinisce il criterio tecnico di imputazione dell'imposta minima nazionale equivalente ai fini del calcolo della tassazione effettiva, nel senso di fare riferimento, ove esistente, al criterio di allocazione adottato dalla legislazione del Paese di localizzazione della controllata estera, appare opportuno che siano forniti ulteriori elementi di informazione e valutazione a supporto di quanto affermato dalla relazione tecnica, circa

¹⁶ Determinata ai sensi del comma 8.

l'assenza di effetti finanziari differenziali derivanti dalla disposizione rispetto a quanto previsto a legislazione vigente.

Per quanto concerne la lettera *b)* non si formulano invece osservazioni dal momento che la stessa, introducendo una presunzione di adeguatezza della tassazione effettiva, subordinata al pagamento di un determinato importo, appare operare una mera semplificazione. Per quanto riguarda le lettere *c)* e *d)* non si hanno osservazioni da formulare dal momento che la lettera *c)*, nell'identificare la tipologia di interpello, opera un coordinamento con il decreto legislativo n. 209 del 2023, e la lettera *d)* persegue una finalità chiarificatrice circa le imposte pagate all'estero.

Riguardo al comma 2 che prevede la decorrenza dell'applicazione delle disposizioni in esame dal periodo d'imposta successivo alla data di entrata in vigore (avvenuta il 29 dicembre 2023) del decreto legislativo n. 209 del 2023 (periodo d'imposta 2024), appare necessario che il Governo fornisca elementi di informazione volti ad escludere che da ciò derivino eventuali effetti sul gettito incorporato nei tendenziali di finanza pubblica, posto che la predetta applicazione appare suscettibile di incidere sull'assolvimento degli obblighi erariali ancora in corso.

ARTICOLO 5

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

Normativa previgente. 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'estero¹⁷.

In questo quadro, il comma 6-*bis* dell'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 - inserito dal comma 1 dell'articolo 61 del decreto legislativo n. 209 del 2023¹⁸ - prevede che in caso di contestazione

¹⁷ Cfr. Dossier n. 495 - Servizio Studi Senato della Repubblica Camera dei deputati - relativo al decreto-legge n. 84 del 2025, recante disposizioni urgenti in materia fiscale.

¹⁸ Recante disposizioni in materia di documentazione dei disallineamenti da ibridi.

relativa alle disposizioni in materia di disallineamenti da ibridi¹⁹ da cui derivi una maggiore imposta o una riduzione del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica se, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria²⁰, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione, avente data certa, indicata in un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del citato decreto legislativo n. 209 del 2023²¹, idonea a consentire il riscontro dell'applicazione delle norme volte a neutralizzare i disallineamenti da ibridi.

Il comma 3 del menzionato articolo 61 del decreto legislativo n. 209 del 2023 – oggetto di modifica da parte della norma in esame – prevede l'applicazione della citata disciplina anche ai periodi di imposta anteriori a quello di entrata in vigore del predetto decreto legislativo n. 209 del 2023, 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 medesimo decreto ovvero, se posteriore, entro il sesto mese successivo alla data di approvazione del predetto 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.

La norma determina un nuovo termine per la predisposizione della documentazione idonea a dimostrare l'ottemperanza alla disciplina vigente per la neutralizzazione dei disallineamenti da ibridi²², tale da evitare, per i soggetti che la presentano, l'applicazione della sanzione stabilita dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 471 del 1997. In particolare, 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 - corrispondente al periodo di imposta in corso alla data di approvazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che ha disciplinato la predetta documentazione (dicembre 2024) - anziché entro 6 mesi dall'approvazione stessa, come previsto dalla legislazione previgente²³.

¹⁹ Di cui al capo IV del decreto legislativo 29 novembre 2018 n. 142.

²⁰ In particolare il citato comma 2 dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997 stabilisce che se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa del settanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, con un minimo di euro 150. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.

²¹ La disciplina di dettaglio relativa alla documentazione di cui all'articolo 61, comma 1, del decreto legislativo n. 209 del 2023 è stata emanata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 6 dicembre 2024.

²² Vedi sopra normativa previgente.

²³ Adottato ai sensi dell'articolo 61, comma 2, del decreto legislativo n. 209 del 2023.

Il **prospetto riepilogativo** non ascrive alle norme effetti sui saldi di finanza pubblica.

La **relazione tecnica** afferma che l'intervento all'articolo 61 del decreto legislativo n. 209 del 2023 è finalizzato ad ampliare l'ambito della cooperazione virtuosa tra amministrazione finanziaria e contribuenti, in coerenza con quanto già attualmente previsto dall'ordinamento nazionale in relazione agli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento. In particolare, riferisce la RT, si prevede, oltre alla soppressione di un periodo transitorio non più attuale – stante la pubblicazione del decreto di attuazione a dicembre 2024 – la concessione di un maggior tempo ai contribuenti per la predisposizione della documentazione, fissando come scadenza il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2024. La RT chiarisce che la finalità della modifica è quella di favorire la *compliance* rispetto agli obblighi dei contribuenti in materia di disallineamenti da ibridi derivanti dalle disposizioni BEPS recepite con le direttive ATAD²⁴, determinando potenziali effetti positivi prudenzialmente non quantificati.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che la norma in esame prevede un nuovo termine per la predisposizione della documentazione in ottemperanza alla disciplina vigente per la neutralizzazione dei disallineamenti da ibridi senza incorrere nelle sanzioni dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 471 del 1997, fissando come scadenza, con riferimento ai periodi di imposta anteriori a quello in corso al 29 dicembre 2023 (data di entrata in vigore del citato decreto legislativo), il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2024, corrispondente al periodo di imposta in corso alla data di approvazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che ha disciplinato la predetta documentazione, anziché entro 6 mesi dall'approvazione stessa, come previsto dalla legislazione previgente.

La relazione tecnica segnala che la disposizione determina potenziali effetti finanziari positivi, prudenzialmente non quantificati.

Al riguardo, non si hanno osservazioni da formulare, anche in considerazione del fatto che la riduzione delle sanzioni prevista a beneficio di coloro che predispongono la predetta

²⁴ La direttiva (UE) 2016/1164 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (cd. ATAD 1) e la direttiva (UE) 2017/952 relativa ai disallineamenti da ibridi con paesi terzi (c.d. ATAD 2) sono state recepite con il citato decreto legislativo n. 142 del 2018.

documentazione, non appare suscettibile di incidere su sanzioni eventualmente già scontate nei saldi di finanza pubblica, dal momento che la disciplina in esame è applicabile solo 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.

ARTICOLO 6

Proroga e sanatoria delle delibere approvative del Prospetto IMU

Normativa vigente. L'articolo 1, comma 169, della legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria 2007) 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.

Le norme dispongono, soltanto per il 2025, la proroga, dal 28 febbraio (termine per la deliberazione del bilancio di previsione 2025-2027)²⁵ al 15 settembre, del termine per l'adozione, da parte dei comuni, della delibera di approvazione del prospetto delle aliquote IMU. È altresì previsto che eventuali variazioni al bilancio conseguenti alla fruizione del nuovo termine per l'approvazione del prospetto siano recepite con una successiva variazione del bilancio di previsione 2025-2027. Infine, si prevede la validità delle delibere di approvazione del prospetto tardivamente adottate tra il 1° marzo 2025 e il 18 giugno 2025 (data di entrata in vigore del decreto-legge in esame).

Il **prospetto riepilogativo** non ascrive alle norme effetti sui saldi di finanza pubblica.

La **relazione tecnica** non ascrive alle norme effetti finanziari, riconoscendo alle stesse carattere procedurale.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le norme in esame, limitatamente all'anno 2025, prorogano dal 28 febbraio al 15 settembre 2025 il termine per l'adozione, da parte dei comuni, della delibera di approvazione del prospetto delle aliquote IMU, prevedendo che eventuali variazioni al bilancio conseguenti alla fruizione del nuovo

²⁵ Come disposto dal decreto del Ministero dell'interno del 24 dicembre 2024.

termine per l'approvazione del prospetto vengano recepite con una successiva variazione del bilancio di previsione 2025-2027. Viene riconosciuta inoltre validità alle delibere di approvazione adottate tra il 1° marzo 2025 e il 18 giugno 2025.

La relazione tecnica non ascrive alle norme effetti finanziari, rilevando come le stesse abbiano carattere procedurale.

Al riguardo, anche alla luce della relazione tecnica, non si hanno osservazioni da formulare.

ARTICOLO 7

Disposizioni in materia di agevolazioni applicate al biodiesel

Normativa previgente. Il comma 2-*bis* dell'articolo 3-*quinqies* del decreto-legge n. 57 del 2023, recante misure urgenti per incrementare la produzione di biometano nonché l'impiego di prodotti energetici alternativi, introdotto dall'articolo 5, comma 3-*quater*, del decreto-legge n. 181 del 2023, ha disposto, nell'ambito di un programma pluriennale stabilito dall'articolo 16 della direttiva 2003/96/CE²⁶, l'estensione al biodiesel delle agevolazioni in materia di accisa previste per il gasolio commerciale dall'articolo 24-*ter* del decreto legislativo n. 504 del 1995, subordinando l'efficacia di tale previsione alla preventiva autorizzazione della Commissione europea²⁷. Il successivo comma 2-*ter*, parimenti introdotto dal medesimo articolo 5, comma 3-*quater*, ha affidato ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze la definizione delle modalità applicative delle misure agevolative citate. Con riguardo ai profili finanziari, la relazione tecnica di passaggio a corredo dell'AS 996 (all'origine del predetto decreto-legge n. 181 del 2023) escludeva un impatto sul bilancio dello Stato della disposizione in argomento, giacché il biodiesel in purezza non risultava, allo stato, impiegato in ragione del prezzo elevato di tale prodotto e conseguentemente non erano ascrivibili all'erario entrate derivanti dall'applicazione al biodiesel in purezza dell'accisa. L'applicazione dell'agevolazione per l'uso commerciale dei biocarburanti in purezza, avvenendo in sostituzione del pari quantitativo di gasolio, non risultava avere impatto sul gettito. Anche considerata la modesta divergenza in densità energetica dei prodotti (gasolio e biodiesel), la RT non riscontrava un impatto sul bilancio dello Stato in quanto – anche per il biodiesel in purezza (B100) – il consumo in litri è equivalente o superiore a quello del gasolio fossile che va a sostituire.

²⁶ L'articolo 16 della direttiva 2003/96/CE 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.

²⁷ Ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 5, del regolamento n. 651/2014/UE, gli sgravi fiscali concessi sulla base dell'[articolo 16, paragrafo 1, della direttiva 2003/96/CE](#) sono esentati dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del trattato solo nella misura in cui i combustibili sovvenzionati sono conformi ai criteri di sostenibilità e di riduzione delle emissioni di gas a effetto serra di cui alla [direttiva \(UE\) 2018/2001](#) e ai relativi atti delegati o di esecuzione e sono prodotti a partire dalle materie prime elencate nell'allegato IX di tale direttiva. La disciplina dei predetti criteri di sostenibilità è stata aggiornata dal regolamento n. 2022/996/UE.

Le norme dettano disposizioni in tema di agevolazioni sulle accise, prevedendo le seguenti modifiche all'articolo 3-*quinquies* del decreto-legge n. 57 del 2023 (comma 1):

- al comma 2-*bis*, viene precisato che il programma nell'ambito del quale le agevolazioni in materia di accisa già previste per il gasolio sono estese al biodiesel ha durata di sei anni dalla data di pubblicazione del decreto ministeriale previsto dal comma 2-*ter* del medesimo articolo 3-*quinquies* (non più, come nella previgente formulazione, decorrenti dalla data del rilascio della preventiva autorizzazione da parte della Commissione europea) e che, al fine di beneficiare delle predette misure, tale forma di carburante deve soddisfare i criteri di sostenibilità e di riduzione delle emissioni di gas a effetto serra di cui alla direttiva (UE) 2018/2001, come disposto dall'[articolo 44, paragrafo 5, del regolamento \(UE\) n. 651/2014/UE](#) [lettera a)];
- con l'introduzione del comma 2-*bis.1*, viene chiarito che le disposizioni sulle agevolazioni sulle accise si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014, individuando nel Ministro dell'ambiente e della sicurezza energetica l'autorità competente a provvedere agli adempimenti in materia di aiuti di Stato [lettera b)];
- al comma 2-*ter*, vengono integrati i contenuti del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze relativo alle citate agevolazioni con l'indicazione delle modalità di fornitura all'Agenzia delle dogane e dei monopoli delle risultanze delle verifiche sul rispetto dei criteri di sostenibilità [lettera c)].

Il **prospetto riepilogativo** non ascrive alle norme effetti sui saldi di finanza pubblica.

La **relazione tecnica**, la disposizione sostituisce il secondo periodo del comma 2-*bis* dell'articolo 3-*quinquies* del decreto-legge 29 maggio 2023, n. 57, riguardante l'applicazione al biodiesel in purezza delle agevolazioni in materia di accisa previste per il gasolio dal Testo Unico Accise. In particolare, la disposizione intende circoscrivere l'ambito di applicazione di tali agevolazioni al solo biodiesel in purezza conforme ai requisiti stabiliti dall'articolo 44, paragrafo 5, del regolamento (UE) n. 651/2014/UE (biodiesel prodotto conformemente ai criteri di sostenibilità e di riduzione delle emissioni di gas ad effetto serra, nonché a partire dalle prime elencate nell'allegato IX della direttiva (UE) 2018/2021). Tale modifica non determina effetti finanziari con riferimento alle accise in quanto restringe l'ambito di applicazione di un precedente intervento normativo - disposto con il decreto-legge 9 dicembre 2023, n. 181, articolo 5, comma 3-*quater* - al quale non erano stati ascritti effetti finanziari in quanto l'utilizzo del prodotto in questione, che non risulta attualmente impiegato, avverrebbe in sostituzione del gasolio fossile. La disposizione introduce, inoltre, il comma 2-*bis.1* nell'articolo 3-*quinquies* e integra il comma 2 *ter* del medesimo articolo. A

tali ulteriori due modifiche normative, di natura ordinamentale, non si ascrivono effetti finanziari con riferimento alle entrate tributarie.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le norme in esame, modificando tra l'altro il comma 2-*bis* dell'articolo 3-*quiquies* del decreto-legge n. 57 del 2023, prevede che il biodiesel per poter beneficiare delle medesime agevolazioni previste per il gasolio deve soddisfare criteri più restrittivi di quelli previsti a legislazione vigente.

La relazione tecnica non ascrive alle norme effetti finanziari, affermando che la disposizione intende circoscrivere l'ambito di applicazione di tali agevolazioni al solo biodiesel in purezza conforme ai requisiti stabiliti dall'articolo 44, paragrafo 5, del regolamento (UE) n. 651/2014/UE.

Al riguardo non si formulano osservazioni sulla predetta disposizione, in considerazione delle informazioni fornite dalla relazione tecnica.

Analogamente non si hanno osservazioni da formulare sulle restanti disposizioni, stante il carattere ordinamentale delle stesse.

ARTICOLO 8

Decorrenza delle disposizioni fiscali del Terzo settore

Le norme intervengono sulla disciplina dell'efficacia di talune disposizioni fiscali contenute nel decreto legislativo n. 117 del 2017 (codice del Terzo settore) di cui all'articolo 101, comma 10, del medesimo decreto legislativo, prevedendo che soltanto le disposizioni concernenti i titoli di solidarietà e altre forme di finanza sociale di cui all'articolo 77 del decreto legislativo n. 117 del 2017, per divenire efficaci, siano subordinate all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Pertanto, per effetto della novella introdotta dalle norme in esame non sono più soggette alla procedura di rilascio dell'autorizzazione da parte della Commissione europea le seguenti previsioni in materia fiscale:

- la disposizione di cui all'articolo 79, comma 2, che qualifica "non commerciali", ai fini delle imposte sui redditi, le attività di interesse generale, 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;
- la definizione del regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 80;
- la disciplina del regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 86.

Inoltre, con una modifica all'articolo 104, comma 2, è previsto che la nuova disciplina dell'efficacia delle predette disposizioni fiscali si applichi a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.

Nella previgente formulazione, l'articolo 104, comma 2, prevedeva che l'efficacia delle disposizioni di cui agli articoli 79, *comma2-bis*, 80 e 86 decorresse dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea.

Con riferimento alle finalità delle novelle operate all'articolo 101, comma 10, e all'articolo 104, comma 2, del decreto legislativo n. 117 del 2017 dalle disposizioni in esame, la **relazione illustrativa** riferisce che all'esito della prenotifica effettuata dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, i competenti servizi della Direzione generale Concorrenza della Commissione europea hanno adottato il 7 marzo 2025 una *comfort letter* nella quale hanno affermato che le misure previste dall'articolo 79, comma *2-bis*, dall'articolo 80 e dall'articolo 86 del Codice del Terzo settore (CTS) non sembrano essere selettive e che, conseguentemente, non sembrerebbero costituire aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE. La *comfort letter* adottata, tuttavia, puntualizza la RI, non corrisponde a una formale decisione di autorizzazione in quanto – come anche precisato nella stessa – le conclusioni ivi 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 tanto meno quella di cui all'articolo 104, comma 2, del medesimo Codice del terzo settore con riguardo all'efficacia delle disposizioni concernenti il regime fiscale degli enti del Terzo settore.

Il **prospetto riepilogativo** non ascrive alle norme effetti sui saldi di finanza pubblica.

La **relazione tecnica**, afferma che la decorrenza prevista dalla presente misura legifera quanto di fatto già disposto a seguito dell'adozione da parte dei Servizi della Commissione europea, della *comfort letter* del 7 marzo 2025, nella quale è stata affermata la non selettività delle misure sopra indicate. Con riferimento ai profili finanziari, la RT non ascrive effetti alle disposizioni in esame, riconoscendo alle stesse carattere di misure di coordinamento, volte a precisare quanto già immanente nel sistema.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le norme in esame intervengono sulla disciplina dell'efficacia di talune disposizioni fiscali contenute nel decreto legislativo n. 117 del 2017 (codice del Terzo settore), prevedendo che soltanto le disposizioni concernenti i titoli di solidarietà e altre forme di finanza sociale di cui all'articolo 77 del decreto legislativo n. 117 del 2017, per divenire efficaci ai sensi del novellato articolo 101, comma 10, del medesimo decreto legislativo siano subordinate all'autorizzazione della Commissione

europea, non anche quelle relative al regime fiscale degli enti del Terzo settore di cui agli articoli 79, comma 2, 80 e 86 dello stesso decreto legislativo. È inoltre previsto dal nuovo articolo 104, comma 2, che la nuova disciplina dell'efficacia delle predette disposizioni fiscali abbia decorrenza dal 2026.

Si rammenta che la relazione tecnica che corredeva l'Atto del Governo n. 417, che ha originato il decreto legislativo n. 117 del 2017, nel quantificare gli effetti delle disposizioni di cui ai predetti articoli 79, 80 e 86, ne ipotizzava l'onerosità in termini di minori entrate con decorrenza dal 2020, ritenendo che per i primi due anni non sarebbe stato concluso l'*iter* per l'autorizzazione comunitaria, non imputando dunque alcun effetto di gettito per gli anni 2017, 2018 e 2019.

In proposito appare pertanto necessario che il Governo assicuri che l'effetto negativo derivante dall'efficacia delle predette disposizioni sia stato mantenuto nelle previsioni a legislazione vigente con una decorrenza tale da escludere che si verifichino effetti negativi non compensati sui saldi a partire dall'applicazione delle norme in esame.

ARTICOLO 9

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

Normativa vigente Il meccanismo del *reverse-charge* (o inversione contabile) disciplinato dall'articolo 17, commi da 5 a 8, del DPR n. 633 del 1972, prevede che, per determinate operazioni, il debito IVA derivante dall'effettuazione dell'operazione sorge direttamente in capo all'acquirente (cessionario/committente) anziché al soggetto che pone in essere l'operazione (cedente/prestatore). In tal modo, lo stesso contribuente (cessionario/committente) registra contemporaneamente il debito e il credito IVA, così da evitare la possibilità che il debitore del tributo ne ometta il versamento mentre l'acquirente faccia valere il proprio credito IVA, nascente dal diritto di detrazione.

Le norme, con la modifica dell'articolo 17, sesto comma, lettera a-*quinquies*), del D.P.R. n. 633 del 1972, estendono il perimetro di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (*reverse-charge*), già prevista per le attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica, eliminando i vincoli applicativi del citato meccanismo legati alle caratteristiche contrattuali della prevalenza di manodopera e dell'utilizzo dei beni strumentali di proprietà del committente.

La relazione illustrativa precisa che le caratteristiche contrattuali (prevalenza di manodopera e utilizzo di beni strumentali del committente) cui era subordinata nella disciplina previgente l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* rappresentano caratteristiche oggettive del contratto non riscontrabili nei tradizionali appalti di trasporto merci.

Si rammenta che l'articolo 1, comma 57, della legge n. 207 del 2024 (legge di bilancio 2025) ha esteso l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile per le 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. La relazione tecnica riferita alla citata norma afferma che la disposizione non determina effetti finanziari in termini di gettito, trattandosi dell'estensione della possibilità di applicazione del *reverse-charge*, che rappresenta un meccanismo contabile di natura anti-evasiva e quindi foriero tutt'al più di determinare effetti positivi, prudenzialmente non quantificati.

Viene modificato il riferimento normativo della disposizione che disciplina l'inversione contabile nel settore del trasporto e movimentazione merci e dei servizi di logistica, ai fini della subordinazione dell'applicazione del meccanismo all'autorizzazione del Consiglio UE. In particolare, all'articolo 1, comma 58, della legge n. 207 del 2024 (legge di bilancio 2025) si sostituisce il richiamo al comma 57 della legge di bilancio 2025 con il riferimento diretto alla lettera *a-quinquies*) dell'articolo 17, comma 6, del DPR n. 633 del 1972 [comma 2, lettera *a*)].

Resta invariata la restante parte del comma 58 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2025, che subordina l'efficacia della disciplina dell'inversione contabile nel settore in argomento [di cui alla 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.

Le norme intervengono sulla disciplina transitoria prevista dall'articolo 1, comma 59, della legge di bilancio 2025, in base al quale in attesa della piena operatività delle disposizioni in materia di inversione contabile per il settore del trasporto e movimentazione merci e dei servizi di logistica [di cui all'articolo 17, sesto comma, lettera *a-quinquies*)], del D.P.R. n. 633 del 1972] il prestatore e il committente possono esercitare l'opzione del *reverse charge* di durata triennale. In particolare, le modifiche prevedono che l'opzione può essere esercitata anche nei rapporti tra l'appaltatore e gli eventuali subappaltatori. In tal caso, resta ferma la responsabilità solidale dei subappaltatori per l'imposta dovuta e la fattura (in applicazione del *reverse charge*) è emessa dal prestatore e l'imposta è versata dal committente senza possibilità di compensazione [comma 2, lettera *b*)].

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.

Il **prospetto riepilogativo** non ascrive alle norme effetti sui saldi di finanza pubblica.

La **relazione tecnica**, afferma che le norme di cui ai commi 1 e 2, lettera *a*), non determinano effetti finanziari in termini di gettito, trattandosi dell'estensione della possibilità di applicazione del *reverse charge*, che rappresenta un meccanismo contabile di natura anti-evasiva e quindi foriero tutt'al più di determinare effetti positivi.

Con specifico riferimento alla possibilità anche per il subappaltatore e il subappaltante di accordarsi affinché il versamento dell'imposta all'Erario venga effettuato direttamente dal subappaltante in nome e per conto del sub appaltatore [comma 2, lettera *b*)], la RT afferma che tali disposizioni non determinano effetti finanziari negativi in termini di gettito. Tali norme, precisa la RT, avendo natura anti-evasiva potrebbero, al contrario, determinare effetti positivi, allo stato prudenzialmente non stimabili.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le norme in esame la modificando l'articolo 17, sesto comma, lettera *a-quinquies*), del D.P.R. n. 633 del 1972, estendono il perimetro di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (*reverse-charge*) già prevista per le attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica, eliminando i vincoli applicativi del citato meccanismo legati alle caratteristiche contrattuali della prevalenza di manodopera e dell'utilizzo dei beni strumentali di proprietà del committente (comma 1). Si dispone inoltre che l'opzione di inversione contabile, possa essere facoltativamente esercitata, bilateralmente, anche da tutti i soggetti presenti nella catena dei subappalti (comma 2, lettera *b*)

La **relazione illustrativa** precisa che le caratteristiche contrattuali (prevalenza di manodopera e utilizzo di beni strumentali del committente) cui era subordinata nella disciplina previgente l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* rappresentano caratteristiche oggettive del contratto non riscontrabili nei tradizionali appalti di trasporto merci.

La relazione tecnica afferma che le norme, comportando l'estensione dell'applicabilità del meccanismo del *reverse charge*, che ha natura anti-evasiva, potrebbero, determinare effetti positivi, prudenzialmente non stimabili.

In proposito, non si hanno osservazioni da formulare, anche in considerazione di quanto affermato dalla RT circa i potenziali effetti finanziari positivi che potrebbero derivare dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, la cui applicazione viene estesa dalle norme in esame, che prudenzialmente non sono stati stimati e scontati sui saldi.

ARTICOLO 10

Disposizioni in materia di *split payment*

Le norme, abrogando la lettera *d*) del comma 1-*bis* dell'articolo 17-ter del DPR n. 633 del 1972, escludono dall'applicazione del meccanismo dello *split payment* le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto sulle operazioni per le quali è emessa fattura a decorrere dal 1° luglio 2025.

Si ricorda che l'articolo 17-ter del decreto del DPR n. 633 del 1972, - introdotto dall'articolo 1, comma 629, lettera *b*), della legge n. 190 del 2014 (legge di stabilità 2015) - disciplina l'applicazione del meccanismo dello *split payment* nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società. In base al meccanismo dello *split payment*, in deroga all'ordinario meccanismo di applicazione dell'IVA, l'obbligo di versare l'imposta gravante sugli acquisti di beni e servizi ricade direttamente sugli acquirenti degli stessi, nel caso siano una pubblica amministrazione o uno degli altri soggetti individuati dalla norma stessa: in sintesi, tutte le pubbliche amministrazioni, le società controllate da pubbliche amministrazioni centrali e locali e le società quotate incluse nell'indice FTSE MIB. In particolare, l'estensione dello *split payment* a tale ultima categoria di soggetti è stata effettuata dall'articolo 1, comma 1, lettera *b*), del decreto-legge n. 50 del 2017, che inserendo la lettera *d*), comma 1-*bis* al citato articolo 17-ter. Il successivo comma 1-*ter* dell'articolo 14-*ter* stabilisce che le disposizioni che disciplinano lo *split payment* si applicano fino al termine di scadenza della misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea.

Si rammenta in proposito che, con la Decisione di Esecuzione (UE) 2017/784 del Consiglio, l'Italia era stata autorizzata ad applicare il meccanismo dello *split payment* fino al 30 giugno 2020. La misura è stata successivamente prorogata fino al 30 giugno 2023 dalla Decisione di Esecuzione (UE) 2020/1105. Successivamente, la Decisione di Esecuzione (UE) 2023/1552 del Consiglio ha prorogato fino al 30 giugno 2026, l'autorizzazione concessa all'Italia con la citata Decisione di Esecuzione (UE) 2017/784, per l'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti, prevedendo, altresì, che a decorrere dal 1° luglio 2025, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a favore delle società quotate in borsa incluse nell'indice FTSE MIB saranno escluse dall'ambito di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti [articolo 1, punto 1) e articolo 2 della Decisione di Esecuzione (UE) 2023/1552].

La RT riferita alla citata estensione dell'istituto alle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana aveva stimato un recupero di Iva al netto di rimborsi e compensazioni di circa 517 milioni su base annuale, considerando l'applicazione della norma dal 1° luglio 2017 al termine della proroga concessa dall'UE (all'epoca tale data era fissata al 30 giugno 2020).

Il **prospetto riepilogativo** non ascrive alle norme effetti sui saldi di finanza pubblica.

La **relazione tecnica**, afferma che alla modifica normativa non si ascrivono effetti finanziari negativi ulteriori rispetto a quelli già scontati nei tendenziali di bilancio, tenuto conto del carattere ricognitivo della disposizione, che si limita ad allineare la disciplina nazionale al disposto della Decisione di Esecuzione (UE) 2023/1552 del Consiglio, secondo quanto previsto dal vigente comma 1-*ter* dell'articolo 17-*ter* del D.P.R. IVA.

La RT spiega inoltre che la modifica normativa è volta ad adeguare l'ordinamento nazionale alla Decisione di Esecuzione (UE) 2023/1552 del Consiglio che, nei prorogare fino al 30 giugno 2026 l'autorizzazione concessa all'Italia ad applicare io *split payment*, ha escluso dall'ambito di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti, a decorrere dal 1° luglio 2025, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a favore delle società quotate in borsa incluse nell'indice FTSE MIB, di cui alia lettera d) del comma 1-*bis* dell'articolo 17-*ter* del DPR n. 633 DEL 1972.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le norme in esame, abrogando la lettera d) del comma 1-*bis* dell'articolo 17-*ter* del DPR n. 633 del 1972, escludono dall'applicazione del meccanismo dello *split payment* le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana sulle operazioni per le quali è emessa fattura a decorrere dal 1° luglio 2025.

La relazione tecnica, con riferimento alle modifiche in esame non ascrive effetti finanziari negativi ulteriori rispetto a quelli già scontati nei tendenziali di bilancio, tenuto conto del carattere ricognitivo della disposizione, che si limita ad allineare la disciplina nazionale al disposto della Decisione di Esecuzione (UE) 2023/1552 del Consiglio che, nel prorogare fino al 30 giugno 2026, l'autorizzazione concessa all'Italia con la Decisione di Esecuzione (UE) 2017/784, per l'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti, ha previsto che a decorrere dal 1° luglio 2025, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a favore delle società quotate in borsa incluse nell'indice FTSE MIB saranno escluse dall'ambito di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti.

Ciò stante, andrebbero forniti dati ed informazioni circa gli effetti negativi che sono stati scontati nei tendenziali in considerazione del termine di applicabilità del meccanismo dello *split payment* con riferimento alle società quotate come stabilito dalla normativa europea sopra richiamata. In particolare, dovrebbe essere chiarito se, ai fini della determinazione della perdita

di gettito scontata nei tendenziali di finanza pubblica, l'ammontare del recupero di gettito, originariamente stimato in 517 milioni annui, sia stato aggiornato all'evoluzione del quadro macroeconomico.

Si rammenta in proposito che la RT riferita alla disposizione che ha previsto l'estensione del meccanismo alle società quotate (articolo 1, comma 1, lettera b) del decreto-legge n. 50 del 2017) inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana aveva stimato un recupero di Iva al netto di rimborsi e compensazioni di circa 517 milioni su base annuale, considerando l'applicazione della norma dal 1° luglio 2017 al termine della proroga concessa dall'UE (all'epoca tale data era fissata al 30 giugno 2020).

ARTICOLO 11

Modifiche decreto legislativo 28 marzo 2025, n. 43, recante revisione delle disposizioni in materia di accise

Normativa previgente. L'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 43 del 2025 ha disposto l'efficacia dal 1° gennaio 2026, tra le altre, della previsione di cui all'articolo 33-*ter* del decreto legislativo n. 504 del 1995²⁸ (introdotta dall'articolo 1, comma 1, lettera /), del decreto legislativo n. 43 del 2025) concernente la facoltà dell'amministrazione finanziaria – riconosciuta dall'articolo 33, comma 4, del medesimo decreto legislativo n. 504 del 1995 – di 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 l'alcole prodotto e che siano predisposte le attrezzature ritenute idonee per l'accertamento diretto del prodotto.

Le norme, novellando l'articolo 8 del decreto legislativo n. 43 del 2025, recante revisione delle disposizioni in materia di accise, prevedono 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 1995²⁹, si applichino non dal 1° gennaio 2026 (come disposto dalla versione previgente del comma 1 del medesimo articolo 8), ma a decorrere dal giorno successivo alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze³⁰, 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 contabilizzazione³¹.

²⁸ Recante testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative.

²⁹ Come introdotto dalla lettera /) del comma 1 dell'articolo 1 del decreto legislativo 43 del 2025.

³⁰ Di concerto con il Ministro dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste.

³¹ L'emanazione di tale provvedimento è prevista dall'articolo 33-*ter*, comma 2, del decreto legislativo n. 504 del 1995.

Il **prospetto riepilogativo** non ascrive alle norme effetti sui saldi di finanza pubblica.

La **relazione tecnica** afferma che la disposizione in esame, anticipando l'entrata in vigore della disciplina di cui all'articolo 33-ter, comma 2, del decreto legislativo n. 504 del 1995, attualmente fissata al 1° gennaio 2026, alla pubblicazione di apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, consentirà 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. Ai fini fiscali, la RT evidenzia che, 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 contenuto³². La disposizione in disamina, anticipando l'entrata in vigore della disciplina prevista dall'articolo 33-ter del decreto legislativo n. 504 del 1995, prosegue la RT, determinerebbe il precorso conseguimento di maggiori entrate erariali a seguito della tassazione dei nuovi prodotti eventualmente ottenuti. Tuttavia, in considerazione della natura innovativa della medesima disposizione e dell'assenza, allo stato, di dati sulla base dei quali determinare l'impatto sugli operatori di settore, la RT non stima prudenzialmente tali maggiori entrate erariali e, pertanto, non ascrive effetti finanziari alla disposizione in esame.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le norme in esame, novellando l'articolo 8 del decreto legislativo n. 43 del 2025, prevedono 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, si applichino non dal 1° gennaio 2026, ma a decorrere dal giorno successivo alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, con cui sono stabilite specifiche condizioni e modalità per i soggetti esercenti depositi fiscali che producono vino dealcolato.

La relazione tecnica afferma che la disposizione in esame "anticipando l'entrata in vigore della disciplina prevista dall'articolo 33-ter del decreto legislativo n. 504 del 1995, determinerebbe il precorso conseguimento di maggiori entrate erariali a seguito della tassazione dei nuovi prodotti eventualmente ottenuti. Tuttavia, in considerazione della natura innovativa della

³² In proposito, si rammenta che nella [tabella](#) (aggiornata al 15 maggio 2025) che l'Agenzia delle dogane e monopoli divulga per rendere note le aliquote di imposta vigenti nel settore delle accise l'aliquota dell'accisa applicata all'alcole etilico è pari a 1035,52 euro per ettolitro anidro.

medesima disposizione e dell'assenza, allo stato, di dati sulla base dei quali determinare l'impatto sugli operatori di settore, tali maggiori entrate erariali prudenzialmente non vengono stimate".

Al riguardo, non si formulano osservazioni, considerate le informazioni fornite dalla relazione tecnica.

ARTICOLO 12

Disposizioni in materia di termini di presentazione delle dichiarazioni 2024

Normativa vigente l'articolo 2 del DPR n. 322 del 1998 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.

Le norme prevedono che le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui all'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322³³, il cui termine di presentazione scadeva il 31 ottobre 2024, si considerano tempestive se presentate entro l'8 novembre 2024. È, altresì, stabilito che non si provvede al rimborso delle eventuali somme versate a titolo di ravvedimento operoso³⁴ (comma 1).

Infine, è precisato che tali previsioni non rilevano ai fini degli effetti prodotti dall'adesione all'istituto del concordato preventivo biennale di cui all'articolo 1 dell'abrogato decreto-legge n. 167 del 2024, con gli effetti ivi previsti, dall'articolo 1, comma 2, della legge 9 dicembre 2024, n. 189 (comma 2).

Si ricorda che ai sensi dell'articolo 1 dell'abrogato decreto-legge n. 167 del 2024, i soggetti che hanno validamente presentato la dichiarazione dei redditi entro il termine del 31 ottobre 2024 e non hanno aderito al concordato preventivo biennale di cui agli articoli da 10 a 22 del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, possono aderire al predetto concordato preventivo biennale entro il 12 dicembre 2024 mediante la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del regolamento di cui al decreto

³³ Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto.

³⁴ Ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. L'esercizio di tale facoltà non è consentito nei casi in cui nella predetta dichiarazione integrativa sono indicati un minore imponibile o, comunque, un minore debito d'imposta ovvero un maggiore credito rispetto a quelli riportati nella dichiarazione presentata entro la data del 31 ottobre 2024. Nelle predette ipotesi di adesione tardiva, ai fini dell'articolo 2-*quater* del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113 (accesso al ravvedimento speciale), l'adesione al concordato preventivo biennale si intende avvenuta entro il 31 ottobre 2024. Si ricorda altresì che, come risulta dalla **relazione illustrativa**, con riferimento all'adesione al concordato preventivo biennale, sebbene il decreto-legge n. 167 del 2024, recante la predetta disposizione, sia stato abrogato, l'articolo 1, comma 2, della legge 9 dicembre 2024, n. 189, di conversione del decreto-legge n. 155 del 2024, che ne ha disposto la abrogazione³⁵ ha stabilito comunque che restano 'validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodotti e i rapporti giuridici sorti sulla base del decreto-legge n. 167 del 2024'. Conseguentemente, conclude sul punto la RI, 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 comma 1 dell'articolo 12 del decreto in esame, non hanno rilevanza 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 n. 113 del 2024, recante misure urgenti di carattere fiscale, proroghe di termini normativi ed interventi di carattere economico.

Il **prospetto riepilogativo** non ascrive alle norme effetti sui saldi di finanza pubblica.

La **relazione tecnica**, non ascrive effetti finanziari alla disposizione del comma 1, in quanto, ove la dichiarazione tardiva sia già stata spontaneamente regolarizzata tramite il ravvedimento operoso, non si dà luogo al rimborso delle somme versate a tale titolo. Inoltre, alla data di entrata in vigore della presente disposizione, non risultano emessi atti di irrogazione delle sanzioni relative alla tardiva presentazione delle medesime dichiarazioni. Inoltre la RT rammenta che il comma 2 prevede che le disposizioni di cui al comma 1 non rilevano ai fini dell'adesione al concordato preventivo biennale entro il 2 dicembre 2024 né per l'accesso al ravvedimento speciale di cui all'articolo 2-*quater* del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113. Tale previsione non comporta effetti in termini di gettito, atteso che la stessa non determina variazioni nell'applicazione della disciplina del concordato preventivo biennale e del ravvedimento speciale.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le norme in esame prevedono che le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle

³⁵ Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 19 ottobre 2024, n. 155, recante misure urgenti in materia economica e fiscale e in favore degli enti territoriali.

attività produttive, il cui termine di presentazione scadeva il 31 ottobre 2024, si considerano tempestive se presentate entro l'8 novembre 2024 e stabiliscono che non si provvede al rimborso delle eventuali somme versate a titolo di ravvedimento operoso (comma 1), Infine, è precisato che tali previsioni non rilevano ai fini degli effetti prodotti dall'adesione all'istituto del concordato preventivo biennale di cui all'articolo 1 del decreto-legge n. 167 del 2024³⁶ (comma 2).

In proposito, non si hanno osservazioni da formulare, tenuto conto dei chiarimenti forniti dalla relazione tecnica per suffragare l'assenza di effetti finanziari derivanti dalle norme in esame e, in particolare, della circostanza che, alla data di entrata in vigore della disposizione di cui al comma 1, non risultano emessi atti di irrogazione delle sanzioni relative alla tardiva presentazione delle dichiarazioni.

ARTICOLO 13

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

La norma prevede che i soggetti che esercitano 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 indice³⁷, tenuti entro il 30 giugno 2025 ai versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e da quelle in materia di imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e di imposta sul valore aggiunto (IVA), effettuino i predetti versamenti entro il 21 luglio 2025 senza alcuna maggiorazione. Per il 2025 è possibile effettuare i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e da quelle in materia di IRAP e di IVA³⁸ entro il trentesimo giorno successivo al 21 luglio 2025, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo (comma 1)³⁹.

Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano:

- ai soggetti che applicano gli ISA;

³⁶ Abrogato dalla legge 9 dicembre 2024, n. 189, di conversione del decreto-legge n. 155 del 2024, che ha comunque fatto salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti.

³⁷ Dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'economia e delle finanze.

³⁸ 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.

³⁹ La relazione illustrativa precisa, 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 (Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale).

- ai soggetti che presentano cause di esclusione dagli ISA, compresi quelli che adottano particolari regimi fiscali agevolati⁴⁰;
- ai soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli articoli 5 (Redditi prodotti in forma associata), 115 (Opzione per la trasparenza fiscale) e 116 (Opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria) del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986⁴¹, aventi i requisiti indicati nel medesimo comma 1 (comma 2).

Il **prospetto riepilogativo** non considera la norma in esame.

La **relazione tecnica** ribadisce il contenuto della norma, sottolineando, tra l'altro, che lo slittamento del termine di pagamento è esteso ai soggetti che aderiscono al concordato preventivo biennale. Sotto il profilo finanziario, la disposizione non determina, secondo la relazione, effetti sul gettito complessivo del 2025, ma solo un diverso profilo dei versamenti nei mesi di giugno, luglio e agosto, che dalle informazioni allo stato disponibili è compatibile con la gestione giornaliera e mensile della liquidità. Sulla base dei versamenti del 2024, si stima che il profilo di cassa dei versamenti mensili sia il seguente:

Effetti posticipo ISA e Forfetari			
	Giugno	Luglio	Agosto
Bilancio dello Stato	-8.723	6.023	2.250
Irap	-1.895	1.384	511
Totale	-10.168	7.407	2.761
<i>mln euro</i>			

Sulla base dei versamenti contributivi degli anni precedenti, si stima che il profilo di cassa dei versamenti mensili sia il seguente:

	Giugno	Luglio	Agosto
Contributi previdenziali	-1.356	955	401
<i>mln euro</i>			

⁴⁰ Il regime previsto dall'articolo 27, comma 1, del decreto-legge n. 98 del 2011 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria) e il regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89 della legge n. 190 del 2014 [Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)]. Si segnala che l'articolo 27, comma 1, del decreto-legge n. 98 del 2011 è stato 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.

⁴¹ Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che la norma posticipa dal 30 giugno al 21 luglio 2025, senza la previsione di alcuna maggiorazione, il termine di effettuazione dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e da quelle in materia di imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e di imposta sul valore aggiunto (IVA) da parte dei contribuenti soggetti agli ISA e altri soggetti individuati dalla norma stessa. Per il 2025 è possibile effettuare i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e da quelle in materia di IRAP e di IVA⁴² nei trenta giorni successivi al 21 luglio 2025, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo⁴³. La relazione tecnica afferma che la disposizione non determina effetti sul gettito complessivo del 2025, ma solo un diverso profilo dei versamenti nei mesi di giugno, luglio e agosto, che dalle informazioni allo stato disponibili è compatibile con la gestione giornaliera e mensile della liquidità.

Al riguardo, preso atto di quanto affermato dalla relazione tecnica, non si formulano osservazioni, atteso che la misura si limita a differire la scadenza di pagamento in termini infrannuali, senza incidere negativamente sull'ammontare complessivo delle imposte dovute e producendo una variazione gestibile del profilo dei flussi di cassa.

ARTICOLO 14

Decorrenza delle disposizioni in materia di imprese sociali

Le norme intervengono sulla disciplina delle agevolazioni fiscali per le imprese sociali di cui all'articolo 18 del decreto legislativo n. 112 del 2017 recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, precisando che soltanto talune delle misure elencate nel medesimo articolo rimangono assoggettate alla procedura di rilascio dell'autorizzazione da parte della Commissione europea. Si tratta, in particolare, delle previsioni di cui ai commi dal 3 al 5, rispettivamente:

- la detrazione dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche, pari al trenta per cento, della somma investita nel capitale sociale di società qualificate come imprese sociali da non più di cinque anni;

⁴² 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.

⁴³ La relazione illustrativa precisa, 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 (Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale).

- la non concorrenza alla formazione del reddito dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società del trenta per cento della somma investita nel capitale sociale di società qualificate come imprese sociali da non più di cinque anni.
- l'applicazione delle precedenti misure agevolative agli atti di dotazione e ai contributi di qualsiasi natura in favore di fondazioni che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale da non più di cinque anni.

Pertanto, per effetto della novella introdotta dalle norme in esame, non sono più soggette alla procedura di rilascio dell'autorizzazione da parte della Commissione europea le previsioni di cui ai commi 1, 2 e 7 del predetto articolo 18 del decreto legislativo n. 112 del 2017, rispettivamente:

- la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali delle somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva condotta dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali⁴⁴, nonché delle somme destinate alle riserve di capitale per lo svolgimento delle attività statutarie o all'incremento del patrimonio⁴⁵, essendo consentita l'utilizzazione delle riserve a copertura di perdite, purché non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite;
- la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali delle imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell'articolo 83 del TUIR (DPR n. 917 del 1986) ove tali variazioni determinino un utile o un maggior utile e lo stesso venga destinato a riserva.

Si tratta di variazioni del reddito complessivo, effettuate ai sensi dell'articolo 83 del TUIR, apportando all'utile o alla perdita ottenuto applicando i criteri civilistici, risultanti dal conto economico chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni derivanti dall'applicazione delle regole fiscali richiamate dal medesimo articolo 83;

- la non applicazione alle imprese sociali delle norme in materia di società di comodo di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, di società in perdita sistemica di cui all'articolo 2, commi da 36-*decies* a 36-*duodecies* del decreto-legge n. 138 del 2011, gli studi di settore di cui all'articolo 62-*bis* del decreto-legge n. 331 del 1993, i parametri di cui all'articolo 3, commi da 181 a 189, della legge n. 549 del 1995 nonché gli indici sintetici di affidabilità di cui all'articolo 9-*bis* del decreto-legge n. 50 del 2017 [comma 1, lettera a)].

⁴⁴ Di cui all'articolo 15 del decreto legislativo n. 112 del 2017.

⁴⁵ Ai sensi dell'articolo 3, commi 1 e 2 del decreto legislativo n. 112 del 2017, è disposta la destinazione degli eventuali utili ed avanzi di gestione dell'impresa sociale allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio ed è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a fondatori, soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto.

Con riferimento al complesso delle disposizioni menzionate, la relazione tecnica che corredeva l'AG 418 (all'origine del richiamato decreto legislativo n. 112 del 2017) stimava una perdita di gettito, per il 2018, pari a 5,42 milioni di euro, e, a decorrere dal 2019, di circa 3,1 milioni di euro su base annua. Tali effetti erano riconducibili, per circa 0,6 milioni di euro, all'applicazione del comma 2, per circa 1,8 milioni di euro, all'applicazione del comma 3, per circa 0,2 milioni di euro, all'applicazione del comma 4, e per 0,5 milioni, all'applicazione del comma 7.

Inoltre, è previsto che le agevolazioni fiscali di cui al menzionato articolo 18 si applichino a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 [comma 1, lettera b)].

Con riferimento alla disposizione di cui alla lettera a), la **relazione illustrativa** riferisce che la modifica proposta recepisce nell'ordinamento statale le conclusioni contenute nella *comfort letter* della DG Concorrenza della Commissione UE del 7 marzo 2025, secondo la quale la previsione contenuta nell'articolo 18, comma 1, del decreto legislativo n. 112 del 2017 (non concorrenza alla formazione del reddito delle imprese sociali delle somme destinate a riserve legalmente vincolate all'esercizio di attività di interesse generale) non costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, in quanto non appare selettiva. Pertanto, conclude sul punto la RI, l'efficacia di detta disposizione non è più subordinata alla condizione del rilascio dell'autorizzazione da parte della Commissione europea. Per quanto concerne la disposizione di cui alla lettera b), la RI chiarisce che l'applicazione della disciplina di cui al menzionato articolo 18, comma 1, decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 risponde alla finalità di assicurarne l'omogenea applicazione *ab initio*.

Il **prospetto riepilogativo** non ascrive alle norme effetti sui saldi di finanza pubblica.

La **relazione tecnica** afferma che la decorrenza prevista dalla presente misura legifera quanto di fatto già disposto a seguito dell'adozione da parte dei Servizi della Commissione europea, della *comfort letter* del 7 marzo 2025, nella quale è stata affermata la non selettività delle misure sopra indicate. Con riferimento ai profili finanziari, la RT non ascrive effetti alle disposizioni in esame, riconoscendo alle stesse carattere di misure di coordinamento, volte a precisare quanto già immanente nel sistema.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le norme in esame intervengono sulla disciplina delle agevolazioni fiscali per le imprese sociali di cui all'articolo 18 del decreto legislativo n. 112 del 2017, prevedendo che soltanto le agevolazioni IRPEF e IRES per investimenti nel capitale sociale di imprese sociali di cui ai commi dal 3 al 5 del medesimo articolo 18 rimangano assoggettate alla procedura di rilascio dell'autorizzazione da parte della Commissione europea, mentre quelle relative ai commi 1, 2 e 7 dello stesso non siano più

assoggettate a tale procedura. È inoltre previsto che il regime agevolativo risultante dalle novelle introdotte dalle norme in esame abbia decorrenza dal 2026.

La relazione tecnica afferma che la decorrenza prevista dalla presente misura legifera quanto di fatto già disposto a seguito dell'adozione da parte dei Servizi della Commissione europea, della *comfort letter* del 7 marzo 2025, nella quale è stata affermata la non selettività della misura medesima, da cui deriva, come risulta dalla relazione illustrativa, che la previsione contenuta nell'articolo 18, comma 1, del decreto legislativo n. 112 del 2017 non costituisce aiuto di Stato e pertanto l'efficacia della norma ivi contenuta non è subordinata alla condizione del rilascio dell'autorizzazione da parte della Commissione europea.

Si rammenta che la relazione tecnica che corredeva l'Atto del Governo n. 418, che ha originato il decreto legislativo n. 112 del 2017, nel quantificare gli effetti delle disposizioni di cui al predetto articolo 18, ne ipotizzava l'onerosità in termini di minori entrate, per il 2018, pari a 5,42 milioni di euro, e, a decorrere dal 2019, di circa 3,1 milioni di euro su base annua. In particolare, con riguardo alle disposizioni la cui applicazione era subordinata al rilascio dell'autorizzazione da parte della Commissione europea e che non lo sono più per effetto delle norme in esame, le minori entrate erano stimate in circa 0,6 milioni di euro (comma 2) e in circa 0,5 milioni di euro (comma 7).

In proposito appare pertanto necessario che il Governo assicuri che l'effetto negativo derivante dall'efficacia delle predette disposizioni sia stato mantenuto nelle previsioni a legislazione vigente con una decorrenza tale da escludere che si verifichino effetti negativi non compensati sui saldi a partire dall'applicazione delle norme in esame.

ARTICOLO 15

Disposizioni finanziarie

Le norme prevedono:

- l'incremento del fondo per l'attuazione della delega fiscale di cui all'articolo 62 del decreto-legislativo n. 209 del 2023, recante attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale, in misura pari a 2,4 milioni di euro per il 2025 (comma 1).

Si rammenta che l'articolo 62, comma 1, del decreto legislativo n. 209 del 2023 ha previsto l'istituzione, nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, del 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, 477,7 milioni di euro per l'anno 2032 e 492,2 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2033;

- la copertura degli oneri derivanti dall'articolo 1, comma 1, lettera *a*), lettera *c*), numero 2), capoverso 3-*ter* e lettera *f*), valutati in 7,5 milioni di euro per l'anno 2025 e 11 milioni di euro annui a decorrere dal 2026, dal comma 1 del presente articolo, pari a 2,4 milioni di euro per l'anno 2025, attraverso le seguenti modalità:
 - 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*), lettera *c*), numero 2, capoverso 3- *ter* e lettera *f*);
 - quanto a 1,1 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2026, mediante corrispondente riduzione del citato fondo per l'attuazione della delega fiscale (comma 2).

Il **prospetto riepilogativo** ascrive alle norme i seguenti effetti sui saldi di finanza pubblica.

	Saldo netto da finanziare				Fabbisogno				Indebitamento netto			
	2025	2026	2027	2028	2025	2026	2027	2028	2025	2026	2027	2028
Maggiori spese correnti												
Rifinanziamento del fondo per l'attuazione della delega fiscale di cui all'articolo 62 del d.lgs. n. 209 del 2023 (comma 1)	2,4				2,4				2,4			

La **relazione tecnica**, oltre a ribadire i contenuti delle norme, afferma che il fondo per l'attuazione della delega fiscale di cui all'articolo 62 del decreto-legislativo n. 209 del 2023 presenta la necessaria disponibilità.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che la norma in esame prevede l'incremento del fondo per l'attuazione della delega fiscale di cui all'articolo 62 del decreto-legislativo n. 209 del 2023, recante attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale, in misura pari a 2,4 milioni di euro per il 2025 nonché la copertura finanziaria delle disposizioni contenute nel provvedimento ivi compresa quella relativa al citato incremento.

In proposito, per quanto riguarda l'incremento del fondo per l'attuazione della delega fiscale, non si hanno osservazioni da formulare; per quanto concerne invece le restanti disposizioni si rinvia alle considerazioni svolte di seguito in merito ai profili di copertura finanziaria.

In merito ai profili di copertura finanziaria, si fa presente che il comma 1 dell'articolo 15 incrementa il Fondo per l'attuazione della delega fiscale di cui all'articolo 62, comma 1, del decreto legislativo n. 209 del 2023, in misura pari a 2,4 milioni di euro per l'anno 2025.

Si rappresenta, inoltre, che il comma 2 del medesimo articolo 15 provvede agli oneri derivanti dall'articolo 1, comma 1, lettera *a*), lettera *c*), numero 2), capoverso 3-*ter* e lettera *f*), valutati in 7,5 milioni di euro per l'anno 2025 e 11 milioni di euro annui a decorrere dal 2026, e agli oneri derivanti dal comma 1 del medesimo articolo 15, pari a 2,4 milioni di euro per l'anno 2025, tramite le seguenti modalità:

- 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*), lettera *c*), numero 2), capoverso 3-*ter* e lettera *f*);
- quanto a 1,1 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2026, mediante corrispondente riduzione del fondo di cui all'articolo 62, comma 1, del decreto legislativo n. 209 del 2023.

In proposito, con riferimento alla prima modalità di copertura finanziaria, fermo restando quanto evidenziato in merito ai profili di quantificazione, si prende atto del fatto che gli importi indicati dalla disposizione in esame corrispondono a quelli associati, nella relazione tecnica e nel prospetto riepilogativo degli effetti finanziari allegati al provvedimento, alle maggiori entrate derivanti dall'articolo 1, comma 1, lettera *a*), lettera *c*), numero 2, capoverso 3-*ter*, e lettera *f*) del decreto-legge in esame.

Quanto alla seconda modalità di copertura finanziaria, si ricorda che l'articolo 62, comma 1, del decreto legislativo n. 209 del 2023 ha istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 22, comma 3, secondo periodo, della legge n. 111 del 2023, recante delega al Governo per la riforma fiscale, il Fondo per l'attuazione della delega fiscale, con una dotazione di 373,9 milioni di euro per

l'anno 2025, di 423,7 milioni di euro per l'anno 2026, di 428,3 milioni di euro per l'anno 2027, di 433,1 milioni di euro per l'anno 2028, di 438 milioni di euro per l'anno 2029, di 450,1 milioni di euro per l'anno 2030, di 463,5 milioni di euro per l'anno 2031, di 477,7 milioni di euro per l'anno 2032 e di 492,2 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2033.

In proposito, si ricorda che al predetto Fondo affluiscono, per espressa previsione del citato articolo 22, comma 3, della legge n. 111 del 2023, le maggiori entrate o i risparmi di spesa derivanti dai decreti legislativi adottati ai sensi della delega conferita al Governo per la riforma fiscale e che a valere su tali risorse, oltre che attraverso l'applicazione del meccanismo stabilito dall'articolo 17, comma 2, della legge n. 196 del 2009 in materia di contabilità e finanza pubblica, potrà essere assicurata la copertura finanziaria dei decreti attuativi della delega stessa da cui discendano nuovi o maggiori oneri che non trovino compensazione al proprio interno o mediante parziale utilizzo delle risorse del Fondo di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, eventualmente integrate in base a quanto previsto dal comma 5 del medesimo articolo 1.

Al riguardo, si segnala che tale Fondo, iscritto sul capitolo 3832 dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, reca una dotazione iniziale, nell'ambito del vigente bilancio triennale dello Stato, pari a 191.507.917 per l'anno 2025, a 275.005.000 per l'anno 2026 e a 432.243.750 per l'anno 2027.

In proposito, si ricorda che rispetto alla dotazione recata dalla legge di bilancio, l'ammontare delle risorse del Fondo è stato oggetto di rideterminazione ad opera di ulteriori provvedimenti attuativi della delega fiscale nonché di altri provvedimenti legislativi.

Per quanto attiene ai provvedimenti attuativi della delega fiscale si segnalano:

- l'articolo 21, commi 1 e 2, del decreto legislativo n. 192 del 2024, recante revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES), che ne ha previsto l'incremento in misura pari a 60.889.446 euro per l'anno 2027, 125.189.446 euro per l'anno 2028, 60.289.446 euro per l'anno 2029, 220.689.446 euro per l'anno 2030, 291.089.446 euro per l'anno 2031, 258.689.446 euro per l'anno 2032, 227.489.446 euro per l'anno 2033, 221.789.446 euro per l'anno 2034, 216.289.446 euro per l'anno 2035, 210.589.446 euro per l'anno 2036 e 204.889.446 euro annui a decorrere dall'anno 2037 e la riduzione in misura pari a 13.110.554 euro per l'anno 2025 e 16.110.554 euro per l'anno 2026;

- l'articolo 10, comma 1, del decreto legislativo n. 43 del 2025, recante revisione delle disposizioni in materia di accise, che ne ha previsto la riduzione in misura pari a 27.377.600 euro per l'anno 2026, 24.152.960 euro per l'anno 2027, 25.534.496 euro per ciascuno degli anni 2028 e 2029, 25.677.600 euro per l'anno 2030, 25.652.960 euro per l'anno 2031, 25.534.496 euro per ciascuno degli anni 2032 e 2033, 25.677.600 euro per l'anno 2034 e 25.687.456 euro annui a decorrere dall'anno 2035;

- l'articolo 24 del decreto legislativo n. 81 del 2025, recante disposizioni integrative e correttive in materia di adempimenti tributari, concordato preventivo biennale, giustizia tributaria e sanzioni tributarie, che ne ha previsto la riduzione in misura pari a 1,3 milioni di euro nell'anno 2025;

Per quanto attiene ai provvedimenti non riconducibili all'attuazione della delega fiscale, si segnalano:

- l'articolo 2-*quater*, comma 16, del decreto-legge n. 113 del 2024, recante misure urgenti di carattere fiscale, proroghe di termini normativi ed interventi di carattere economico, che ne ha previsto la riduzione in misura pari a 148.797.917 euro per l'anno 2025, 202.475.000 euro per l'anno 2026, 206.793.750 euro per l'anno 2027, 176.225.000 euro per l'anno 2028 e 108.375.000 euro per l'anno 2029;

- l'articolo 3-*bis*, commi 6 e 8, del decreto-legge n. 202 del 2024, recante disposizioni urgenti in materia di termini normativi, che ne ha previsto l'incremento in misura pari a 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 e la riduzione in misura pari a 32,27 milioni di euro per l'anno 2028, 30,26 milioni di euro per l'anno 2029, 23,22 milioni di euro per l'anno 2030, 21,46 milioni di euro per l'anno 2031, 20,30 milioni di euro per l'anno 2032, 18,69 milioni di euro per l'anno 2033, 9,35 milioni di euro per l'anno 2034 e 3,55 milioni di euro per l'anno 2035.

Si segnala, infine, che gli articoli 11, comma 2, 15, comma 3, 30, comma 2 e 31, comma 6 dello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di tributi regionali e locali e di federalismo fiscale regionale (Atto n. 276), attualmente all'esame delle Camere, hanno previsto la riduzione del Fondo in esame in misura pari, complessivamente, a 8,3 milioni di euro per l'anno 2026, a 9,4 milioni di euro per l'anno 2027, a 95,3 milioni di euro per l'anno 2028 e a 148,5 milioni di euro annui a decorrere dal 2029.

Tanto premesso, appare opportuno acquisire da parte del Governo una conferma circa la correttezza della ricostruzione effettuata, dalla quale risulta l'effettiva disponibilità delle risorse utilizzate, nonché una rassicurazione in merito al fatto che il loro utilizzo non sia suscettibile di pregiudicare l'attuazione degli interventi previsti nell'ambito della delega fiscale di cui alla legge n. 111 del 2023.