CONFINDUSTRIA

Decreto-legge n. 84, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 17 giugno 2025 (c.d. Decreto Fiscale)

MEMORIA

30 giugno 2025

Abstract

Il 17 giugno scorso è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale – Serie Generale n. 138 – il decreto-legge n. 84/2025, contenente disposizioni urgenti in materia fiscale (di seguito, il **DL**).
Il provvedimento, entrato in vigore il 18 giugno 2025, è attualmente all'esame della Commissione Finanze (VI) della Camera per la prima lettura, con termine di conversione fissato al 16 agosto 2025.

Il DL introduce misure che coinvolgono un'ampia platea di contribuenti, tra cui imprese, lavoratori autonomi, enti del Terzo settore e Pubbliche Amministrazioni e gran parte degli interventi adottati rappresenta una **limatura - attesa e significativa – di disposizioni precedenti**, al fine di correggerne criticità o limiti applicativi, già segnalati anche da Confindustria.
Alla luce di questa premessa, si esprime, pertanto, apprezzamento per l'intervento operato dal Governo, che – seppur non immediatamente - ha mostrato sensibilità nell'intercettare le istanze provenienti dal mondo imprenditoriale, traducendole in interventi concreti e mirati. L'attenzione dimostrata verso le esigenze delle imprese rappresenta un segnale importante di ascolto e di volontà di costruire un sistema fiscale più equo, efficiente e sostenibile.
Si auspica che il confronto tra istituzioni e parti economiche possa proseguire in modo continuativo e con spirito costruttivo, così da consentire un tempestivo adeguamento delle disposizioni normative, per evitare di dover apportare in corsa correzioni, sia formali che sostanziali, a misure che, nelle more, creano incertezze nei contribuenti.

Nel prosieguo si propone un'analisi delle principali misure di interesse per le imprese contenute nel DL, accompagnata, ove opportuno, da proposte integrative e spunti di riflessione.

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)

Il primo intervento normativo risponde a una richiesta avanzata anche da Confindustria[1], in merito al nuovo regime di **tracciabilità delle spese** sostenute dai lavoratori dipendenti in trasferta (es. vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea), introdotto dalla Legge di Bilancio 2025[2].
L'ultima legge di bilancio ha, infatti, previsto l'imponibilità dei rimborsi operati dal datore di lavoro al lavoratore dipendente, qualora le relative spese di trasferta siano sostenute con strumenti di pagamento non tracciabili.
Sebbene l'obiettivo della norma – ampiamente condivisibile - sia quello di contrastare fenomeni evasivi da parte di fornitori di servizi di vitto, alloggio, viaggio e trasporto, soggetti a tassazione in Italia, sin dalle prime battute era emersa la seguente criticità: la norma della legge di bilancio non escludeva dall'obbligo di tracciabilità le spese per servizi resi all'estero, dunque da fornitori non soggetti a potestà impositiva in Italia, risultando, quindi, per questa parte, ultronea, nonché poco utile rispetto alla finalità perseguite.
Inoltre, la disposizione, così formulata, avrebbe potuto dar adito a difficoltà operative per la gestione dei rimborsi di dipendenti che si recano in trasferta in Paesi dove sono scarsamente diffusi strumenti di pagamento tracciabili.

Il DL in commento limita, opportunamente, l'applicazione della norma della Legge di Bilancio 2025 alle sole spese sostenute dai dipendenti per trasferte effettuate nel territorio dello Stato.
Di conseguenza, i rimborsi per le spese di trasferta sostenute all'estero dai dipendenti potranno continuare a fruire della non imponibilità, anche se sostenute con strumenti non tracciabili.
La modifica si applica alle spese sostenute a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto, operando, quindi, una sanatoria retroattiva per le spese per trasferte sostenute all'estero dal 1° gennaio 2025, in assenza dei requisiti di tracciabilità dei pagamenti.

[1] Cfr. Confindustria, Manovra di Bilancio 2025 Misure fiscali, Nota di aggiornamento del 28 febbraio 2025. https://public.confindustria.it/repository/2025/03/27015858/Legge-di-Bilancio-2025-analisi-delle-misure-fiscali-28.02.2025.pdf
[2] Articolo 1, commi 81-83, Legge n. 207/2024.

In via speculare, per quanto concerne la **deducibilità dal reddito di impresa** delle spese di trasferta, sostenute direttamente dal datore di lavoro ovvero rimborsate ai dipendenti, il DL circoscrive i vincoli di tracciabilità alle sole trasferte sostenute nel territorio italiano.
Si apprezza che, trattandosi di una misura di favore per il contribuente, la modifica trovi applicazione alle spese sostenute dall'inizio del periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto-legge in commento (es. 1° gennaio 2025 per le imprese con esercizio sociale coincidente con l'anno solare).

Per quanto concerne, invece, le spese riaddebitate alle imprese da parte di **lavoratori autonomi**, per ragioni di coordinamento, le regole di tracciabilità sono trasferite in una nuova disposizione relativa ai componenti negativi del reddito di impresa[3].
In particolare, rientrano negli obblighi di tracciabilità ai fini della deducibilità dal reddito di impresa, ove sostenute nel territorio dello Stato, le seguenti voci:

- spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto sostenute per prestazioni di servizi commissionate ai lavoratori autonomi;
- riaddebiti analitici delle medesime spese;
- rimborsi delle citate spese degli amministratori.

In considerazione dei dubbi interpretativi sorti sulle modalità applicative di tali vincoli di tracciabilità alle spese riaddebitate da lavoratori autonomi ed amministratori, le nuove regole si applicano con riguardo alle spese sostenute dalla data di entrata in vigore del decreto-legge, per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024.
Confermata, inoltre, la valenza delle medesime regole sulla deducibilità delle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

La disciplina fiscale delle predette spese con riguardo ai lavoratori autonomi, è stata completamente riscritta, sia per limitarne l'applicazione alle sole spese sostenute nel territorio dello Stato (come previsto per i lavoratori dipendenti ed imprese), sia per risolvere i dubbi di coordinamento della disposizione dalla Legge di Bilancio 2025[4] con il secondo decreto attuativo della riforma fiscale, in materia di reddito di lavoro autonomo (articolo 5, DLGS n. 192/2024).

[3] Merita osservare che tali regole erano state inserite "impropriamente" tra le norme relative alle spese per il personale dipendente (articolo 95, comma 3-bis del TUIR). Per effetto delle disposizioni contenute all'articolo 1, comma 1 lettere g) ed h) del DL in commento tali norme sono ora collocate nell'articolo 109, commi 5-bis e 5-ter del TUIR. Tale modifica si applica a decorrere dalla data di entrate in vigore del decreto-legge in commento.
[4] Articolo 1, comma 81, lettera b), Legge n. 207/2024.

Quest'ultimo decreto, infatti, ha disposto il principio di irrilevanza fiscale delle spese sostenute dal lavoratore autonomo nell'ambito del suo incarico, oggetto di riaddebito al cliente: tali rimborsi sono considerati non imponibili in capo al lavoratore autonomo, mentre risultano indeducibili le relative spese rimborsate.
Pertanto, non si comprendeva come si coordinasse tale principio con l'indeducibilità delle spese sostenute con strumenti di pagamento non tracciabili, prevista dalla Legge di Bilancio 2025.
Con il DL in commento, la norma introdotta dalla Legge di Bilancio 2025 è stata riscritta come segue:

- le somme riaddebitate dal lavoratore autonomo al cliente diventano ora imponibili, se riferite a spese eseguite con strumenti di pagamento non tracciabili[5];
- viceversa, tali spese sono deducibili solo nel caso in cui non siano rimborsate dal cliente e siano sostenute con strumenti tracciabili[6].

Si subordina alla medesima condizione di tracciabilità la deducibilità delle seguenti voci:

a) spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto sostenute in Italia nello svolgimento dell'attività professionale, ivi comprese quelle sostenute direttamente quale committente di incarichi conferiti ad altri lavoratori autonomi, nonché;
b) rimborsi analitici relativi alle medesime spese sostenute per le trasferte in Italia dei dipendenti ovvero corrisposti ad altri lavoratori autonomi per l'esecuzione di incarichi[7].

Il DL in commento introduce, inoltre, l'obbligo di tracciabilità delle **spese di rappresentanza** sostenute dai lavoratori autonomi, ai fini della deducibilità dal loro reddito, a prescindere dal luogo di sostenimento della spesa, applicando, pertanto, la medesima disciplina anche a quelle sostenute all'estero[8]. Il nuovo obbligo decorre dalla data di entrata in vigore del DL.
A differenza di quelli precedentemente illustrati, questo intervento (anche con riferimento alle spese di rappresentanza sostenute dalle imprese), suscita perplessità, in quanto la misura non appare conforme alla finalità di contrasto ai fenomeni evasivi commessi da soggetti fornitori di servizi residenti in Italia, originariamente prefisse dalla Legge di Bilancio 2025.

[5] Articolo 1, comma 1, lettera c), n. 1) del DL in commento.
[6] Articolo 1, comma 1, lettera d) del DL in commento.
[7] Articolo 1, comma 1, lettera g) del DL In commento. Si segnala che le norme relative agli obblighi di tracciabilità delle spese sostenute per le trasferte in Italia dei dipendenti ovvero corrisposti ad altri lavoratori autonomi per l'esecuzione di incarichi troveranno applicazione alle spese sostenute a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del DL. Le altre modifiche, invece, si applicano alle spese sostenute a partire dalla data di entrata in vigore del DL.
[8] Articolo 1, comma 1, lettera e) del DL in commento.

Come osservato in precedenza, estendere l'obbligo di tracciabilità ai servizi resi da fornitori soggetti alla potestà impositiva di un altro Stato appare inutile ed oneroso e, peraltro, va in direzione opposta rispetto a quanto disposto dalla norma in commento sulle spese di trasferta9, per le quali l'obbligo di tracciabilità, ai fini della deducibilità, è stato circoscritto alle spese sostenute in Italia.
In questo scenario, a titolo esemplificativo, sarebbero escluse dall'obbligo di tracciabilità le spese di ristorazione sostenute all'estero dai dipendenti mentre vi ricadrebbero, per esempio, le spese di ristorazione[10] sostenute all'estero dalla stessa azienda per attività promozionali o di pubbliche relazioni.

Giova, in questa sede, evidenziare una considerazione generale sulla disciplina complessiva di tracciabilità delle citate spese prevista in capo a dipendenti, imprese e lavoratori autonomi. Appare preoccupante che, per la finalità, assolutamente condivisa, di combattere presunti fenomeni evasivi (che erano però circoscritti a determinate categorie già preventivamente individuati dal legislatore), sia stata definita una normativa così complessa che, peraltro, presenta profili di contrasto con i principi generali del nostro ordinamento tributario che vietano la doppia imposizione (a fronte della medesima spesa di vitto sostenuta dal dipendente o dal lavoratore autonomo residenti11 con strumenti non tracciabili, il rimborso o il riaddebito delle stesse risulterà imponibile, sia in capo ai lavoratori autonomi o dipendenti, e al contempo sarà indeducibile in capo all'impresa[12]).

Di particolare rilievo, inoltre, la modifica che dispone la non applicazione della disciplina antielusiva alle operazioni di cessione delle partecipazioni ricevute per effetto di **operazioni straordinarie su attività professionali** (articolo 177-bis, del TUIR).

---

[9] Nella relazione illustrativa al DL in commento tali modifiche sono motivate dalla necessità di *"…superare difficoltà applicative e conseguenti disparità di trattamento in relazione alla scarsa diffusione, in taluni contesti geografici, di mezzi tracciabili di pagamento".*

[10] A riguardo, si osserva che il Ministero dell'economia e delle finanze, nel decreto del 19 novembre 2008, nell'elenco esemplificativo delle fattispecie riconducibili alle spese di rappresentanza include espressamente le spese per viaggi turistici e per attività di intrattenimento e di ristorazione, erogate a titolo gratuito dall'impresa, con finalità promozionali o di pubbliche relazioni.

[11] Merita osservare come nell'ipotesi di professionista non residente, e quindi soggetto a tassazione in un altro Paese, la complessa normativa italiana non si applicherebbe sulle spese di vitto, alloggio e trasporto non tracciate, riaddebitate all'impresa committente residente.

[12] Nel caso dei lavoratori autonomi, si arriva, poi, al paradosso di applicare l'IRPEF due volte in capo al medesimo soggetto in relazione allo stesso presupposto, per effetto della imponibilità del rimborso ricevuto dal cliente e della indeducibilità della spesa, che unita all'indeducibilità in capo al committente genera una sostanziale triplice imposizione.

Si precisa che le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni senza personalità giuridica, costituite fra persone fisiche per fini professionali, non concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo, bensì costituiscono redditi diversi (ai sensi dell'articolo 67, TUIR).
Per coordinamento, viene soppressa la disposizione che assoggettava al regime di tassazione separata tali redditi, in quanto inclusi tra quelli di lavoro autonomo (articolo 17, comma 1, lettera g-*ter* del TUIR).

Articolo 2
(Modifiche al regime di riporto delle perdite)

Facendo seguito a una recente modifica (apportata dall'articolo 15 del DLGS n. 192/2024), l'articolo in commento corregge nuovamente il regime di riporto, in annualità successive, delle **perdite fiscali** delle singole società, come risultanti dal risultato d'esercizio (articolo 84 del TUIR), anche in caso di operazioni straordinarie (articoli 172 e 173 del TUIR).
In particolare, con riguardo al nuovo **test di vitalità** legato ai ricavi e al costo del personale, richiesto ai fini del riporto delle perdite fiscali, viene chiarito che il limite del valore economico del patrimonio netto dovrà essere ridotto di un importo pari al doppio della somma dei conferimenti e versamenti effettuati nei 24 mesi antecedenti alla data di riferimento della perdita ovvero della operazione straordinaria.
A fini del riporto delle perdite, inoltre, il conferimento di azienda per la conferitaria viene parificato alle operazioni straordinarie, non trovando, dunque, più applicazione in questo caso la disciplina relativa alle operazioni con cui viene trasferito il controllo e modificata l'attività, di cui all'articolo 84, comma 3, TUIR.
Per coordinamento, viene aggiornata anche la disciplina del riporto delle perdite fiscali, per confermare che anche le nuove modifiche, introdotte dal DL in commento, non sono applicabili in caso di perdite infragruppo.

Articolo 3
(Modifiche alle disposizioni riguardanti la maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni)

La norma interviene sull'articolo 4, DLGS n. 216/2023 recante le disposizioni sulla maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni (come recentemente modificate dalla Legge di Bilancio 2025), al fine di semplificarne la disciplina di calcolo in presenza del gruppo.
Come noto, infatti, le società del gruppo "interno", per poter fruire dell'agevolazione, devono soddisfare le condizioni previste dalle norme in esame in relazione ai soggetti *stand alone*

(i.e. incremento occupazionale dei lavoratori a tempo indeterminato e incremento occupazionale complessivo) anche a livello di gruppo, inteso come unico "soggetto economico". La seconda fase della determinazione della maggiorazione, invece, riguarda le modalità con cui la dinamica occupazionale delle società del gruppo "interno", e, in particolare, eventuali riduzioni nette degli occupati, influenzano la determinazione del beneficio delle altre società appartenenti allo stesso gruppo.
Con la modifica in commento si escludono dal perimetro di calcolo dell'incremento occupazionale a livello di "gruppo", i decrementi occupazionali realizzati dalle società collegate. La modifica si applica retroattivamente dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

Per completezza segnaliamo che, con il DM del 27 giugno 2025, emanato dal MEF di concerto con il Ministero del lavoro, è stata apportata una ulteriore modifica alle modalità di calcolo degli incrementi occupazionali determinati a livello di gruppo, intervenendo sull'articolo 5, comma 8 del DM del 25 maggio 2024 (che reca la disciplina attuativa dell'agevolazione).
Più in dettaglio, superando alcune incertezze interpretative, nelle ipotesi di soggetti appartenenti a un gruppo, viene introdotto un "fattore di correzione", da applicarsi in capo a ciascun soggetto che possiede i requisiti di accesso alla disciplina agevolativa, costituito dal rapporto tra la somma degli eventuali decrementi occupazionali complessivi riferibili a tutte le società del gruppo interno e la somma degli incrementi occupazionali complessivi riferibili anch'essi a tutte le società del gruppo interno. Ciò dovrebbe comportare l'esclusione di correzioni se nessuna società del gruppo interno presenta decrementi occupazionali.

Articolo 4
(Modifiche alle disposizioni riguardanti le società estere controllate)

Come noto, nel contesto della attuazione della riforma fiscale, il DLGS n. 209/2023 ha operato alcune modifiche al regime delle *controlled foreign companies* (CFC), di cui all'articolo 167, TUIR, al fine di tener conto dell'attuazione della disciplina sulla *global minimum tax.*
Su tale disciplina, interviene nuovamente la norma in commento, disponendo una serie di modifiche, qui di seguito riassunte, che si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 29 dicembre 2023:

- l'imposta minima nazionale è calcolata unitariamente per tutte le entità del gruppo localizzate in una determinata giurisdizione;
- nel caso in cui vi siano più entità localizzate nella stessa giurisdizione, il soggetto controllante è tenuto a individuare la quota di imposta minima nazionale attribuibile alla propria controllata in quella giurisdizione;

- si consente, pertanto, di far riferimento al criterio di ripartizione dell'imposta minima nazionale adottato dalla giurisdizione della controllata;
- in assenza di tale criterio, l'imposta minima nazionale imputata alla controllata estera è calcolata in proporzione al rapporto tra il reddito rilevante di tale controllata e la somma di tutti i redditi rilevanti relativi alle imprese ed entità del gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente, nel Paese di localizzazione della detta controllata;
- viene in parte modificato il regime opzionale, passando da un meccanismo di imposizione sostitutiva a una modalità semplificata di calcolo della tassazione effettiva, anch'essa opzionale; viene, inoltre, prevista, la rilevanza di tale meccanismo anche ai fini della disciplina dei dividendi c.d. "black list".

Articolo 5
(Modifiche alle disposizioni riguardanti la documentazione relativa alla disciplina di contrasto ai disallineamenti da ibridi)

La modifica normativa – opportuna e particolarmente attesa - riguarda i termini di presentazione della c.d. **documentazione idonea in materia di ibridi fiscali**, con specifico riferimento alla documentazione relativa a uno o più periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 29 dicembre 2023.
Secondo la previgente disposizione (articolo 61, comma 2, DLGS 209/2023) in tali casi, la documentazione doveva essere predisposta, con data certa, entro il termine finale del periodo transitorio, stabilito al 30 giugno 2025.

A seguito della modifica normativa in commento, invece, tale termine è fissato entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso alla data di approvazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, approvato a dicembre 2024 (i.e. 31 ottobre 2025).
Appare utile rilevare che, l'obbligo di predisposizione della documentazione per beneficiare della c.d. "*penalty protection*", di cui all'articolo 1, comma 6-bis, DLGS n. 471/1997, comporta per le imprese l'onere di analizzare anche le – potenzialmente numerose – operazioni realizzate con terze parti estere.
A tale riguardo, si evidenzia in questa sede che sarebbe opportuno circoscrivere l'obbligo documentale alle operazioni con terze parti estere che rientrano nell'ambito del normale svolgimento dell'attività dell'impresa in questione e per cui, per tale ragione, non è ravvisabile alcun intento elusivo.

In tal senso, si potrebbe estendere la *penalty protection* alle operazioni per le quali la controparte estera fornisca apposita attestazione (ad esempio, relativamente al fatto che l'operazione non incorpora benefici fiscali derivanti da ulteriori operazioni o contratti a monte o che la medesima è avvenuta in base alle condizioni economiche di mercato).

Articolo 6
(Proroga e sanatoria delle delibere approvative del Prospetto IMU)

Viene prevista una sanatoria per i Comuni che hanno deliberato la variazione delle aliquote IMU per l'anno 2025 oltre l'ordinaria scadenza del 28 febbraio 2025, validando, di conseguenza, le delibere approvate dal 1° marzo 2025 ed entro la data di entrata in vigore del DL in commento. I Comuni potranno riconoscere efficacia giuridica a tali delibere se comunicate, tramite il portale del federalismo fiscale del MEF, entro il 15 settembre 2025.

Articolo 7
(Disposizioni in materia di agevolazioni applicate al biodiesel)

La norma chiarisce l'ambito applicativo di pregresse agevolazioni relative al c.d. biodiesel, limitato ai soli prodotti che soddisfino le condizioni previste dall'articolo 44, paragrafo 5, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014 (GBER), che, come noto, dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Articolo 8
(Decorrenza delle disposizioni fiscali del Terzo settore)

L'articolo 8 aggiorna la data di decorrenza del nuovo Codice del Terzo settore esplicitando che sarà vigente dal 1° gennaio 2026. La disciplina, infatti, non è ancora entrata in vigore in quanto era subordinata a una autorizzazione da parte della UE che è stata, infine, accordata, in via preliminare, lo scorso 7 marzo 2025.
In tale data, la DG Competition della Commissione europea ha inviato all'Itala una lettera di rassicurazione (cd. *comfort letter)* nella quale ha affermato che alcune misure subordinate alla predetta autorizzazione (articolo 79, comma 2-bis, articolo 80 e articolo 86 del codice del Terzo settore), dalla analisi preliminare effettuata, non sembrano essere selettive e, conseguentemente, non sembrerebbero costituire aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Poiché la *comfort letter* non è un parere definitivo della Commissione, come invece richiedeva la disciplina originaria dell'art. 104, comma 2 del Codice del Terzo settore, tale norma è stata modificata per eliminare l'obbligo di tale autorizzazione per i predetti articoli "pre autorizzati".
Pertanto, la norma ora dispone che la disciplina entrerà in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 (vale a dire dal 1° gennaio 2026 per gli esercizi sociali coincidenti con l'anno solare).
Merita ricordare che, per effetto del richiamo al citato articolo 104, previsto dalla disciplina transitoria del Codice del Terzo settore, a decorrere dalla medesima data (1° gennaio 2026) si intendono abrogati i seguenti regimi fiscali agevolati:

- regime agevolato delle ONLUS[13];
- regime agevolato degli Enti di Volontariato (EDV)[14];
- estensione del regime semplificato e forfetario alle associazioni senza fini di lucro e associazioni pro loco)[15];
- esclusione da imposta sugli intrattenimenti dei contributi e quote delle Associazioni di promozione sociale (APS)[16];
- regime di deducibilità dei contributi erogati alle ONLUS da soggetti IRES o IRPEF[17].

Articolo 9
(Modifiche in materia di inversione contabile nei settori del trasporto e movimentazione merci e dei servizi di logistica)

Largamente apprezzato l'intervento sulla norma di applicazione del "nuovo" *reverse charge* nel settore della logistica, introdotta dalla LdB 2025[18], modificandone il perimetro oggettivo di applicazione e rendendo così il meccanismo antifrode uno strumento ancora più mirato ed efficace.
Come noto, tale meccanismo era stato recentemente introdotto sui servizi resi nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica ma con la condizione che i contratti fossero 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.

[13] Articolo 150, TUIR.
[14] Articolo 8, comma 2, primo periodo e comma 4, Legge n. 266/1991.
[15] Articolo 9-bis del DL 30 dicembre 1991, n. 417 e successive modifiche.
[16] Articolo 20 e 21, Legge n. 383/2000.
[17] Articolo 14, commi da 1 a 6, DL n. 35/2005.
[18] Articolo 1, comma 57, Legge 30/12/2024, n. 207.

Come evidenziato nei mesi scorsi da Confindustria, tali condizioni - oltre a creare incertezza operativa in merito al concetto di prevalenza e di proprietà/possesso dei beni – avrebbero limitato sensibilmente il perimetro oggettivo di applicazione della misura, con il rischio di escludere le fattispecie più ricorrenti tra le imprese del settore ma meritevoli di pari tutela.
Si condivide, pertanto, che, recependo le indicazioni del comparto, il meccanismo sia stato esteso, senza condizioni, a tutte le operazioni rese agli operatori della logistica e del trasporto. Questo consentirà - nelle more dell'autorizzazione della UE della richiesta di deroga -, di applicare sin da subito, alle medesime operazioni, la procedura alternativa che consente alle parti di accordarsi per incaricare il committente del versamento dell'imposta, fatta salva la responsabilità solidale del prestatore.
Si tratta di una misura di contrasto all'evasione fiscale, che sarebbe stata altrimenti depotenziata e che, invece, grazie all'intervento del provvedimento in commento si potrà estendere anche ai rapporti tra l'appaltatore e il subappaltatore precisando che la scelta di accordarsi o meno, tra due parti della filiera, non condiziona la possibilità di accesso da parte degli altri operatori.
Non si celano, tuttavia, preoccupazioni sulle ripercussioni in termini di adempimenti dei soggetti coinvolti e di responsabilità.
Si auspica, in tal senso, che la procedura indicata per formalizzare l'opzione e per assolvere all'imposta - di cui si attende il provvedimento attuativo da parte dell'Agenzia delle Entrate – sia definita in modo chiaro e di facile attuazione, senza diventare un ulteriore aggravio per tutte le parti coinvolte.
Seppur a valenza meramente formale, si propone, quale unico elemento suscettibile di ulteriore miglioria – l'eliminazione del passaggio della norma (articolo 17, comma 6, lettera e-quinquies, secondo periodo, DPR n. 633/1972) in cui si escludono le agenzie per il lavoro tra i destinatari del *reverse charge*. Si ritiene che, tale formulazione sia un'eredità della versione previgente – mai entrata in vigore per negata autorizzazione UE -, in cui il reverse charge era stato proposto per una platea di committenti molto più ampia e per la quale tale esclusione era considerarsi legittima. Nella vigente formulazione, invece, considerato che il meccanismo è stato circoscritto alle sole imprese che operano nel settore della logistica e del trasporto, si ritiene che tale esclusione non sia più necessaria, mentre appare coerente mantenere l'esclusione per i destinatari dello *split payment*.

Articolo 10
(Disposizioni in materia di split payment)

La modifica al perimetro soggettivo dei destinatari dello *split payment* fa seguito all'impegno assunto dall'Italia di arrivare gradualmente all'eliminazione dello stesso. Come noto, il meccanismo di deroga alle regole di assolvimento dell'IVA, era è stato autorizzato

temporaneamente dalla UE ma, in occasione dell'ultima richiesta di proroga[19] (avvenuta nel 2023), l'autorizzazione della UE per applicare il meccanismo alle società quotate nell'indice FTSE MIB della Borsa Italiana identificate ai fini IVA[20] è stata limitata al 30 giugno 2025, mentre per tutti gli altri destinatari l'autorizzazione resta valida fino al 30 giugno 2026.

L'intervento normativo, pertanto, ha la mera finalità di adeguare la normativa nazionale alla citata Decisione UE, disponendo che l'esclusione dallo *split payment* si applichi alle operazioni effettuate a favore delle società quotate nell'indice FTSE MIB della Borsa Italiana per le quali è emessa fattura dal 1° luglio 2025.

Sebbene la norma appaia abbastanza precisa nel riferirsi all'emissione, quale momento utile per individuare la decorrenza delle nuove regole, ci si chiede se non si debba considerare, invece, il momento di effettuazione dell'operazione[21] (quindi la "data documento" indicata nella fattura elettronica). Si tratta di un dubbio emerso anche in fase di introduzione dello *split payment*, risolto[22] dall'Amministrazione precisando che per applicare il meccanismo fosse necessario verificare, oltreché l'emissione della fattura, anche l'esigibilità dell'imposta[23].

Un chiarimento in questo senso sarebbe utile anche in occasione dell'eliminazione dell'adempimento sebbene, si riconosca che si trattava dello scenario inverso e di un contesto diverso in cui vigevano regole di fatturazione differenti da quelle attuali.

A nostro avviso, precisare che si escludono dallo split payment tutte le operazioni effettuate e per le quali si emette fattura, nei confronti delle citate società, dalla data del 1° luglio 2025, oltre che essere coerente con quanto interpretato in passato, eviterebbe che gli effetti della modifica normativa in commento si estendano anche ad operazioni sorte prima della data della sua introduzione, riconoscendo un – breve ma prezioso – lasso di tempo agli operatori per adeguarsi alle nuove regole di fatturazione.

Infine, stante l'incertezza applicativa, si auspica, che si disponga la disapplicazione di sanzioni per i comportamenti difformi tenuti prima di futuri interventi di chiarimento.

Articolo 11

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

[19] Decisione di esecuzione n. 2023/1552/UE.
[20] Articolo 17-ter, comma 1-bis lett. d), DPR n. 633/72.
[21] Articolo 6, DPR n. 633/1972.
[22] Agenzia delle Entrate - Circolare n. 27/E/2017.
[23] L'importanza di considerare anche il momento di esigibilità dell'imposta poteva essere più rilevante in fase di introduzione del meccanismo dello *split payment* - considerate le peculiarità delle regole di esigibilità dell'imposta – rispetto ad oggi, in cui si ritorna alle regole ordinarie.

La norma anticipa l'entrata in vigore della nuova disciplina sui trattamenti di dealcolazione[24], attualmente fissata al 1° gennaio 2026. Con la modifica in commento, le nuove procedure saranno vigenti dalla data di entrata in vigore del presente DL, consentendo agli operatori di accelerare il processo di avviamento della nuova attività produttiva e il ritorno sui relativi investimenti.

Articolo 12
(*Disposizioni in materia di termini delle dichiarazioni 2024*)

A seguito dell'intervento normativo operato dalla norma in commento, si considerano tempestive le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP presentate entro l'8 novembre 2024, il cui termine era fissato al 31 ottobre 2024.

Pertanto, non verranno irrogate le sanzioni amministrative previste in caso di dichiarazione tardiva:

- senza imposte dovute: sanzione da 250 a 1.000 euro;
- con imposte dovute: sanzione di cui al punto precedente + sanzione del 30 per cento delle imposte non versate nei termini.

Articolo 13
(Differimento per l'anno 2025 dei termini di effettuazione dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni fiscali)

Per il 2025, per i soggetti che esercitano attività per le quali sono approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) e forfetari il termine per i versamenti del primo acconto 2025 e del saldo 2024 è differito al 21 luglio 2025 (anziché il 30 giugno 2025) e, di conseguenza, è fissato al 20 agosto 2025 il termine per il versamento con maggiorazione dello 0,4 per cento.

[24] Articolo 33-*ter,* comma 2, DLGS n. 504/1995.