

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Il presente decreto legislativo è emanato ai sensi dell'art. 1, comma 6, della legge 9 agosto 2023, n. 111, recante “*Delega al Governo per la riforma fiscale*” (di seguito, “*legge delega*”), che consente al Governo di adottare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi emanati ai sensi della stessa legge delega entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore dell’ultimo dei decreti legislativi medesimi (ovvero dalla scadenza, se successiva, del termine di cui all’art. 1, commi 1 o 4, della legge delega).

In particolare, si introducono disposizioni correttive e integrative al d.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192, recante “*Revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES)*”, adottato in attuazione della citata legge delega di riforma fiscale.

Sullo schema di decreto legislativo, deliberato in via preliminare dal Consiglio dei ministri nella seduta del 14 luglio 2025:

- la Conferenza unificata, in data 10 settembre 2025, ha sancito l’intesa ai sensi dell’articolo 1, comma 2, della legge n. 111 del 2023;

- le competenti Commissioni parlamentari del Senato della Repubblica (5^a Bilancio e 6^a Finanze e Tesoro) e della Camera dei deputati (V Bilancio, tesoro e programmazione e VI Finanze) hanno reso i rispettivi pareri favorevoli, con osservazioni, mentre la 4^a Commissione del Senato della Repubblica e la XIV Commissione della Camera dei deputati in materia di Politiche dell’Unione Europea hanno espresso rispettivamente osservazioni non ostative e parere favorevole.

CAPO I - Disposizioni in materia di tassazione dei redditi da lavoro

Art. 1 - Trattamento fiscale dei familiari a carico

Con l’**articolo 1** si provvede a modificare la disciplina sulle detrazioni per carichi di famiglia di cui all’art. 12 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con il d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in attuazione del criterio di delega, contenuto nell’articolo 5, comma 1, lettera a), n. 1), punto 1.1), della legge 9 agosto 2023, n. 111, che prevede la revisione e la graduale riduzione dell’IRPEF attraverso il riordino anche delle detrazioni dall’imposta linda, tenendo conto delle loro finalità, con particolare riguardo alla composizione del nucleo familiare, in particolare di quelli in cui sia presente una persona con disabilità.

Con le modifiche si prevede, con una novella del comma 4-ter del predetto articolo, che le disposizioni fiscali che fanno riferimento (di solito attribuendo benefici) alle persone indicate nel citato art. 12 si devono applicare considerando, fra i beneficiari, i seguenti familiari:

- il coniuge non legalmente ed effettivamente separato;
- i figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi, affiliati o affidati, e i figli conviventi del coniuge deceduto;
- le altre persone elencate nell’articolo 433 del codice civile che convivono con il contribuente o percepiscono assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell’autorità giudiziaria.

Tali soggetti vanno considerati anche se, in taluni casi, non è più prevista, a loro favore, una detrazione per carichi di famiglia; si pensi ai figli di età fino a 21 anni (detrazione soppressa con l’art. 10, comma 4, d.lgs. 29 dicembre 2021, n. 230) o superiore a 30 anni nonché ai fratelli e sorelle conviventi (detrazioni sopprese con l’art. 1, comma 11, lettera a), legge 30 dicembre 2024, n. 207).

Inoltre, nel novellato comma 4-ter dell'art. 12 del TUIR si prevede, al secondo periodo, che se una disposizione fiscale prevede un beneficio a favore dei familiari di cui all'art. 12 per i quali ricorrono le condizioni previste dal comma 2 del medesimo, ovvero se si fa genericamente riferimento ai familiari fiscalmente a carico, si devono considerare fra i beneficiari i soggetti sopra elencati che possiedono un reddito complessivo non superiore ai limiti indicati nello stesso comma 2 dell'art. 12, vale a dire 2.840,51 euro, ovvero 4.000 euro per i figli di età non superiore a 24 anni.

In tema di decorrenza, si prevede che le disposizioni di cui al presente articolo si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo.

Art. 2 - Trattamento fiscale dei redditi di lavoro dipendente

All'**articolo 2, comma 1**, in materia di determinazione dei redditi di lavoro dipendente, si modifica l'art. 51, comma 2, lettera i-bis), del TUIR, in attuazione del criterio di delega, contenuto nell'articolo 5, comma 1, lettera e), della legge 9 agosto 2023, n. 111, che prevede, per i redditi di lavoro dipendente e assimilati, la revisione e la semplificazione delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito.

In particolare, si apporta una modifica formale alla lettera i-bis) dell'art. 51, comma 2, del TUIR al fine di coordinare il tenore letterale della norma con le più recenti disposizioni che hanno introdotto incentivi per il posticipo del pensionamento da parte dei lavoratori dipendenti che hanno maturato il diritto alla pensione.

In merito, con l'art. 1, comma 161, della legge 30 dicembre 2024, n. 207, (legge di bilancio 2025), è stato previsto che i lavoratori dipendenti che maturano, entro il 31 dicembre 2025, i requisiti minimi per la pensione anticipata flessibile di cui all'art. 14.1 del decreto-legge 28 gennaio 2019, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2019, n. 26, o per la pensione anticipata di cui all'art. 24, comma 10, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, possono rinunciare all'accreditto contributivo della quota dei contributi a proprio carico *"relativi all'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti dei lavoratori dipendenti e alle forme sostitutive ed esclusive della medesima"*.

Contestualmente, è stato previsto che la somma corrispondente alla quota di contribuzione a carico del lavoratore che il datore di lavoro avrebbe dovuto versare all'ente previdenziale qualora non fosse stata esercitata la predetta facoltà, è corrisposta interamente al lavoratore e relativamente alla medesima trova applicazione il regime di non concorrenza alla determinazione del reddito previsto dall'art. 51, comma 2, lettera i-bis), del TUIR.

Al riguardo, si fa presente che, originariamente, il tenore letterale della norma fiscale appena citata, introdotta con l'art. 1, comma 14, della legge 23 agosto 2004, n. 243, faceva riferimento ai lavoratori che rinunciavano all'accreditto contributivo presso l'Assicurazione Generale Obbligatoria (AGO) e le forme sostitutive della medesima ed era del tutto in linea con la disposizione, contenuta nel comma 12 dello stesso art. 1 della legge n. 243/2004, che prevedeva un incentivo al posticipo del pensionamento per i medesimi lavoratori dipendenti iscritti all'AGO e alle forme sostitutive della medesima (anche se l'incentivo era limitato ai lavoratori del settore privato).

Diversamente, nella nuova disposizione di cui all'art. 1, comma 161, della legge n. 207/2024, applicabile a partire dal 1° gennaio 2025, si fa riferimento ai lavoratori iscritti all'AGO e alle *"forme sostitutive ed esclusive"* della medesima, in tal modo discostandosi rispetto alla lettera dell'art. 51, comma 2, lettera i-bis), del TUIR, che continua a citare solo le forme sostitutive dell'AGO.

Ne sono sorti dubbi sull'applicabilità di quest'ultima disposizione anche alle somme corrisposte ai lavoratori – in misura corrispondente alle quote di contribuzione a carico del lavoratore – iscritti alle forme esclusive dell'AGO; al riguardo, l'INPS, nella circolare n. 102 del 16 giugno 2025, acquisiti i pareri del Ministero dell'economia e delle finanze e dell'Agenzia delle entrate, ha precisato che il regime di non imponibilità di cui all'articolo 51, comma 2, lettera i-bis), del TUIR si applica anche ai lavoratori dipendenti iscritti alle forme esclusive dell'Assicurazione Generale Obbligatoria.

Pertanto, con l'obiettivo di allineare, anche sul piano letterale, la disposizione fiscale con la disciplina che regola l'incentivo al posticipo del pensionamento, la lettera i-bis) dell'art. 51, comma 2, del TUIR viene opportunamente modificata con l'inserimento di un riferimento anche alle forme esclusive dell'assicurazione generale obbligatoria.

In merito alla decorrenza, al **comma 2** si stabilisce che le norme relative alla modifica della lettera i-bis) più volte citata si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, ciò in coerenza con la decorrenza prevista per le disposizioni sopra citate di cui all'art. 1, comma 161, della legge n. 207/2024.

CAPO II - Disposizioni in materia di reddito d'impresa

Art. 3 - Modifiche alle disposizioni riguardanti l'avvicinamento dei valori fiscali ai valori contabili
Nell'**articolo 3** del decreto in esame, in applicazione del criterio di delega di cui all'articolo 9, comma 1, lett. c), della legge 9 agosto 2023, n. 111, il quale prevede, tra l'altro, il “rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici”, si interviene sulle disposizioni finalizzate all'avvicinamento dei valori fiscali ai valori contabili introducendo delle rettifiche agli articoli 83 e 109 del TUIR, come modificati dal decreto legislativo n. 192 del 2024, nonché integrando le disposizioni contenute negli articoli 10 e 13 del medesimo decreto legislativo n. 192 del 2024, al fine di: (i) definire gli effetti della rinuncia alle regole semplificate di redazione del bilancio d'esercizio per le micro-imprese; (ii) modificare la disciplina fiscale riguardante gli interessi di mora e (iii) revisionare le disposizioni riguardanti il riallineamento dei valori contabili e fiscali, in presenza del cambio delle rappresentazioni contabili adottate dalle imprese.

Micro-imprese

Con la modifica di cui all'**articolo 3, comma 1, lettera a)**, viene integrato l'articolo 83 del TUIR per precisare le condizioni cui risulta subordinata l'applicazione del regime di derivazione ai soggetti che rientrano nell'alveo delle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile. In particolare, si fa riferimento alle micro-imprese che rinunciano alle semplificazioni consentite nella redazione del proprio bilancio, predisponendo un bilancio in forma abbreviata - ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile - o in forma ordinaria.

Con le disposizioni di cui all'articolo 8, comma 1, lettera a), del decreto-legge n. 73 del 2022 è stata limitata l'esclusione dalla derivazione rafforzata alle sole micro-imprese “*che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria*”. Tale disposizione, in base al suo tenore letterale, circoscrive l'applicazione del principio di derivazione rafforzata alle sole micro-imprese che optano per la redazione del bilancio “*in forma ordinaria*”, non consentendo la possibilità di fruire della

derivazione rafforzata (anche) alle micro-imprese che abbiano scelto di redigere il bilancio nella forma abbreviata prevista dall'articolo 2435-bis del codice civile.

Si evidenzia, altresì, che, in base a quanto disposto dal comma 5 dell'articolo 2435-ter del codice civile, gli “*enti di investimento e le imprese di partecipazione finanziaria*” sono espressamente esclusi dalla redazione semplificata del bilancio, con le modalità previste per le micro-imprese di cui al medesimo articolo 2435-ter del codice civile. Anche per tali soggetti, quindi, poiché nei fatti vi è una rinuncia alle semplificazioni previste per le citate micro-imprese, è confermato il riconoscimento ai fini fiscali delle classificazioni, qualificazione e imputazioni temporali di bilancio (mediante l’accesso alla determinazione del reddito secondo il principio di derivazione rafforzata).

Da ultimo, l’integrazione contenuta nel **comma 1, lettera b)**, ha lo scopo di confermare che a seguito dell'estensione del principio di derivazione rafforzata alle micro-imprese che rinunciano alla semplificazione del proprio bilancio, trovano applicazione anche tutte le disposizioni di coordinamento emanate in attuazione delle norme contenute nel comma 1-bis dell’articolo 83 del TUIR.

Le disposizioni di cui al **comma 1, lettera a)**, si applicano a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024.

Riallineamento

Come noto, con le disposizioni di cui agli articoli da 10 a 13 del decreto legislativo n. 192 del 2024 è stato razionalizzato il regime del riallineamento dei valori fiscali e contabili disciplinando espressamente anche le ipotesi in cui la transizione a principi contabili diversi avviene mediante operazioni straordinarie fiscalmente neutrali. Le suddette norme, a seguito di operazioni di riorganizzazione tra soggetti che adottano principi contabili diversi (o tra soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti), consentono di:

- 1) riallineare con il metodo del saldo globale, di cui al comma 1 dell’articolo 11 del decreto legislativo n. 192 del 2024, tutte le divergenze tra i valori contabili e fiscali che emergono, includendo sia maggiori valori iscritti sugli elementi dell’attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali (avviamento compreso), sia le operazioni diversamente qualificate, classificate o imputate temporalmente nonché le divergenze determinate dai maggiori o minori valori delle attività o passività patrimoniali;
- 2) in alternativa, se il soggetto che ha posto in essere la predetta operazione, non intende optare per il riallineamento con il metodo del saldo globale, resta ferma la facoltà di riallineare: (i) le singole fattispecie (in termini di diverse qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali), ai sensi dell’articolo 11, comma 2, del d.lgs. n. 192 del 2024; (ii) i maggiori valori iscritti sugli elementi dell’attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali, incluso l’avviamento (applicando la disciplina dell’articolo 176, comma 2-ter, del TUIR).

In applicazione del criterio direttivo dell’articolo 6, comma 1, lettera c), della delega fiscale sulla “razionalizzazione e semplificazione dei regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili, al fine di prevedere una disciplina omogenea e un trattamento fiscale uniforme per tutte le fattispecie rilevanti a tal fine, comprese quelle di cambiamento dell’assetto contabile, e di limitare possibili arbitraggi tra realizzati non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti”, con le modifiche apportate all’articolo 10, comma 1, lettera g), del decreto legislativo n. 192 del 2024 dall’**articolo 3, comma 2**, si include nell’ambito di applicazione della disciplina del nuovo riallineamento anche le

fattispecie in cui, a seguito di un'operazione di riorganizzazione, si realizzi, seppur mantenendo il medesimo set di regole contabili, una modifica ai criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale adottati in bilancio, prima del momento di efficacia dell'operazione stessa.

Si pensi, a esempio, al caso in cui il valore contabile dell'avviamento iscritto all'attivo di una società OIC, a seguito dell'incorporazione di questa da parte di un altro soggetto OIC, sia attribuito contabilmente alla lista clienti. In tal caso, dunque, il riallineamento (con il metodo del saldo globale ovvero per singole fattispecie) consentirà l'eliminazione delle divergenze tra valori fiscali e contabili, dopo l'operazione di riorganizzazione aziendale neutrale. Va da sé che il valore fiscale degli elementi patrimoniali originariamente contabilizzati sarà trasferito agli elementi patrimoniali risultanti dalla "riclassificazione"; conseguentemente il riallineamento, se operato, avrà a oggetto la differenza tra il valore contabile di questi ultimi e il menzionato valore fiscale.

Analoghe conclusioni, ovviamente, valgono in caso di operazioni straordinarie fiscalmente neutrali - tra soggetti che adottano set contabili differenti - che sono considerate, ai sensi dell'IFRS 3, aggregazioni aziendali. Si tratta di fattispecie già menzionata nel citato articolo 10, comma 1, lettera g), del decreto legislativo n. 192 del 2024. In tal caso, il soggetto che contabilmente si qualifica come "acquirente" potrebbe rilevare *ex novo* una attività in sostituzione di altra attività che era iscritta nel bilancio del soggetto che contabilmente si qualifica "acquisito". Così, a esempio, l'incorporante IAS/IFRS *adopter* potrebbe iscrivere in bilancio una lista clienti in sostituzione dell'avviamento fiscalmente riconosciuto dell'incorporata OIC *adopter*.

Art. 4 - Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

Le modifiche contenute nell'**articolo 4** hanno a oggetto la riformulazione delle disposizioni che consentono, a determinate condizioni, il riconoscimento fiscale della correzione degli errori contabili rilevata in bilancio, in applicazione delle regole contabili nazionali (OIC 29) e dei principi contabili internazionali IAS/IFRS (IAS 8). La disposizione attua il criterio di delega di cui all'articolo 9, comma 1, lett. c), della legge 9 agosto 2023, n. 111, il quale prevede, tra l'altro, il "*rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici*".

I grandi gruppi imprenditoriali sono caratterizzati da una notevole molteplicità di rapporti giuridici e molto spesso, soprattutto in relazione alle operazioni in corso alla fine dell'esercizio o che si concludono immediatamente prima della fine dell'esercizio, commettono errori nella contabilizzazione dei relativi componenti di reddito positivi e negativi (in particolare, nella fase c.d. di "*fast closing*").

Tali errori vengono commessi indifferentemente sia a proprio danno che a danno dell'Erario e riguardano, tipicamente, errori attinenti non solo alla competenza dei componenti positivi e negativi di reddito ma anche alla loro quantificazione.

Al riguardo, appare utile ricordare che il perimetro della disciplina in esame resta, in ogni caso, circoscritto alle fattispecie identificabili quali errori contabili prendendo atto della circostanza per cui prassi come il fast closing possono determinare l'incremento di tali situazioni.

Avendo riguardo all'OIC 29, par. 44, "*un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili*". Lo stesso principio, al paragrafo 45, esclude dal perimetro degli errori "*le variazioni successivamente dimostratesi necessarie nelle*

valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni e ai dati disponibili in quel momento”.

Appare, dunque, determinante, ai fini che qui interessano, valutare la riconducibilità delle rettifiche operate in bilancio agli “errori contabili”, secondo corretti principi contabili, in funzione della disponibilità delle informazioni e dei dati al momento in cui è stato commesso un errore (che può riguardare calcoli matematici, interpretazioni di fatti, negligenza nel raccogliere le informazioni e i dati disponibili) che ha determinato un trattamento contabile non corretto. La medesima conclusione deriva dalla lettura del principio contabile internazionale IAS 8.

In considerazione di quanto appena descritto, in merito alla richiesta di cui alla lettera b), n. vi), del parere reso dalla 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica, concernente l’inclusione degli aggiustamenti derivanti dall’applicazione della disciplina del *transfer pricing* nella disciplina in esame, nelle ipotesi in cui tali rettifiche non soddisfano i requisiti per essere assimilate alle correzioni di errori contabili, in quanto le stesse sono effettuate in virtù di informazioni o dati sopraggiunti successivamente, in applicazione delle regole contabili OIC 29 e IAS 8 non può essere ricondotta nell’alveo della disciplina in esame (si pensi, a esempio, alle eventuali rettifiche derivanti dalla chiusura dei bilanci delle consociate estere oltre il termine del bilancio della controllante che consentono di avere la disponibilità di nuove informazioni o nuovi dati necessari per la registrazione dell’operazione non in possesso, tuttavia, della stessa controllante al momento di chiusura e approvazione del bilancio di quest’ultima).

La procedura di correzione, ai fini fiscali, di tali errori contabili - che, precedentemente, richiedeva la presentazione di una quantità considerevole di dichiarazioni integrative, con conseguente applicazione, in base alle circostanze del caso, delle relative sanzioni - è stata semplificata mediante la disciplina introdotta al quarto periodo dell’articolo 83 del TUIR e all’articolo 8, comma 1-*bis*, del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122.

La nuova previsione normativa si propone, per evidenti esigenze di cautela e tenuto conto del fatto che, come già detto, il riconoscimento fiscale della correzione dell’errore contabile non determina effetti sanzionatori, di circoscrivere l’ambito applicativo riducendo le possibili aree di incertezza connesse all’individuazione delle tipologie di correzioni.

In linea generale, le correzioni i cui effetti sono rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell’IRAP, fermi restando i limiti e le condizioni contenute nelle disposizioni in esame e di seguito descritte, possono riguardare la rappresentazione delle operazioni aziendali, intendendosi come tali la qualificazione, l’imputazione temporale e la classificazione delle stesse, nonché la quantificazione dei relativi elementi patrimoniali e reddituali. Va da sé che rientrano tra gli errori anche le fattispecie in cui gli stessi consistono nella mancata rilevazione di alcuni dei predetti elementi.

Ciò premesso, occorre evidenziare che l’inserimento della disciplina in esame nel comma 1-ter dell’articolo 83 del TUIR comporta la sua applicazione anche ai soggetti diversi da quelli per cui rilevano, ai fini fiscali, le qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali (cc.dd. soggetti in derivazione rafforzata). Si tratta, in sintesi, delle micro-imprese per le quali, comunque, deve, ulteriormente, sussistere il requisito costituito dalla revisione obbligatoria del proprio bilancio. Si pensi, a esempio, alle micro-imprese che assumono il ruolo di capo gruppo di un gruppo per il quale sussiste l’obbligo di revisione legale del bilancio.

Pertanto, in accoglimento dell'osservazione di cui alla lett. b), n. iii) del parere reso dalla 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica di valutare “se circoscrivere la disciplina semplificata della correzione degli errori contabili ai soggetti in derivazione rafforzata nonché esclusivamente alle imprese per le quali la revisione sia obbligatoria”, si chiarisce che l'ambito di applicazione della disciplina della correzione degli errori contabili semplificata non è circoscritto ai soggetti in derivazione rafforzata e che, inoltre, la stessa trova applicazione esclusivamente nei confronti delle imprese che sottopongono obbligatoriamente il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti.

Quanto a queste ultime, si tratta, in sintesi, delle società per le quali, in base all'articolo 2477 del codice civile, è obbligatoria la nomina dell'organo di controllo o del revisore e, in particolare, se la Società: “a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato; b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti; c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità”.

Non si è ritenuto, invece, di accogliere l'osservazione di cui alla lettera b), n. iv), del parere reso dalla 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica in base al quale si chiede di “prevedere che per l'applicazione della disciplina de qua il bilancio relativo all'esercizio in cui è stato corretto l'errore contabile deve essere sottoposto alla revisione legale dei conti, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP relativa al periodo d'imposta cui si riferisce detto bilancio di esercizio”, in quanto non coerente con quanto disposto dall'articolo 2429 del codice civile a norma del quale la revisione legale del bilancio deve essere completata e la relazione emessa entro i termini di legge, solitamente 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, salvo proroghe. L'organo di controllo ha, di regola, 15 giorni per redigere la relazione dopo aver ricevuto il bilancio da parte degli amministratori. Successivamente, la relazione viene depositata presso la sede sociale per i 15 giorni che precedono l'assemblea dei soci per l'approvazione finale del bilancio.

Per quanto concerne l'ambito oggettivo, giova ricordare che sono, comunque, esclusi dall'ambito di applicazione gli errori “rilevanti”. Si tratta, dunque della nozione di errori “rilevanti” definita, come già anticipato, nell'OIC 29 e nello IAS 8. Per tali rettifiche contabili (come per quelle che non sono operate nei termini sotto riportati), dunque, resta ferma la necessità di presentare – sussistendone tutti i relativi requisiti e nei termini disciplinati – le relative dichiarazioni integrate.

Rientrano, a esempio, tra le correzioni di errori contabili a cui si applica la derivazione rafforzata le ipotesi in cui è stato rilevato un costo nel periodo d'imposta n per un ammontare superiore alla sua corretta quantificazione che viene corretta nell'anno n+1 con rilevazione di un componente positivo a conto economico, ovvero, l'ipotesi di un credito o debito la cui rilevazione con il criterio del costo ammortizzato sia avvenuta utilizzando un tasso di interesse riconosciuto come errato. Va da sé che deve trattarsi di errori diversi da quelli rilevanti, oltre che non devono essere state avviate le attività di controllo sopra menzionate (nei limiti specificati).

Si pensi, ulteriormente, all'ipotesi di un'impresa che rileva, nell'anno n, un costo, in luogo di un accantonamento per oneri futuri, in relazione a costi il cui esborso finanziario avviene nell'anno n+1.

Al momento dell'erogazione delle somme in esame, detta impresa, prende atto dell'errore contabile effettuato procedendo alla correzione dello stesso nell'esercizio n+1 mediante la cancellazione del debito, rilevato nell'anno n, con contropartita un componente positivo e la contestuale iscrizione di un fondo di pari ammontare con relativo componente negativo. Si tratta,

dunque, di una correzione riguardante la classificazione del debito che viene modificato in un fondo accantonamento per oneri.

In tale ipotesi, sussistendone i requisiti di cui al nuovo comma 1-ter dell'articolo 83 del TUIR, la correzione dell'errore assume riconoscimento fiscale con la conseguenza che la deduzione operata nell'anno n (seppur a causa di un costo erroneamente classificato) deve ritenersi correttamente operata. Parimenti, sono rilevanti le correzioni operate nell'ipotesi di iscrizione di un fondo accantonamento (contabile), nell'anno n, in luogo di un onere di natura certa, con la conseguenza che, anche in tal caso, se nell'anno n+1 viene operata la correzione con cambio della classificazione contabile da fondo a onere, in assenza di deduzione nell'anno n, il componente negativo di reddito registrato nell'anno n+1 concorre alla formazione del reddito.

A titolo di ulteriore esempio, si pensi, al caso dell'acquisto di un bene materiale ammortizzabile, nell'anno n, che viene erroneamente classificato nell'attivo circolante, non consentendo di operare alcuna deduzione del relativo ammortamento fiscale, e nell'anno n+1 è riclassificato tra le immobilizzazioni materiali. Anche in tale ipotesi, sussistendone i requisiti di cui al nuovo comma 1-ter dell'articolo 83 del TUIR, la correzione dell'errore assume riconoscimento fiscale con la conseguenza che, a partire dall'anno n+1, il bene risulta iscritto tra i beni ammortizzabili e possono essere dedotte le relative quote di ammortamento fiscale (nei limiti di cui all'articolo 102 del TUIR).

Nel periodo d'imposta in cui è stata rilevata la correzione dell'errore appena descritto, dunque, risultano rilevate, sul piano contabile, due quote di ammortamento del bene, una derivante dalla ricostruzione retrospettica dell'operazione (mediante la rilevazione del fondo ammortamento in fase di correzione dell'errore contabile) e una relativa al costo di periodo; ne consegue che la deduzione di entrambi i due costi (a titolo di ammortamento) deve avvenire in tale periodo d'imposta con l'applicazione dei coefficienti di ammortamento di cui al DM 31/12/1988, richiamati dall'articolo 102 del TUIR, alle due quote di ammortamento. In altri termini, il riconoscimento fiscale degli effetti della mancata deduzione nel periodo d'imposta relativo all'esercizio n della prima quota di ammortamento, "cristallizzando" la correzione contabile, tanto per il periodo d'imposta in cui è avvenuto l'errore quanto per quello in cui l'errore è corretto, consente di considerare rilevanti due quote di ammortamento fiscale. Va da sé che, tale effetto si riflette anche sugli ulteriori elementi di carattere fiscale da determinare nel periodo d'imposta in cui, come già detto, è operata la correzione in quanto la stessa assume rilievo fiscale a tutti gli effetti (si pensi, a esempio, al calcolo del c.d. ROL fiscale, di cui all'articolo 96 del TUIR).

Non rientrano nella disciplina in esame né le ipotesi di cambio di principio contabile (sia se richiesto dall'entrata in vigore di nuovi principi contabili o relative interpretazioni adottate dall'OIC sia su base volontaria), né i cambi di rappresentazione contabile derivanti dai cc.dd. "cambiamenti di stime contabili".

Al riguardo, giova ricordare che il principio contabile OIC 29, oltre alle regole di contabilizzazione degli errori contabili, individua le modalità di trattamento dei cambiamenti di principi contabili e dei cambiamenti di stime contabili (nonché la rilevazione dei "fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio"). Il medesimo OIC 29 precisa che gli errori contabili debbono essere tenuti distinti dai cambiamenti di stima e di principi contabili, evidenziando, in particolare, che non costituiscono errori "le variazioni successivamente dimostratesi necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni e ai dati disponibili in quel momento".

I cambiamenti di stima, infatti, sono una conseguenza delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria. I cambiamenti di stima rientrano nel normale procedimento di formazione del bilancio e non costituiscono correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili e hanno effetto nel bilancio dell'esercizio in cui si verifica il cambiamento.

Dall'insieme degli errori contabili “non rilevanti”, le uniche correzioni contabili i cui effetti sono riconosciuti, ai fini IRES e IRAP, sono solo quelle per le quali la correzione è effettuata:

a) entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali, in assenza dell'errore, avrebbero dovuto essere rilevati (si pensi, a esempio, a un costo non iscritto nell'esercizio 2024, la cui correzione va effettuata entro il termine di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2025);

b) entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali sono stati erroneamente rilevati (si pensi, a esempio, a un costo iscritto erroneamente nell'esercizio 2024, in luogo del 2025, la cui correzione per assumere rilievo fiscale deve essere effettuata entro il termine di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2025).

Al riguardo, è stata, pertanto, accolta l'osservazione di cui alla lettera b), n. i), del parere reso dalla 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica, avendo modificato il termine entro cui ci si può avvalere della modalità semplificata nel senso prospettato dalla Commissione.

Resta, in ogni caso, fermo che tale correzione deve essere operata prima che l'impresa abbia avuto formale conoscenza o risultino avviati “*accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento*” riguardanti gli elementi patrimoniali e reddituali oggetto della correzione o della rilevazione contabile non corretta.

Sono esclusi dal novero delle attività di cui al periodo precedente le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

A tal riguardo, in relazione alla osservazione di cui alla lettera b), n. v), del parere reso dalla 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica, di precisare gli effetti degli accessi, ispezioni e verifiche nell'ipotesi di operazioni che determinano riflessi su più periodi d'imposta, occorre considerare la nozione di errore contabile contenuta nel principio OIC 29 (nonché nello IAS 8). Nel caso in cui l'impresa abbia avuto formale conoscenza dell'errore a seguito della comunicazione da parte dell'amministrazione finanziaria delle attività sopra indicate, l'eventuale correzione operata nel bilancio relativo all'esercizio in cui è venuta a conoscenza dell'avvio di “*accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento*” non può rilevare ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1-ter dell'articolo 83 del TUIR. La rettifica, operata dall'amministrazione finanziaria con riguardo a un singolo periodo d'imposta, infatti, in ragione di operazioni che determinano riflessi su più periodi d'imposta non può che produrre i suoi effetti coerenti anche su quelli successivi inibendo, di fatto, gli effetti della correzione contabile (resta ovviamente ferma la facoltà di integrare le dichiarazioni già presentate se ne sussistono i requisiti).

Con le modifiche introdotte nei **commi 2 e 3** dell'**articolo 4**, si prevede che la nuova – e più restrittiva – disciplina della correzione dell'errore assuma rilievo anche ai fini IRAP individuando, tuttavia, un ulteriore e specifico caso di esclusione.

In particolare, si esclude la possibilità di dare rilevanza, ai fini IRAP, alla correzione se - e nei limiti in cui nel periodo d'imposta in cui i relativi elementi reddituali avrebbero dovuto essere correttamente rilevati - si è registrato un valore della produzione netto di segno opposto rispetto a quello determinato nel periodo d'imposta in cui è rilevata la correzione. Si escludono, a esempio, le ipotesi di errori di competenza relativi ai costi o ai ricavi che sono stati erroneamente imputati in un periodo d'imposta in cui il valore della produzione netta è negativo, anziché in un periodo d'imposta nel quale il valore della produzione netta è positivo.

La norma, quindi, espressamente prevede che la disciplina in esame è ammessa solo nel caso in cui in entrambi i periodi d'imposta di interesse il valore della produzione è positivo. Va da sé che, nel caso in cui entrambi i periodi d'imposta riportano un valore della produzione negativo, la disciplina in esame non può essere attivata. Tenuto conto che la disciplina IRAP non prevede il riporto delle perdite, infatti, la correzione dell'errore sarebbe irrilevante ai fini del tributo regionale.

Le modifiche introdotte nell'articolo 5 del d.lgs. n. 446 del 1997 (decreto IRAP) sono estese anche alle imprese che determinano il valore della produzione netta in base alle disposizioni dei successivi articoli 6 e 7. Si è peraltro dell'avviso che la regola di rilevanza delle correzioni degli errori contabili, sia applicabile anche agli enti privati non commerciali esercenti attività di natura commerciale ed eventualmente sottoposti a forme di vigilanza o controllo legale dei conti, in ragione dell'espresso rinvio operato dal comma 2 dell'art. 10 del decreto IRAP all'articolo 5 del medesimo decreto, ai fini della determinazione della base imponibile relativa alle predette attività commerciali. Analoga applicazione vale anche per le amministrazioni ed enti pubblici che determinano l'imponibile IRAP ai sensi dell'art. 10-bis del citato decreto IRAP qualora, in caso di eventuale esercizio anche di attività commerciali, determinano, in via opzionale, l'imponibile afferente a dette attività secondo le disposizioni dell'art. 5 del d.lgs. n. 446 del 1997.

Si riconosce alla correzione dell'errore la stessa valenza fiscale che, sulla base dell'articolo 2434-bis del codice civile, assume ai fini contabili e, cioè, quella di legittimare tanto il bilancio viziato dall'errore quanto quello in cui viene esposta la correzione. Conseguentemente, si determina, ai fini fiscali, lo spostamento della competenza temporale della posta, oggetto di correzione, dall'anno dell'errore all'anno della correzione.

Resta fermo che non rientrano per ovvi motivi nella disciplina fiscale della correzione degli errori contabili quelle rappresentazioni contabili che costituiscono oggettivamente il tassello di operazioni più complesse di natura simulatoria o fraudolenta.

Tutti gli errori non rientranti nella disciplina - quindi, anche nel caso in cui si tratti di correzione di errori contabili non rilevanti effettuata dopo la data di chiusura dell'esercizio successivo, ai sensi del comma 1-ter - potranno essere corretti soltanto attraverso lo strumento ordinario della dichiarazione integrativa.

Si è ritenuto di accogliere l'osservazione di cui alla lettera b), n. ii), del parere reso dalla 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica ripristinando la possibilità di utilizzare immediatamente in compensazione i crediti che nascono dalle dichiarazioni integrative a favore del contribuente, originate da errori contabili, garantendo coerenza con l'impostazione indicata dalla prassi dell'amministrazione finanziaria (cfr. circolare n. 31/E del 2013 dell'Agenzia delle entrate), come indicato nella relazione tecnica alle disposizioni contenute nel decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, legge 1° dicembre 2016, n. 225.

Le nuove disposizioni si applicano alle correzioni di errori contabili rilevate nei bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2025.

Art. 5 – Modifiche alla disciplina dei conferimenti di partecipazioni

L’articolo 5, in applicazione del criterio direttivo di cui all’articolo 6, comma 1, lettera f), della legge delega e in accoglimento dell’osservazione di cui alla lettera d) del parere reso dalla 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica, interviene a chiarire la portata applicativa dell’articolo 177, comma 2-ter, del TUIR, il quale dispone, tra l’altro, una peculiare disciplina per l’accesso al regime del c.d. realizzo controllato nell’ipotesi in cui l’oggetto del conferimento sia una società che rientra tra i soggetti indicati all’articolo 162-bis, comma 1, lettere b) o c), numero 1), del TUIR. A tal fine, si ricorda che l’articolo 177, comma 2-ter del TUIR, in coerenza con le regole contenute nel citato articolo 162-bis, il calcolo dei requisiti di prevalenza patrimoniale previsti da tale disposizione è riferito ai dati desumibili dall’ultimo bilancio chiuso in data antecedente a quella in cui è realizzato il conferimento (anche se la delibera di approvazione risulti successiva a tale data).

Ciò premesso, nella relazione illustrativa del decreto legislativo n. 192 del 2024, con particolare riferimento alle disposizioni di cui all’articolo 17, concernente la disciplina sui conferimenti, è stato chiarito che:

- “... nel caso di conferimento di partecipazioni detenute in una holding, il test per la verifica del superamento delle soglie previsto dalla norma è limitato alle partecipate di primo livello non holding. Solo laddove la partecipata di primo livello sia, a sua volta, una holding controllata, occorre considerare anche le partecipate di primo livello della sub-holding, senza considerare la partecipazione in quest’ultima”;
- “... ai fini dell’applicabilità del regime di realizzo controllato previsto dal comma 2-bis dell’articolo 177 è sufficiente che il superamento della soglia minima percentuale, da accertarsi tenendo conto dell’eventuale effetto demoltiplicativo prodotto dalla catena partecipativa, sia verificato per le partecipate che rappresentano più della metà del valore contabile delle partecipazioni [rectius partecipate] oggetto di verifica, come sopra individuate, calcolato anch’esso tenendo conto dell’eventuale effetto demoltiplicativo prodotto dalla catena partecipativa”;
- “... ai fini della verifica della prevalenza o meno del valore contabile delle partecipazioni che superano la soglia minima percentuale non si deve tenere conto del valore contabile delle partecipazioni detenute nelle società controllate dalla holding e qualificabili come sub-holding; per queste ultime si applica un approccio look through in base al quale assumono rilevanza solo le partecipazioni da esse detenute e non anche le partecipazioni al loro capitale”.

Nell’esempio contenuto nella citata relazione, in particolare, si precisa che “il valore contabile complessivo delle partecipazioni rilevanti ai fini del test (A) è pari a 14.880.000 (4.800.000+5.760.000+4.320.000); il valore contabile complessivo delle partecipazioni con % sopra la soglia minima (B) corrisponde a 10.560.000 (4.800.000+5.760.000). Di conseguenza, essendo l’ammontare di (B) superiore al 50 per cento dell’attivo “qualificato” (10.560.000/14.880.000=70,97%) è possibile usufruire del regime di realizzo controllato, di cui all’articolo 177, comma 2-ter, del TUIR”.

Tuttavia, i chiarimenti contenuti nella relazione illustrativa al decreto legislativo n. 192 del 2024, finalizzati a precisare la ratio della disposizione, non trovano talvolta piena corrispondenza nel dato letterale del citato comma 2-ter per il quale, quindi, si interviene per chiarirne la portata

applicativa con una norma di interpretazione autentica, in accoglimento dell’osservazione di cui alla lettera d) del citato parere reso dalla 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica, al fine di superare alcune incertezze interpretative che avrebbero potuto comportare applicazioni della disciplina non coerenti con la ratio delle disposizioni, così come espressa nella suddetta relazione.

In particolare, con la disposizione in esame è definita la corretta interpretazione dell’articolo 177, comma 2-ter, del TUIR, consentendo di definire ora, in modo puntuale, il criterio per il calcolo della prevalenza del valore contabile delle partecipazioni sopra soglia rispetto al totale del valore contabile delle partecipazioni oggetto di verifica, confermando, in sostanza, quanto affermato nella relazione illustrativa e precisando meglio la nozione di valore contabile delle partecipazioni.

In ragione della suddetta interpretazione autentica, l’accesso al regime del c.d. “realizzo controllato”, nell’ipotesi in cui l’oggetto del conferimento sia una società holding, è consentito solo se il valore complessivo del patrimonio netto contabile delle partecipate per le quali sono soddisfatte le soglie di cui all’articolo 177, comma 2-bis, del TUIR, tenuto conto dell’effetto del demoltiplicatore, risultati prevalente rispetto al valore complessivo del patrimonio netto contabile delle altre partecipate per le quali non sono soddisfatte le predette soglie. A tal fine:

a) si prendono in considerazione solo le partecipazioni possedute direttamente dalla holding (ossia le partecipazioni di primo livello) e le partecipazioni indirette detenute per il tramite di società controllate che sono a loro volta qualificabili come subholding (partecipate oggetto di verifica);

b) la “prevalenza quantitativa” delle società partecipate con riferimento alle quali sono superate le soglie percentuali di cui al comma 2-bis dell’articolo 177 del TUIR, deve intendersi verificata qualora il valore complessivo del patrimonio netto contabile delle partecipate per le quali sussistono le predette soglie, calcolato tenendo conto dell’eventuale effetto demoltiplicativo prodotto dalla catena partecipativa, rappresenti più della metà del valore complessivo del patrimonio netto contabile delle partecipate oggetto di verifica (test di prevalenza).

Relativamente alla verifica del superamento delle soglie di qualificazione previste dal comma 2-bis, le disposizioni del presente articolo confermano che tale verifica riguarda solo le partecipazioni di cui sia titolare (direttamente) la holding nonché quelle in possesso delle subholding legate alla holding da un rapporto di controllo (tale ultimo rapporto è individuato ai sensi dell’articolo 2359, comma 1, numeri 1) e 2), del codice civile, non rilevando, pertanto, a tal fine, un eventuale “controllo contrattuale”). Ai fini della verifica della suddetta prevalenza, inoltre, si chiarisce che non rileva il valore contabile dei patrimoni netti delle subholding controllate che è “sostituito” da quello dei patrimoni netti delle società “operative” possedute dalle subholding, in adozione dell’approccio “look-through” e in aderenza a quanto già asserito nella relazione illustrativa al decreto legislativo n. 192 del 2024.

In riferimento alla determinazione del valore contabile delle partecipazioni, nel confermare che l’applicabilità del regime di realizzo controllato è subordinata alla “prevalenza quantitativa” delle società partecipate con riferimento alle quali sono superate le citate soglie percentuali rispetto al totale delle società partecipate con riferimento alle quali deve essere verificato tale superamento, è precisato che tale prevalenza quantitativa è verificata confrontando l’importo complessivo dei patrimoni netti contabili delle prime rispetto all’importo complessivo dei patrimoni netti contabili di tutte le società oggetto di verifica. A tal fine i patrimoni netti contabili sono quelli risultanti dai bilanci relativi all’ultimo esercizio chiuso prima del conferimento e sono quantificati tenendo conto dell’eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa.

Art. 6 – Modifiche alla disciplina della scissione mediante scorporo

L’articolo 6 modifica l’articolo 173 del TUIR, in accoglimento dell’osservazione di cui alla lettera c) del parere reso dalla 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica, al fine di estendere la disciplina della scissione per scorporo anche al caso in cui la società beneficiaria sia preesistente, in linea con le modifiche apportate all’articolo 2506.1 del codice civile a opera dell’articolo 2 del decreto legislativo 19 giugno 2025, n. 88. La disciplina è contenuta nel nuovo comma 15-ter.1.

Inoltre, razionalizza la disciplina delle scissioni mediante scorporo aventi a oggetto le stabili organizzazioni (o un ramo aziendale delle stesse) di società non residenti mediante abrogazione della lettera g) del comma 15-ter, i cui contenuti sono traslati nel nuovo comma 15-ter.2.

Con riferimento all’estensione prevista dall’articolo 2506.1, sotto il profilo formale, si è ritenuto di suddividere la disciplina della scissione mediante scorporo, collocando la scissione in una società beneficiaria di nuova costituzione interamente nel comma 15-ter e quella effettuata in favore di una società beneficiaria preesistente nel comma 15-ter.1.

In proposito, vale la pena ricordare che il d.lgs. n. 88 del 2025 ha previsto esplicitamente che l’operazione di scissione mediante scorporo può avverarsi: quando si prevede l’assegnazione dell’intero patrimonio della scissa o di una parte di esso, oppure quando tale assegnazione avvenga in favore di una o più società, preesistenti o di nuova costituzione.

Tuttavia, come indicato anche nella relazione illustrativa di accompagnamento dello stesso d.lgs. n. 88 del 2025, diversamente dalla scissione totale, lo scorporo dell’*“intero patrimonio”* non determina l’estinzione della società scissa, che riceve in assegnazione le azioni o quote delle beneficiarie. Resta, pertanto, non applicabile alla scissione mediante scorporo la retrodatazione degli effetti fiscali che, ai sensi del comma 11 dell’articolo 173 del Tuir, è circoscritta, appunto, ai casi di scissione totale.

Sotto il profilo sostanziale, di rilievo appare il secondo periodo del comma 15-ter.1, in base al quale è disciplinato in capo alla scissa, in modo differente, a prima vista, lo scorporo avente a oggetto *“beni, attività o passività che non costituiscono aziende o partecipazioni prive dei requisiti di cui all’articolo 87, comma 1, lettere c) e d)”*, rispetto al caso in cui la società beneficiaria sia di nuova costituzione. La nuova disposizione stabilisce, infatti, che le partecipazioni ricevute dalla società scissa sono ammesse al regime di esenzione non solo *“se e quando maturano i relativi requisiti”* ma a condizione – ed è questo che sembra costituire l’elemento di differenziazione – che il possesso delle stesse partecipazioni sussista almeno dall’inizio del terzo periodo d’imposta anteriore al successivo realizzo. Si è voluto, cioè, inserire una ulteriore condizione – non prevista espressamente per il caso dello scorporo di singoli beni in una newco – al fine di evitare che lo scorporo di singoli beni non costituenti beni per i quali vige il regime di neutralità fiscale (aziende) o il regime di esenzione (partecipazioni con i requisiti Pex), attraverso la successiva cessione delle partecipazioni ricevute in cambio, consentisse di fruire immediatamente della *“participation exemption”* nel caso in cui la beneficiaria integra i requisiti per l’esenzione (nel presupposto che l’attribuzione dei predetti beni alla beneficiaria – si pensi agli immobili – non abbia modificato la sussistenza dei requisiti in esame). A ben vedere, però, la disciplina è solo in apparenza diversa da quella prevista nel caso di beneficiaria di nuova costituzione. In tale ultimo caso, infatti, lo scorporo di singoli beni in una società di nuova costituzione non consente immediatamente l’integrazione, in capo alla beneficiaria, del requisito di

cui alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 87 del TUIR, in quanto, non essendo stata scorporata un'azienda, la società beneficiaria non potrà esercitare un'attività commerciale. Peraltro, quand'anche ciò dovesse verificarsi sin dalla data dello scorporo, per effetto, a esempio, di altre operazioni che hanno interessato la società beneficiaria contestualmente allo scorporo e che consentano l'immediato esercizio di un'attività commerciale, comunque, il realizzo delle partecipazioni ricevute in cambio dalla società scissa potrà beneficiare della *participation exemption* se, al ricorrere degli altri requisiti, la società beneficiaria partecipata eserciti un'impresa commerciale ininterrottamente, al momento del realizzo delle partecipazioni da parte della scissa, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso (in tal senso è l'ultimo periodo del comma 2 dell'articolo 87 del TUIR).

Ed è per tale ragione che l'espressa previsione contenuta nel secondo periodo, apparentemente volta a inserire una ulteriore condizione, finisce, invece, per essere rilevata non già come una differenziazione rispetto al regime dello scorporo in una società di nuova costituzione, bensì come un correttivo volto, di fatto, a equiparare due fattispecie analoghe quanto all'oggetto dello scorporo, ma che, in assenza della previsione *ad hoc*, avrebbero generato effetti diversi posto che la società beneficiaria, in quanto preesistente, avrebbe potuto già integrare il requisito della lettera d) del comma 1 dell'articolo 87 sin dalla data dello stesso scorporo, consentendo alla società scissa, in tempi più ristretti, di beneficiare della *participation exemption* sulla plusvalenza derivante dal realizzo delle partecipazioni ricevute per effetto dello scorporo.

Ulteriore differenza tra lo scorporo in una società preesistente da quello in una società di nuova costituzione è data dalla circostanza che solo nel primo caso opera il comma 10 dell'articolo 173 del TUIR relativamente ai limiti e alle condizioni da applicare al riporto delle perdite, degli interessi passivi e delle eventuali eccedenze ACE.

Riguardo, poi, all'altro tema volto a razionalizzare la disciplina delle scissioni mediante scorporo qualora lo stesso sia effettuato da una stabile organizzazione di soggetto non residente, operante nel territorio dello Stato italiano, con il nuovo comma 15-ter.2 si integra la disciplina della scissione per scorporo in modo da applicare il principio di neutralità fiscale, contenuto nell'articolo 173 del TUIR, in buona sostanza, anche all'ipotesi in cui la società scissa sia una società residente in uno Stato appartenente all'Unione Europea oppure aderente allo Spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni e lo scorporo abbia a oggetto la propria stabile organizzazione nel territorio dello Stato, oppure un ramo d'azienda (che costituisce parte della stabile organizzazione), assegnati a una società residente di nuova costituzione o preesistente.

Al riguardo, giova ricordare che la definizione di stabile organizzazione è contenuta nell'articolo 162 del TUIR, in coerenza con quella contenuta nell'articolo 5 del Modello di Convenzione elaborato dall'OCSE. In particolare, per quanto qui di interesse, si evidenzia che è inclusa nella definizione di stabile organizzazione, contenuta nell'articolo 162 del TUIR, anche l'ipotesi espressamente elencata alla nuova lettera f-bis), del comma 2, in base alla quale configura una stabile organizzazione anche nell'ipotesi di «una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso».

Più in dettaglio, qualora le partecipazioni nella beneficiaria assegnate alla scissa siano mantenute nel patrimonio della stabile organizzazione in Italia di tale società, si ribadisce

l'applicazione delle disposizioni che erano contenute nella lettera g) del comma 15-ter, rinviando a quelle contenute ai commi 15-ter e 15-ter.1, con l'ulteriore precisazione che devono intendersi riferite alla stabile organizzazione le disposizioni riguardanti la società scissa e al fondo di dotazione della stabile organizzazione quelle riguardanti il patrimonio netto della società scissa. Tale disposizione si applica anche nelle ipotesi in cui, una società scissa residente in uno Stato appartenente all'Unione Europea (ovvero aderente allo Spazio Economico Europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni) effettui una scissione per scorporo avente a oggetto un complesso aziendale, che costituisce, nella sua interezza, la propria stabile organizzazione nel territorio dello Stato, in favore di una società residente (anche preesistente), facendo confluire le partecipazioni ricevute nella propria stabile organizzazione (definibile, come tale, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 162 del TUIR, anche a seguito della scissione operata) in luogo del complesso aziendale che, prima dell'operazione, costituiva la medesima stabile organizzazione.

Diversamente, qualora le partecipazioni nella beneficiaria assegnate alla scissa non siano mantenute nel patrimonio della sua stabile organizzazione in Italia, sono introdotte alcune regole di dettaglio finalizzate ad adattare a tale fattispecie la disciplina generale della scissione mediante scorporo. In particolare, si conferma che l'assegnazione alla società scissa di tali partecipazioni non comporta alcuna tassazione e che la società scissa non residente assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, un importo pari alla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto delle attività e quello delle passività oggetto di scorporo rilevato alla data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del codice civile. Inoltre, considerato che in tale ultima ipotesi, il patrimonio della stabile organizzazione si riduce (o si azzera, qualora lo scorporo abbia a oggetto tutte le attività e passività in esso incluse), ai fini dell'applicazione del comma 4 dell'articolo 173, il valore netto contabile delle attività e passività oggetto di scorporo deve essere rapportato, non al patrimonio netto contabile della società scissa, ma alla differenza tra gli elementi dell'attivo e del passivo effettivamente connessi alla stabile organizzazione (c.d. fondo di dotazione), quale risultante alla data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del codice civile. Ciò comporta che – qualora siano trasferite alla beneficiaria tutte le attività e passività incluse nel patrimonio della stabile organizzazione – le posizioni soggettive non connesse specificamente o per insiemi a elementi del patrimonio della stabile organizzazione saranno anch'esse integralmente trasferite alla beneficiaria (soluzione conforme a quella prevista dall'articolo 181 del TUIR per le fusioni e le "scissioni tradizionali" transfrontaliere). Per le medesime ragioni trovano applicazione le disposizioni di cui ai commi da 1 a 15-bis, a eccezione dei commi 3, 7 e 9, nonché quelle di cui al comma 15-ter, lettere b), c) e d), numero 1), o 15-ter.1, secondo periodo, a seconda che la società residente sia, rispettivamente, la società beneficiaria di nuova costituzione ovvero quella preesistente, riferendosi alla stabile organizzazione le disposizioni riguardanti la società scissa e al fondo di dotazione della stabile organizzazione quelle riguardanti il patrimonio netto della società scissa. Si pensi, a esempio, alle regole riguardanti il riporto delle perdite contenute nel comma 10 del citato articolo 173 del TUIR o, ancora, alla regola in base alla quale lo scorporo dell'intera stabile organizzazione (o ramo di essa) implica l'iscrizione delle partecipazioni ricevute in cambio da parte della scissa tra le immobilizzazioni finanziarie che eredita per le stesse partecipazioni il periodo di possesso dell'azienda oggetto di scorporo, con conseguente possibile applicazione dell'articolo 68, comma 2-bis, del TUIR in caso di successiva cessione delle stesse, al ricorrere dei requisiti previsti per la

participation exemption. Infine, nel caso di presenza nel patrimonio della stabile organizzazione di riserve in sospensione d’imposta, si introduce una regola volta, di fatto, a limitare parzialmente la portata applicativa della lettera f) del comma 15-ter – e, pertanto, della regola che stabilisce che il patrimonio netto della società beneficiaria è formato unicamente da capitale e da riserve di capitale – consentendo di utilizzare il patrimonio netto della beneficiaria per la loro ricostituzione in modo da evitare che la scissione determini irrimediabilmente il concorso di esse alla formazione del reddito della stabile organizzazione.

Con l'**articolo 7, comma 3**, si chiarisce che la riformulazione delle disposizioni sulla scissione per scorporo, come operazione di diritto interno e transfrontaliera, si applica alle scissioni effettuate dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, ossia dallo stesso periodo d’imposta di prima applicazione della disciplina fiscale della scissione mediante scorporo introdotta proprio dal richiamato decreto legislativo n. 192 del 2024.

Sul punto, giova ricordare che il decreto legislativo 19 giugno 2025, n. 88, ha apportato integrazioni e modificazioni al decreto legislativo 2 marzo 2023, n. 19, recante “Attuazione della direttiva (UE) 2019/2121 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 novembre 2019, che modifica la direttiva (UE) 2017/1132 per quanto riguarda le trasformazioni, le fusioni e le scissioni transfrontaliere” – avvalendosi, in proposito, della facoltà concessa dall’articolo 31, comma 5, della legge 24 dicembre 2012, n. 234, in virtù della quale il Governo è autorizzato ad adottare disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo n. 19 del 2023 (entrato in vigore il 22 marzo 2023), entro ventiquattro mesi dalla data della loro entrata in vigore – modificando, all’articolo 2, l’articolo 2506.1 del codice civile in materia di scissione per scorporo.

Le modifiche si sono rese necessarie in quanto – secondo quanto emerge dalla relazione illustrativa di accompagnamento al citato decreto legislativo n. 88 del 2025 – “nel caso della rielaborazione delle disposizioni sulla scissione per scorporo, come operazione di diritto interno e transfrontaliera o internazionale, costituiscono una risposta meditata alle sollecitazioni della dottrina e della prassi e “giurisprudenza” notarile”.

La relazione illustrativa di accompagnamento al citato articolo 2, inoltre, ha precisato che: “Il comma 1, alla lettera a) apporta modifiche all’articolo 2506.1 (Scissione mediante scorporo). Si prevede di sostituire il primo comma per renderne più chiaro e tecnicamente preciso il testo e quindi il contenuto. La modifica consiste nell’esplicita previsione che l’operazione di scissione mediante scorporo possa avverarsi sia quando si prevede l’assegnazione dell’intero patrimonio della scissa, sia di una parte di esso, sia quando tale assegnazione avvenga in favore di una o più società, preesistenti o di nuova costituzione.”

Stante la natura delle modifiche che, come indicato nella relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 88 del 2025, sono state effettuate al mero scopo di chiarire l’esatta portata applicativa della nuova disciplina della scissione per scorporo sin dalla sua prima entrata in vigore, anche sotto il profilo fiscale, gli interventi operati dal presente articolo non possono che derivare dalla medesima ratio costituendo, pertanto, modifiche volte a prevedere esplicitamente che la scissione per scorporo è applicabile alla beneficiaria preesistente sin dalla sua prima applicazione avvenuta a opera del decreto legislativo n. 192 del 2024.

Art. 7 – Decorrenza

La disposizione in esame reca le decorrenze degli articoli 3, 4 e 6.

CAPO III - Disposizioni in materia di fiscalità internazionale

Il CAPO III contiene disposizioni integrative e correttive di alcuni articoli del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, in materia di fiscalità internazionale.

Art. 8 - Modifiche all'articolo 4 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209

L'**articolo 8** apporta modifiche all'articolo 4 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, al fine di chiarire che le disposizioni ivi contenute riguardano esclusivamente le misure fiscali che costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e non anche quelli di carattere generale (attuazione dell'articolo 9, comma 1, lettere h) e i) della legge di delega fiscale).

Il riferimento ai soli “incentivi” – utilizzato sia nel comma 1 che nel comma 2 dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 209 del 2023 – è stato, inoltre, sostituito con il più generico riferimento a “misure fiscali” al fine di ricoprendere anche gli aiuti aventi finalità diversa (si pensi, a titolo esemplificativo, agli aiuti con finalità di ristoro concessi per i danni provocati dalle calamità naturali).

Art. 9 – Modifiche alla disciplina sull'imposizione integrativa

Con gli interventi recati dall'**articolo 9** del presente decreto si interviene sulle disposizioni contenute nel decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, riguardanti l'introduzione di un'imposizione integrativa prevista dalla direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022, al fine di garantire un livello impositivo minimo dei grandi gruppi multinazionali o nazionali di imprese, secondo l'approccio definito in ambito OCSE. Al riguardo, si ricorda che all'articolo 3, comma 1, lettera e), della legge n. 111 del 2023 sono definiti i principi internazionali e dell'Unione Europea che il Governo deve osservare nell'esercizio della delega, tra cui “recepire la direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022, seguendo altresì l'approccio comune condiviso a livello internazionale in base alla guida tecnica dell'OCSE sull'imposizione minima globale.

La modifica di cui al **comma 1, lettera g), n. 2)**, interviene sull'articolo 34, comma 5, del decreto legislativo n. 209 del 2023, recependo i chiarimenti OCSE forniti nel paragrafo 15 della Guida Amministrativa *“Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules”* del 13 gennaio 2025 (di seguito A.G. gennaio 2025) sull'articolo 9.1 delle Model Rules (o Regole GloBe). In sostanza, si aggiunge un'ulteriore fattispecie in cui trova applicazione la c.d. regola dello spegnimento (o *Switch-off Rule*) con la conseguenza che il gruppo non può avvalersi dei benefici derivanti dall'applicazione dell'imposta minima nazionale equivalente con i requisiti del porto sicuro indicati nell'allegato A, capitolo 3, del documento pubblicato dall'OCSE *“Tax Challengers Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025)”*.

La modifica contenuta nel **comma 1, lettera p), n. 2)**, invece, è finalizzata a rendere proporzionale la sanzione prevista all'articolo 51, comma 9, del decreto legislativo n. 209 del 2023, collegata all'omessa, ritardata, errata o incompleta notifica di cui al comma 4 del medesimo articolo 51.

La modifica della **lettera s)** del medesimo **comma 1** è volta ad allineare le disposizioni in esame ai chiarimenti forniti dall'OCSE nel paragrafo 11 delle citate A.G. gennaio 2025 sull'articolo 9.1 delle Model Rules, intervenendo sull'articolo 54 del decreto legislativo n. 209 del 2023.

In particolare, è inserito un secondo periodo al comma 4 dell'articolo 54 del decreto legislativo n. 209 del 2023 con il quale viene precisato che, ai fini del calcolo dell'aliquota d'imposizione effettiva di un Paese nell'esercizio transitorio e negli esercizi a esso successivi, non rilevano le imposte anticipate che originano da perdite realizzate da più di cinque esercizi precedenti la data di entrata in vigore di una imposta sul reddito delle società in un Paese che non aveva una preesistente imposta sul reddito delle società.

Le A.G. gennaio 2025 hanno anche fornito chiarimenti sulla nozione di transazioni poste in essere successivamente alla data del 30 novembre 2021, di cui all'articolo 9.1.2 delle Model Rules OCSE, e disciplinato le implicazioni ai fini delle regole applicabili nel periodo transitorio. L'introduzione dei commi da 4-bis a 4-quinquies all'articolo 54 è finalizzata a recepire tali chiarimenti. Nello specifico, l'articolo 9.1.2 delle Model Rules OCSE deve essere interpretato in maniera da includere qualsiasi tipo di accordo con le autorità governative centrali o locali, o modifica a un accordo esistente, con il quale si riconosce in maniera discrezionale al contribuente un credito d'imposta o il diritto a uno sgravio fiscale, cui questi non avrebbe avuto diritto in assenza di tale accordo o modifica.

Di conseguenza, è chiarito che nell'esercizio transitorio e negli esercizi a esso successivi non rilevano ai fini del calcolo dell'importo totale netto delle variazioni delle imposte anticipate e differite quelle variazioni che originano tali accordi o modifiche.

La modifica in esame è volta a precisare che non sono considerati gli utilizzi:

a) delle imposte anticipate collegate a un accordo concluso o modificato dopo il 30 novembre 2021, attraverso cui le autorità governative centrali o locali attribuiscono uno specifico diritto a fruire di un credito d'imposta o di altre agevolazioni fiscali sulla base della discrezionalità esercitata da tali autorità governative;

b) delle imposte anticipate collegate a un'opzione esercitata o modificata dopo il 30 novembre 2021 che incide retroattivamente sul trattamento di una operazione, ai fini della determinazione del reddito imponibile, che è stato già valutato dall'autorità fiscale di un Paese o di cui si è tenuto conto in una dichiarazione fiscale già presentata all'autorità fiscale del suddetto Paese;

c) delle imposte anticipate e delle imposte differite collegate alla differenza tra i valori contabili e i valori fiscali di attività e passività se questi valori fiscali sono stati stabiliti ai sensi della normativa riguardante l'imposta sul reddito delle società emanata da un Paese, in assenza di una preesistente imposta sul reddito delle società, dopo il 30 novembre 2021 e prima dell'esercizio transitorio.

Tuttavia, per garantire la certezza giuridica rispetto ad accordi o modifiche già intervenuti dopo il 30 novembre 2021 e prima del 18 novembre 2024, è prevista la parziale utilizzabilità delle imposte anticipate collegate a tali accordi o modifiche, nello specifico entro i limiti di due esercizi e per un totale complessivo del 20 per cento dell'importo delle imposte anticipate originariamente iscritte in bilancio e relative a ciascuna delle categorie considerate, ricalcolato alla più bassa tra l'aliquota minima d'imposta e l'aliquota d'imposta nazionale applicabile.

L'intervento del **comma 1, lettera u), n. 2)** è funzionale alla disposizione del **comma 1, lettera g), n. 2**, in quanto inserisce, al numero 33-bis) dell'allegato A del d.lgs. n. 209 del 2023, la

definizione di “imposte rilevanti semplificate” utilizzata nella nuova lettera d-bis) dell’articolo 34, comma 5, secondo periodo, del citato decreto legislativo.

In accoglimento delle osservazioni di cui alla lettera a) dei pareri resi dalla 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica e dalla VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati, sono state apportate ulteriori correzioni e modifiche di coordinamento al decreto legislativo n. 209 del 2023.

In particolare:

- la modifica di cui al **comma 1, lettera a)**, è volta a correggere un refuso contenuto nell’articolo 9, comma 3, del decreto legislativo n. 209 del 2023;
- la modifica di cui al **comma 1, lettera b)**, è finalizzata ad allineare l’articolo 12, comma 1, del decreto legislativo n. 209 del 2023 all’articolo 4, paragrafo 1, della Direttiva (UE) 2022/2523, corrispondente all’articolo 10.3.1 delle Model Rules dell’OCSE. L’intervento agisce sotto un duplice profilo: in primo luogo, sostituisce il criterio della sede dell’amministrazione con la sede di direzione e sostituisce la parola “impresa” con il termine corretto di “entità”. Il riferimento all’entità consente, infatti, di applicare i criteri di localizzazione contenuti nella disposizione in esame anche a soggetti (es. entità a controllo congiunto o *joint venture*) che non rientrano nella definizione di “impresa” contenuta nell’allegato A, numero 34), del decreto legislativo n. 209 del 2023.
- la modifica di cui al **comma 1, lettera c)** risponde all’esigenza di semplificare il testo del comma 1 dell’articolo 18 del decreto legislativo n. 209 del 2023 rendendo esplicita anche la circostanza che tra i soggetti passivi dell’imposta minima nazionale sono ricomprese le entità trasparenti apolidi costituite in base alle leggi dello Stato italiano, come ammesso nel paragrafo 118.8.1 del Commentario alla imposta minima nazionale o “*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*” (di seguito QDMTT). L’intervento è coerente, inoltre, con le disposizioni attuative recate nel decreto ministeriale emanato ai sensi del comma 9 del citato articolo 18 (DM 1° luglio 2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 9 luglio 2024, n. 159). In particolare, l’articolo 2, comma 1, del citato decreto ministeriale prevede che l’imposta minima nazionale di cui all’articolo 18 del decreto legislativo n. 209 del 2023 “*si applica alle imprese e alle entità di controllo congiunto localizzate in Italia nonché alle entità apolidi costituite in base alle legge dello Stato italiano che fanno parte di un gruppo multinazionale o nazionale (...)*”.
- il **comma 1, lettera d)** è volto a rendere più aderente l’articolo 22, comma 1, del decreto legislativo n. 209 del 2023 alle regole OCSE e alla Direttiva (UE) 2022/2523. L’intervento è coerente con l’articolo 15, paragrafo 1, della citata direttiva secondo cui l’utile o perdita contabile netta dell’esercizio corrisponde al risultato contabile netto dell’impresa di detto esercizio, calcolato in conformità ai principi contabili utilizzati dalla controllante capogruppo ai fini del bilancio consolidato, “*prima di eventuali aggiustamenti di consolidamento per eliminare le operazioni infragruppo*”.
- le modifiche di cui al **comma 1, lettere e) e f)** sono finalizzate a correggere refusi.
- le modifiche contenute nel **comma 1, lettera g), n. 1 e n. 2**, intervengono ancora una volta sull’articolo 34, comma 5, del decreto legislativo n. 209 del 2023 per recepire ulteriori chiarimenti forniti dall’OCSE. In particolare, con la prima modifica si sostituisce la lettera a) della citata disposizione per precisare che la c.d. regola dello spegnimento (*Switch-off Rule*)

si innesca quando il Paese non applica l'imposta minima nazionale equivalente alle entità trasparenti che non sono entità apolidi, come chiarito nel paragrafo 41 del Commentario “*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025)*”. Si ricorda, a questo riguardo, che le Regole GloBE hanno tenuto in considerazione il fatto che molti Paesi non possono applicare l'imposta integrativa nazionale alle entità trasparenti apolidi perché, in base alla normativa interna delle imposte sui redditi, queste non sono considerate residenti fiscali nei loro territori. Nell'ipotesi in cui il Paese non applichi l'imposta in esame alle entità trasparenti che sono entità apolidi, il Quadro Inclusivo sul BEPS ha ritenuto non necessario ricorrere alla c.d. regola dello spegnimento (*Switch-off Rule*) in considerazione del fatto che il Gruppo sarà comunque tenuto ad applicare le Regole GloBE alle suddette entità a bassa imposizione, in relazione alle quali l'imposizione minima globale verrà assicurata attraverso il prelievo dell'imposta minima integrativa (IIR) o dell'imposta minima suppletiva (UTPR). Con la seconda modifica in esame si aggiunge la lettera d-ter) nell'articolo 34, comma 5, del decreto legislativo n. 209 del 2023 per recepire la fattispecie in cui trova applicazione la c.d. regola dello spegnimento (*Switch-off Rule*) disciplinata nel capitolo 6, paragrafo 25, della Guida Amministrativa “*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), June 2024*” (di seguito A.G. giugno 2024). In sostanza, la previsione è finalizzata a escludere che il gruppo si avvalga dei benefici derivanti dall'applicazione dell'imposta minima nazionale equivalente con i requisiti del porto sicuro nel Paese che non assoggetta a tale imposta i veicoli di cartolarizzazione.

- le modifiche di cui al **comma 1, lettere h) e i)** sono finalizzate a correggere dei refusi;
- con il **comma 1, lettera l)** si sostituisce all'articolo 37 comma 1, del decreto legislativo n. 209 del 2023, il riferimento errato all'opzione di cui all'articolo 45, comma 2, con l'opzione prevista all'articolo 52, comma 2. Inoltre, si intende esplicitare la circostanza che il regime in esame può essere applicato anche in relazione alle entità a controllo congiunto (come confermato nelle Guide Amministrative OCSE sulla Global Information Return - GIR).
- con il **comma 1, lettere m), n), o), p), q) e r)** si interviene per correggere alcuni refusi, allineando le disposizioni in esame alle regole OCSE.
- l'intervento di cui al **comma 1, lettera t), n. 2)** è volto a chiarire che, ai fini dei primi cinque esercizi di esclusione dell'imposta minima integrativa e dell'imposta minima suppletiva, disciplina all'articolo 56 del decreto legislativo n. 209 del 2023 e in linea con quanto previsto nell'articolo 49, paragrafo 1, lettera b) della Direttiva (UE) 2523/2022, sussiste l'obbligo, per il gruppo nazionale, di informare l'Agenzia dell'entrate sulla data di inizio dell'esercizio in cui lo stesso gruppo rientra per la prima volta nell'ambito applicativo delle nuove regole. La modifica in esame assicura il necessario coordinamento con l'analogo obbligo rivolto, ai sensi dell'articolo 56, comma 5, del decreto legislativo n. 209 del 2023, ai gruppi multinazionali che si trovano nella fase iniziale della loro attività internazionale. La modifica di cui alla **lettera t) n. 1)** è volta, invece, a correggere un refuso.
- con il **comma 1, lettera u), numeri 1), 3) e 4)** si interviene sulle disposizioni contenute nell'allegato A del decreto legislativo n. 209 del 2023. In particolare, con le modifiche recate ai numeri 1) e 3) si correggono i refusi alla definizione, rispettivamente, di imposta minima

suppletiva equivalente di cui al numero 33) del citato allegato A e di stabile organizzazione di cui al numero 52) del medesimo allegato A. Infine, la modifica recata al numero 4) della lettera u) è funzionale alla disposizione del comma 1, lettera g) n. 2, in quanto inserisce, al numero 55-bis) dell'allegato A del decreto legislativo n. 209 del 2023, la definizione di “veicolo di cartolarizzazione” utilizzata nella nuova lettera d-ter) dell'articolo 34, comma 5, secondo periodo, del citato decreto legislativo. La definizione in esame recepisce i chiarimenti OCSE forniti nel capitolo 6, paragrafo 24, delle A.G. giugno 2024.

Articolo 10 - Sospensione di una convenzione contro le doppie imposizioni stipulata dall'Italia

La norma contenuta nell'articolo 10 dispone che, nel caso in cui uno Stato con cui l'Italia ha stipulato una convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e, ove applicabile, sul patrimonio disponga unilateralmente, al di fuori della procedura di denuncia ivi prevista, la sospensione integrale della convenzione o di talune sue clausole, la convenzione o le medesime clausole sono sospese con la medesima decorrenza anche da parte dell'Italia.

La disposizione si rende necessaria in quanto, in relazione alle recenti crisi internazionali, taluni Stati esteri hanno unilateralmente sospeso le rispettive convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con Italia: la Russia, con decreto dell'8 agosto 2023 ratificato il 19 dicembre 2023, e la Bielorussia, che con Nota Verbale del 22 marzo 2024 ha informato della sospensione temporanea, dal 1° giugno 2024 al 31 dicembre 2026, di alcuni articoli della Convenzione.

La sospensione operata da parte di tali Stati esteri ha comportato una asimmetria applicativa delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con Italia, che ha penalizzato i soggetti residenti in Italia. Ciò poiché l'Italia è stata tenuta a mantenere il riconoscimento dei benefici convenzionali, applicando le minori aliquote previste dalle rispettive convenzioni sui redditi di fonte italiana pagati a soggetti residenti in tali Paesi, mentre questi ultimi - in ragione della propria sospensione unilaterale - negano analogo trattamento sui redditi aventi fonte nei predetti Stati e pagati a soggetti residenti in Italia, ed applicano sugli stessi le aliquote più alte previste dai rispettivi ordinamenti domestici. Inoltre, la circostanza che per l'Italia le convenzioni con i predetti Paesi sono tuttora vigenti impedisce di riconoscere ai soggetti residenti in Italia, che abbiano subito le maggiori ritenute domestiche estere, il riconoscimento del credito di imposta nei limiti dell'articolo 165 del TUIR, in quanto in presenza di una convenzione contro le doppie imposizioni è possibile computare il credito per le imposte pagate all'estero ma soltanto nel limite della minore ritenuta convenzionale.

La norma dispone pertanto, con il comma 1, la sospensione delle convenzioni in argomento anche da parte dell'Italia, con la finalità di eliminare tale asimmetria applicativa. Agli effetti tributari, viene disposta l'applicazione delle ritenute alla fonte previste dall'ordinamento tributario italiano sui redditi corrisposti a soggetti residenti nello Stato estero con il quale è sospesa la convenzione. Relativamente alle ritenute alla fonte già applicate con le minori aliquote convenzionali, il pagamento della maggiore imposta dovuta in applicazione delle ritenute alla fonte previste dall'ordinamento tributario italiano non dà luogo all'applicazione di sanzioni e interessi. Per quanto riguarda, inoltre, la fruizione del credito per le imposte estere, con il comma 1, l'eventuale doppia imposizione viene eliminata alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 165 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Il carattere sinallagmatico della norma comporta che la sospensione di una convenzione da parte dell'Italia produce effetti fino al giorno di cessata sospensione della medesima convenzione da parte dello Stato estero.

Con il comma 3 si prevede che la norma non si applica nei casi di estinzione dei trattati contro le doppie imposizioni.

CAPO IV - Disposizioni in materia di basi imponibili dell'imposta sulle successioni e donazioni e dell'imposta di registro

Il CAPO IV contiene disposizioni integrative e correttive di alcuni articoli del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (TUS).

Art. 11- Modifiche alla disciplina della determinazione della base imponibile delle rendite e pensioni ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni e dell'imposta di registro

L'**articolo 11**, nel solco di criteri di delega di cui all'articolo 10 della legge n. 111 del 2023, modifica la disciplina della determinazione della base imponibile delle rendite e pensioni ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni e dell'imposta di registro.

Segnatamente, il **comma 1**, interviene sul comma 1-bis dell'articolo 17 del TUS prevedendo che il prospetto dei coefficienti allegato al TUS, da utilizzare per il calcolo del valore della rendita o pensione vitalizia e dell'usufrutto a vita ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di successione, sono variati – in ragione della modificazione della misura del saggio legale degli interessi – con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, in luogo della previsione vigente che rinvia a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Tale modifica si rende necessaria considerato che il decreto de quo non è configurabile quale atto di indirizzo politico-amministrativo, ma quale atto avente natura amministrativa, come si evince anche dai precedenti concernenti la medesima materia, emanati con decreto del Direttore generale delle finanze, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato.

Il **comma 2**, relativo alla disciplina dell'imposta di registro, interviene sul comma 5-bis dell'articolo 46 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 n. 131, concernente la determinazione del prospetto dei coefficienti allegato al TUR, da utilizzare per il calcolo del valore della rendita o pensione vitalizia e dell'usufrutto a vita ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro, per apportare modifiche analoghe a quelle illustrate a commento del comma 1.

In accoglimento dell'osservazione di cui alla lettera d) del parere della VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati, preso atto dell'entrata in vigore del testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e altri tributi indiretti (decreto legislativo 1° agosto 2025, n. 123), con il **comma 3, lettere a) e b)**, al fine di assicurare il formale coordinamento con gli interventi disposti dai commi 1 e 2, si è provveduto ad apportare analoghe modifiche agli articoli 50, comma 6, e 102, comma 2, del citato testo unico in cui sono rispettivamente confluiti l'articolo 46, comma 5-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, in materia di imposta di registro, e l'articolo 17, comma 1-bis, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, in materia di imposta sulle successioni e donazioni.

CAPO V – Modifiche in materia di Statuto dei diritti del contribuente e di adempimento collaborativo

Le disposizioni del presente capo apportano modifiche e integrazioni alla disciplina dello Statuto dei diritti del contribuente, in attuazione dei principi e criteri direttivi di cui all'articolo 4 della legge delega n. 111 del 2023. Inoltre, intervengono sulla disciplina transitoria per le istanze di ammissione al regime di adempimento collaborativo, di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 1128, presentate nei periodi di imposta 2024 e 2025.

ART. 12 - Adeguamento delle disposizioni che richiamano l'interpello probatorio

Gli interventi di cui al **comma 1, lett. a)**, e ai **commi 2 e 3** sono finalizzati ad assicurare il coordinamento normativo delle disposizioni che, nel prevedere la possibilità per i contribuenti di presentare interpello probatorio, continuano a richiamare la lettera b) dell'articolo 11 – nella quale è, ora, classificato l'interpello qualificatorio - e non invece la lettera e), nella quale è, invece, confluita, a seguito della riclassificazione delle tipologie di interpello operata dal novellato articolo 11, la nozione di interpello probatorio.

Analogamente, il **comma 1, lett. b)**, interviene sull'articolo 24-bis del TUIR che, anche dopo la riforma operata dal decreto legislativo n. 219 del 2023, continua a richiamare l'interpello probatorio previsto dalla lettera b) del comma 1 dell'articolo 11 della 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), anteriforma. Ora, invece, il novellato articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente prevede una specifica tipologia di interpello riservato alle istanze ex articolo 24-bis del TUIR, come è meglio chiarito dalla modifica.

Infine, la previsione di cui al **comma 4** stabilisce espressamente che i limiti alla legittimazione, previsti dall'articolo 11, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente, relativamente alla presentazione degli interpelli probatori (che è riservata ai soli soggetti in adempimento collaborativo e nell'ambito dell'interpello nuovi investimenti) non si applicano per gli interpelli probatori previsti dall'articolo 70-ter, commi 5 e 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di disciplina del gruppo IVA.

In particolare, nell'ambito della disciplina del gruppo IVA, la previsione di tali istanze di interpello probatorio risponde all'esigenza di rendere la disciplina domestica del gruppo IVA compatibile con l'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE. La loro presentazione è, infatti, finalizzata alla corretta perimetrazione soggettiva del Gruppo IVA, consentendo al contribuente di superare la presunzione di sussistenza del vincolo economico e/o di quello organizzativo in presenza del vincolo finanziario (cfr. articolo 70-ter, comma 5), nonché di dimostrare la ricorrenza del vincolo economico in dipendenza di operazioni di conversione di crediti in partecipazioni ai sensi dell'articolo 113, comma 1, del Tuir (cfr. articolo 70-ter, comma 6). A differenza delle altre ipotesi di interpello «probatorio», nelle quali il legislatore attribuisce, sostanzialmente, al contribuente la valutazione in merito all'opportunità di presentare l'istanza di interpello al fine di dimostrare la ricorrenza delle circostanze esimenti per l'applicazione o la disapplicazione di un determinato regime, stabilendo, al riguardo, che «il contribuente può interpellare l'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b) (ora lettera e), della legge 27 luglio 2000, n. 212» (interpello probatorio «facoltativo»), l'interpello probatorio previsto dai commi 5 e 6 dell'articolo 70-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, costituisce un'ipotesi di interpello «obbligatorio» in quanto, ai fini della perimetrazione soggettiva del Gruppo IVA, è l'unico strumento a disposizione del contribuente per fornire all'Agenzia delle entrate elementi volti a valutare l'eventuale superamento delle presunzioni di cui all'articolo 70-ter.

ART. 13 – Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente

Comma 1, lett. a)

La disposizione in esame, intervenendo sull’articolo 6-*bis*, comma 3, primo periodo, della legge 27 luglio 2000, n. 212, chiarisce che, ai fini dell’instaurazione del contraddittorio a seguito della comunicazione dello schema di atto di cui al comma 1 del medesimo articolo 6-*bis*, per la presentazione di eventuali controdeduzioni e per la richiesta di accesso agli atti è assegnato un termine non inferiore complessivamente a sessanta giorni.

Comma 1, lett. b)

La disposizione, intervenendo sull’articolo 10-*quater*, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, chiarisce che le ipotesi di autotutela obbligatoria già previste per gli atti impositivi si estendono anche agli atti sanzionatori.

Comma 1, lett. c)

Con l’eliminazione della parola “privati”, la disposizione rimuove una possibile condizione di incertezza interpretativa in ordine all’individuazione dei soggetti legittimati alla presentazione dell’istanza di consulenza giuridica, in linea con un principio di carattere generale – coerente, peraltro, con la circostanza che le richieste di chiarimenti oggetto dell’istanza di consulenza non possono riguardare una fattispecie concreta e personale relativa a un singolo contribuente – in base al quale a tale istituto accedono solo gli enti privati esponenziali di «*interessi collettivi*» in relazione a questioni legate all’interpretazione di norme tributarie che attengono alla cura o rientrano nell’ambito di tali interessi. La modifica non riduce l’ambito dei soggetti legittimati alla presentazione delle istanze di consulenza giuridica, in quanto, in linea con la prassi dell’Amministrazione finanziaria, gli enti privati che possono ricorrere a tale istituto, poiché rappresentativi di interessi generali riconducibili a una determinata platea di contribuenti, già sono richiamati espressamente dall’attuale testo dell’articolo 10-*octies* (le associazioni sindacali e di categoria, nonché gli ordini professionali).

Comma 1, lett. d)

La disposizione di cui al **comma 1, lettera d), n. 1)** aggiunge un nuovo periodo all’articolo 10-*nonies*, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) in base al quale, nei casi di utilizzo del servizio di consultazione semplificata ivi previsto, l’istanza di intervento è inammissibile se la banca dati non informa il contribuente della possibilità di presentare l’interrogatorio medesimo semplicemente il contribuente non sia in grado di dimostrare che il documento di prassi richiamato nella risposta ricevuta non fornisce una soluzione univoca al quesito interpretativo.

Inoltre, in ordine all’istituto della consultazione semplificata, la relazione illustrativa dell’articolo 10-*nonies* rinvia, per la disciplina di dettaglio dell’istituto e per le sue modalità di funzionamento, a futuri interventi normativi. Poiché la norma primaria nulla ha previsto in tal senso, si rende necessaria la modifica normativa di cui al **comma 1, lettera d), n. 2)** al fine di prevedere l’emanazione di un decreto ministeriale mediante il quale adottare sostanzialmente le disposizioni applicative dell’articolo 10-*nonies*.

In particolare, con il decreto ministeriale saranno stabilite le regole concernenti i presupposti, le modalità di presentazione, la procedura, e tutti gli aspetti concreti funzionali al corretto

funzionamento del servizio di consultazione semplificata, anche ai fini del suo coordinamento con la disciplina dell’interpello di cui al successivo articolo 11, mutuandone alcuni aspetti essenziali, quali, a esempio, la preventività; la riferibilità della questione interpretativa a una fattispecie concreta e personale relativa al contribuente istante, la chiara individuazione del dubbio interpretativo che deve riguardare l’interpretazione di disposizioni tributarie, specificamente individuate, relative a tributi di competenza dell’Agenzia delle entrate.

Comma 1, lett. e)

In ottemperanza a quanto evidenziato dalla Commissione 6⁸ (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica (osservazione di cui alla lett. e) di «*rivedere la disciplina del contributo all’istanza di interpello limitandone il pagamento alle fattispecie più complesse e subordinando l’individuazione del contributo a un Regolamento ministeriale*», è stato riformulato il comma 3 dell’articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di prevedere espressamente che il versamento del contributo è obbligatorio, a pena di inammissibilità, per la sola presentazione delle istanze di interpello particolarmente complesse.

Inoltre, viene demandato a un decreto di natura regolamentare del Ministero dell’economia e delle finanze, come richiesto dalla Commissione, il compito di individuare le modalità di corresponsione del contributo, nonché la sua misura, in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della tipologia di interpello presentata.

CAPO VI - Disposizioni in materia di riscossione

Le disposizioni del presente capo apportano modifiche e integrazioni alla disciplina in materia di riscossione in attuazione dei principi e criteri direttivi di cui all’articolo 18 della legge delega n. 111 del 2023.

Art. 14 – Disposizioni in materia di adempimento collaborativo.

In accoglimento dell’osservazione di cui alla lettera b) della VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati, la disposizione in esame introduce una disciplina transitoria per le istanze di ammissione al regime di adempimento collaborativo, di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, presentate nei periodi di imposta 2024 e 2025.

Al riguardo, si ricorda che l’articolo 7, comma 2, del citato decreto n. 128 del 2015 subordina l’ammissione al regime alla verifica del possesso, da parte del contribuente aderente, della certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale di cui al comma 1-*bis* dell’articolo 4.

Detta certificazione è rilasciata da professionisti indipendenti iscritti nell’apposito elenco tenuto dal Consiglio nazionale forense e dal Consiglio nazionale dei dotti commercialisti e degli esperti contabili, rispettivamente per gli avvocati e per i commercialisti, secondo quanto disciplinato dal decreto interministeriale 12 novembre 2024, n. 212.

Considerato che i percorsi formativi per il rilascio dell’attestazione necessaria all’iscrizione del suddetto elenco, previsti dal medesimo decreto interministeriale, non stati ancora completati dai rispettivi ordini professionali, si è reso necessario prevedere una disciplina transitoria per permettere alle imprese che hanno presentato istanza nei periodi di imposta 2024 e 2025 di poter accedere all’istituto, a condizione che la predetta certificazione venga prodotta entro un congruo termine.

A tali fini, il **comma 1** della disposizione in esame prevede che, in deroga alle disposizioni di cui all'articolo 7, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, per le domande di adesione al regime di adempimento collaborativo presentate nei periodi di imposta 2024 e 2025, l'Agenzia delle entrate, al sussistere degli altri requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla normativa vigente, procede all'ammissione dei contribuenti al regime anche in assenza della certificazione.

In tali casi, la certificazione dovrà, comunque, essere prodotta entro e non oltre il termine del 30 settembre 2026 (**comma 2**).

La mancata presentazione della certificazione entro il suddetto termine costituisce, ai sensi del **comma 3** della disposizione in esame, causa di esclusione dal regime ai sensi dell'articolo 7, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, per inosservanza degli impegni assunti.

ART. 15 - Modalità di accesso all'esercizio delle funzioni di ufficiali della riscossione)

Il **comma 1** della disposizione in esame riscrive gli articoli 42 e 43 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, che regolano la nomina, la revoca e l'autorizzazione all'esercizio delle funzioni degli ufficiali della riscossione, per aggiornarne la disciplina, mutuando anche le disposizioni recentemente introdotte dall'articolo 1, comma 793, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, relativamente ai funzionari responsabili della riscossione degli enti locali e dei soggetti affidatari dei servizi di cui all'articolo 52, comma 5, lett. b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

In particolare, il nuovo articolo 42 prevede che, ferme restando le abilitazioni già conseguite fino alla data del 31 dicembre 2024, gli ufficiali della riscossione siano nominati dal rappresentante legale dell'agente della riscossione, tra i dipendenti del medesimo agente, in base a specifiche valutazioni circa le effettive esigenze del sistema. Si prevede, inoltre, che la nomina sia subordinata al possesso di determinati requisiti, la cui individuazione è demandata a un successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Con lo stesso decreto saranno stabilite anche le modalità di revoca della nomina. Si stabilisce, inoltre, che gli ufficiali della riscossione sono autorizzati all'esercizio delle loro funzioni dal prefetto, il quale vista l'atto di nomina e può revocare in ogni momento l'autorizzazione concessa. La suddetta previsione ripropone attualizzandolo il comma 3 del vigente art. 42 del d.lgs. n. 112 del 1999.

Quanto all'articolo 43 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, ne viene riproposto il contenuto, con la precisazione che l'ufficiale della riscossione esercita le sue funzioni in tutto il territorio nazionale, coerentemente con l'attuale competenza territoriale dell'agente della riscossione.

Il **comma 2** reca disposizioni che intervengono sul testo unico in materia di versamenti e riscossione, di cui al decreto legislativo 24 marzo 2025, n. 33, al fine di allineare alla nuova disciplina di cui al modificato articolo 42 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, il corrispondente articolo 232 del medesimo testo unico. Non sussistono, invece, analoghe esigenze di allineamento con riferimento al successivo articolo 233 del testo unico, il cui contenuto risulta già coerente con quello dell'articolo 43 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, come riscritto dal comma 1 della disposizione in esame.

CAPO VII – Disposizioni in materia doganale e di accise

Art. 16 - Modifiche alle disposizioni legislative in materia doganale.

Con la sentenza n. 93, depositata il 3 luglio 2025, la Corte costituzionale ha accolto - nei termini precisati in motivazione - le questioni di legittimità sollevate dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione in relazione all'articolo 70, primo comma, del DPR 633/1972, e agli articoli 282 e 301 del DPR 43/1973, dichiarando l'illegittimità costituzionale del sistema sanzionatorio che prevede il cumulo automatico tra imposta evasa, sanzione pecuniaria e confisca obbligatoria delle merci.

Ad avviso della Corte, l'assetto normativo sopra richiamato - che a giudizio della Corte resta sproporzionato e "disallineato" - determina un cumulo sanzionatorio particolarmente gravoso, che non trova corrispettivo né nel trattamento dell'IVA interna, né nella disciplina applicabile ai dazi.

Come noto, infatti, con riferimento ai dazi, l'art. 124, paragrafo 1, lettera e), del Codice doganale dell'Unione prevede che l'obbligazione doganale si estingue quando le merci sono confiscate.

Relativamente all'IVA interna, invece, l'art.12-bis comma 2 del D.lgs. 74/2000 prevede la confisca nelle sole ipotesi in cui la condotta costituisca reato e il debito tributario non sia in corso di estinzione.

La Corte, nel richiamare il consolidato principio di proporzionalità, ha ritenuto che anche in ambito tributario – come già affermato nella propria giurisprudenza (sentenza n. 46/2023) e in quella della Corte di giustizia dell'Unione europea – in applicazione di quanto stabilito dall'art.3 della carta costituzionale e in ragione delle norme unionali, debba essere sempre garantito un adeguato rapporto tra la gravità dell'infrazione e l'entità della sanzione applicata.

La sentenza richiama, altresì, la rilevanza delle recenti riforme del sistema sanzionatorio tributario — tra cui il d.lgs. 87/2024 — orientate al perseguimento di una maggiore equità e proporzionalità. In particolare, la Corte sottolinea come la pronuncia si collochi in linea con tale processo evolutivo, contribuendo a rafforzarne i principi ispiratori.

Muovendo dalla considerazione che la norma censurata (art.70, primo comma del DPR 633/72) comporti un cumulo sanzionatorio sproporzionato in relazione sia all'art. 124 CDU, che in caso di confisca esclude la debenza dell'obbligazione doganale, sia alla disciplina dell'omesso versamento dell'IVA interna, che prevede la confisca, diretta e per equivalente, dell'importo evaso, la Corte ritiene tuttavia non del tutto eliminabile il ricorso alla misura della confisca, evidenziando che in caso contrario lo Stato, in assenza del pagamento del tributo, si troverebbe "sostanzialmente disarmato di fronte all'evasione dell'IVA all'importazione".

La necessità di non eliminare la confisca è ancora più evidente in considerazione del fatto che il diverso istituto del sequestro copre solo l'imposta evasa e non anche le sanzioni e gli altri oneri.

Ciò posto, la Consulta, ha operato una *reductio ad legitimitatem* valorizzando il comportamento del contribuente. Difatti - ha rilevato la Corte - "*Nell'ipotesi in cui l'autore dell'illecito si attiva per rimediare al mancato pagamento dell'IVA all'importazione, corrispondendo il tributo evaso, gli accessori, comprensivi degli interessi, nonché la sanzione pecuniaria, il mantenimento della misura della confisca risulta infatti sproporzionato, dal momento che lo Stato ha recuperato l'intero debito tributario e quindi viene meno anche quella funzione di garanzia che può giustificare la confisca obbligatoria.*".

Conseguentemente, in linea con quanto disposto in relazione all'IVA interna dall'art.12-bis del D.lgs. 74/2000 (sostituito, dal 01.01.2026, dall'art.87 del D.lgs. 5.11.2024 n.173), non ha ritenuto integralmente illegittima la misura della confisca della merce che costituisce oggetto della violazione,

limitandone l'applicazione ai casi in cui il contribuente non provveda al pagamento integrale dell'imposta evasa, degli accessori comprensivi degli interessi e della sanzione pecuniaria.

Nella sentenza viene, in particolare, affermato il seguente principio di diritto “*L'art. 70, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 deve quindi essere dichiarato costituzionalmente illegittimo nella parte in cui, nello stabilire che «[s]i applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine», non prevede che, in caso di applicazione dell'art. 301 del d.P.R. n. 43 del 1973, le cose che costituiscono oggetto della violazione non sono confiscate se l'obbligato provvede al pagamento integrale dell'importo evaso, degli accessori, comprensivi degli interessi, e della sanzione pecuniaria*”.

Premesso quanto sopra, la disposizione in argomento ha l'obiettivo di allineare le disposizioni nazionali complementari di cui all'allegato 1 del D.lgs. 141/2024 agli indirizzi enunciati dalla Corte nella sentenza 93/2025.

Con la **modifica del comma 7 dell'articolo 96**, tramite il rinvio all'articolo 118, comma 8, si pone come condizione, per procedere alla confisca, il mancato pagamento da parte dell'autore, nelle more del sequestro amministrativo, dei diritti dovuti, degli interessi, delle sanzioni e delle spese sostenute per la gestione delle merci sequestrate e destinate alla confisca. Infatti, il comma 7 dell'articolo 96 prevede che sia sempre ordinata la confisca amministrativa delle merci oggetto dell'illecito amministrativo nei casi di contrabbando di cui agli articoli da 78 a 81 e all'articolo 83.

Con la **modifica del comma 9 dell'articolo 96** e la conseguente eliminazione del riferimento al comma 8 del medesimo articolo, rimediando a un errore di trasposizione dell'originaria disposizione, si esclude l'applicazione delle esimenti previste dal medesimo comma 9 con riferimento ai mezzi di trasporto utilizzati per commettere la violazione che risultino adattati allo stivaggio fraudolento di merci ovvero contengano accorgimenti idonei a maggiorarne la capacità di carico o l'autonomia in difformità delle caratteristiche costruttive omologate.

La **modifica del comma 1 dell'articolo 112** è tesa ad allineare, per ciò che concerne la confisca delle merci oggetto di contrabbando, la procedura di definizione prevista dall'articolo 112 (estinzione del reato) alla previsione del nuovo comma 8 dell'articolo 118;

Con la **modifica del comma 8 dell'articolo 118**, viene stabilita la possibilità per l'autore della violazione di evitare la confisca delle merci sotto sequestro, quindi merci destinate alla confisca, provvedendo al pagamento dei diritti di confine dovuti, degli interessi, della sanzione e delle spese sostenute dall'amministrazione doganale per la gestione delle merci predette. Il pagamento di quanto dovuto avverrà nei termini che verranno fissati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli con proprio provvedimento, da adottarsi in seguito all'entrata in vigore della norma. Tale procedura non può essere esperita nei casi di confisca disposta dall'Autorità giudiziaria ovvero quando le merci destinate alla confisca sono oggetto di divieto di fabbricazione, possesso, detenzione o commercializzazione. In caso di confisca già eseguita, la modifica conferma la previsione dell'attuale comma 8 sulla possibilità da parte del trasgressore di poter richiedere all'Agenzia il riscatto delle merci confiscate in via amministrativa, previo pagamento previo pagamento del valore delle stesse, dei diritti di confine dovuti, degli interessi, delle sanzioni e delle spese sostenute per la loro gestione.

Art. 17 - Modifiche al decreto legislativo 28 marzo 2025, n. 43, recante revisione delle disposizioni in materia di accise

In accoglimento dell'osservazione di cui alla lettera e) del parere della VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati, con il comma 1, lettera a) si introducono modifiche al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, recante il testo unico delle imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (TUA).

Ciò allo scopo di perfezionare talune disposizioni ivi contenute, oggetto di modifica a opera del decreto legislativo 28 marzo 2025, n. 43, recante la riforma fiscale del sistema dell'accisa, adottato ai sensi della legge 9 agosto 2023, n. 111 (legge delega al Governo per la riforma fiscale).

In tale contesto, con il **comma 1, lettera a)**, dell'articolo in illustrazione, si intende inserire, tra i soggetti esonerati ex lege dal generale obbligo di prestare la cauzione prevista dall'articolo 5, comma 3, lettera a), del TUA, anche l'Organismo centrale di stoccaggio istituito dallo Stato italiano ai sensi della direttiva (UE) 2009/119/CE del Consiglio del 14 settembre 2009 per garantire la sicurezza degli approvvigionamenti energetici attraverso la gestione delle scorte nazionali di prodotti petroliferi. Tale intervento appare indispensabile alla luce dell'introduzione, con la suddetta riforma fiscale dell'accisa, del nuovo sistema di qualificazione dei soggetti obbligati al pagamento della medesima imposta che prevedrà l'esonero cauzionale per i soli soggetti che siano titolari di depositi fiscali. Attualmente, infatti, il predetto Organismo, pur non rivestendo la qualifica di depositario autorizzato, beneficia del suddetto esonero concesso dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli ai soggetti affidabili e di notoria solvibilità, in base a quanto previsto dal vigente articolo 5, comma 3, del TUA.

Con la modifica di cui al **comma 1, lettera b)**, viene lievemente modificato l'articolo 26, comma 8, lett. b), come sostituito dal decreto legislativo n. 43/2025, in modo da chiarire che sono soggetti obbligati al pagamento dell'accisa sul gas naturale anche coloro che acquistano, per uso proprio, gas naturale confezionato in bombole o altro recipiente da soggetti fornitori nazionali.

Con la modifica di cui al **comma 1, lettera c)**, viene integrato l'art. 26-ter del TUA, introdotto dal decreto legislativo n. 43/2025, al fine di prevedere un sistema semplificato per il versamento dell'accisa per i gestori delle reti di gasdotti nazionali che chiedessero di essere riconosciuti come soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 26, comma 9, del TUA.

Tali soggetti potranno versare tutte le rate di accisa, dovute per il primo semestre di ciascun anno, in un'unica soluzione ed entro il mese di aprile del medesimo semestre. Le predette rate avranno un eguale importo in quanto ciascuna di esse sarà determinata in misura pari all'importo dell'accisa dovuta sui quantitativi di gas naturale consumati nel mese di gennaio del medesimo semestre. Le stesse modalità saranno adottate anche per il versamento delle rate di acconto dovute per il secondo semestre di ciascun anno per il quale tutte le relative rate dovranno essere versate entro il mese di ottobre e determinate in relazione all'accisa dovuta sui quantitativi di gas naturale consumati, per uso proprio, nel mese di luglio di tale semestre. Questo sistema semplificato di pagamento trova giustificazione nella circostanza che i consumi dei gestori delle reti di gasdotti nazionali sono sostanzialmente identici in ciascun mese dell'anno e che l'esatta quantificazione degli stessi, in ossequio alle disposizioni regolatorie vigenti, potrebbe avvenire in tempi non del tutto compatibili con quelli previsti dal testo unico delle accise.

Con la modifica di cui al **comma 1, lettera d)**, dell'articolo in illustrazione, si vuole rendere la previsione di cui all'articolo 52, comma 2, lett. c), del TUA, concernente la non sottoposizione ad

accisa dell'energia elettrica “*prodotta con gruppi elettrogeni azionati dalla biomassa o da gas ottenuti dalla biomassa*”, coerente con l’analoga previsione contenuta nella lett. a) del medesimo comma 2 che prevede la non sottoposizione ad accisa dell’energia elettrica “*prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili*” a condizione che detta energia venga consumata per uso proprio dal soggetto che la produce. In tal modo, in entrambe le previsioni normative, che rispondono a una medesima ratio, viene individuata la medesima condizione necessaria al riconoscimento dell’esclusione dall’applicazione dell’accisa per l’energia elettrica prodotta.

Con il **comma 1, lettera e)**, si interviene per aggiornare il contenuto della voce “gas naturale” dell’Allegato I al TUA.

A tal proposito, occorre premettere che per l’applicazione dell’accisa sul gas naturale sono previste aliquote distinte, in relazione agli specifici impieghi (usi civili, usi industriali, uso autotrazione e uso produzione di energia elettrica) del medesimo gas; le misure di tali aliquote risultano oggi collocate, a seguito di una stratificazione degli interventi normativi succedutisi in materia, in vari provvedimenti normativi.

In particolare, con riferimento all’impiego del gas naturale in autotrazione, la corrispondente aliquota risulta ora fissata dall’ articolo 15, comma 1, lett. d), del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 mentre, con riguardo agli usi industriali del gas, la misura dell’aliquota corrispondente risulta stabilita dal DPCM 15 dicembre 1999.

Parimenti si rileva che l’individuazione degli scaglioni di consumo per il gas naturale impiegato negli usi civili con la misura delle relative aliquote di accisa è contenuta nell’articolo 2, del decreto legislativo n. 26/2007 mentre, per il gas naturale destinato a produrre elettricità, la misura della relativa aliquota di accisa è stabilita direttamente dall’Allegato I al TUA, per effetto dell’articolo 1, comma 631, lett. b), punto 5), della legge 27 dicembre 2019, n. 160. Alla luce di quanto sopra, stante l’ulteriore modifica prevista dall’articolo 2, del decreto legislativo n. 43/2025 in parola, che effettua una parziale riperimetrazione degli usi civili e degli usi industriali - sostituiti ora rispettivamente dagli usi domestici e non domestici del gas - risulta necessario aggiornare la voce “gas naturale” del predetto Allegato I al TUA, al fine di riportare organicamente, nel medesimo Allegato, tutte le aliquote di accisa vigenti sul medesimo gas in relazione ai differenti predetti impieghi. A seguito di tale intervento sistematico la misura delle aliquote di accisa attualmente applicata non subirà alcuna modifica.

CAPO VIII – Disposizioni in materia di testi unici

Il presente capo apporta modifiche di coordinamento ai testi unici in materia di sanzioni, tributi erariali minori, giustizia tributaria e di versamenti e di riscossione, adottati in attuazione dell’articolo 21 della legge delega n. 111 del 2023.

ART. 18 – Modifiche ai testi unici

In accoglimento delle osservazioni di cui alle lettere a) dei pareri della VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati e della 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica si è provveduto a correggere, all’esito di un puntuale riesame, errori di redazione del testo ovvero ad apportare modifiche di coordinamento normativo nel testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali di cui al decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173.

In particolare:

- il **comma 1, lett. a)** interviene sull'art. 6, comma 7, per attualizzare il richiamo all'art. 21 del DPR n. 602 del 1973 a seguito dell'approvazione del testo unico in materia di versamenti e di riscossione (decreto legislativo n. 33 del 2025);
- con il **comma 1, lett. b)** si modifica la sotto-rubrica dell'art. 10 in quanto il testo confluito nel citato articolo è quello dell'art. 2, comma 2-bis, del decreto legislativo n. 472 del 1997, anziché l'art. 7 del decreto-legge n. 269 del 2003;
- al **comma 1, lett. c)** viene introdotto l'art. 14-bis che prevede una ipotesi di ravvedimento speciale. L'intervento si ritiene necessario in quanto l'art. 241, comma 1, lett. ee) del testo unico in materia di versamenti e di riscossione, di cui al decreto legislativo 24 marzo 2025, n. 33, ha abrogato l'intero articolo 34 della legge 388/2000, ivi incluso il comma 4 le cui previsioni risultano ancora attuali. Pertanto, trattandosi di disposizione che integra una fattispecie di "ravvedimento speciale", la stessa viene sistematizzata con l'inserimento nel TU delle sanzioni tributarie amministrative e penali di cui al d.lgs. n. 173 del 2024;
- il **comma 1, lett. d)** interviene sull'art. 18, comma 3, per attualizzare il richiamo all'art. 15-ter del DPR n. 602 del 1973, confluito nell'art. 96 del testo unico in materia di versamenti e di riscossione di cui al decreto legislativo n. 33 del 2025 e sull'art. 18, comma 7 per attualizzare il richiamo al testo unico giustizia tributaria inserendo il riferimento al decreto legislativo n. 175 del 2024 di approvazione del suddetto testo unico;
- il **comma 1, lett. e), f), h)** ed **ee)** intervengono rispettivamente sull'art. 21, comma 2, 24, comma 3, 37, commi 3 e 8, e 98, comma 2, per aggiornare il richiamo al testo unico giustizia tributaria inserendo il riferimento al decreto legislativo n. 175 del 2024 di approvazione del suddetto testo unico;
- il **comma 1, lett. g)** interviene sull'art. 28, comma 9 per aggiornare il richiamo normativo all'art. 25, quarto comma, del DPR n. 600 del 1973 a seguito dell'approvazione del testo unico in materia di versamenti e di riscossione di cui al decreto legislativo n. 33 del 2025;
- il **comma 1, lettere i), l), m), n), o), p)** e **q)** intervengono rispettivamente sugli articoli 41, comma 1, 44, commi 1 e 2, 45, comma 1, 49, commi 1, 2 e 3, 50, comma 1, 51, comma 1, e 52, comma 3, per aggiornare i richiami normativi ivi contenuti al testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2025, n. 123;
- il **comma 1, lettera r)** abroga l'art. 53, rubricato "Violazioni in materia di uso delle macchine bollatrici" in quanto fattispecie non più attuale alla luce del riordino delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altre imposte indirette di cui al decreto legislativo n. 123 del 2025;
- con il **comma 1, lett. s)** si corregge un refuso presente nell'art. 55, comma 2 del testo unico in esame;
- il **comma 1, lettere t) e u)** intervengono rispettivamente sugli articoli 56, comma 1, e 62, comma 1 per aggiornare il richiamo al testo unico dei tributi erariali minori inserendo il riferimento al decreto legislativo n. 174 del 2024 di approvazione del suddetto testo unico;
- il **comma 1, lett. v)** elimina dal comma 2, dell'art. 63 il richiamo al terzo comma dell'art. 16 del DPR n. 605 del 1973, non più attuale, trattandosi di disposizione che ha esaurito i suoi effetti;

- il **comma 1, lett. z)** interviene sull'art. 69 per aggiornare il riferimento normativo al DPR n. 602 del 1973 a seguito dell'entrata in vigore del testo unico in materia di versamenti e di riscossione di cui al decreto legislativo n. 33 del 2025;
- il **comma 1, lett. aa)** interviene sull'art. 70, comma 3, per correggere un refuso, sostituendo la parola: "Quando", con la parola: "Qualora";
- il **comma 1, lettere bb) e cc)** intervengono, rispettivamente, sugli articoli 82 e 83 per aggiornare il riferimento normativo all'art. 15-ter del DPR n. 602 del 1973 a seguito dell'approvazione del testo unico in materia di versamenti e di riscossione di cui al decreto legislativo n. 33 del 2025;
- il **comma 1, lett. dd)** interviene sull'art. 84 per aggiornare il riferimento normativo all'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 a seguito dell'approvazione del testo unico in materia di versamenti e di riscossione di cui al decreto legislativo n. 33 del 2025.

In accoglimento delle osservazioni di cui alle lettere a) dei pareri della VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati e della 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica, si è provveduto a correggere, all'esito di un puntuale riesame, errori di redazione del testo ovvero ad apportare modifiche di coordinamento normativo nel testo unico dei tributi erariali minori di cui al decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 174 (**comma 2**).

In particolare:

- con il **comma 2), lett. a), numeri 1) e 2)** si apportano modifiche di coordinamento normativo all'art. 2 per aggiornare il testo con i riferimenti al testo unico in materia di versamenti e di riscossione di cui al decreto legislativo n. 33 del 2025 e al testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali di cui al decreto legislativo n. 173 del 2024;
- con il **comma 2, lettera a), numero 3)** si interviene inserendo all'art. 2, comma 8 un ulteriore periodo di adeguamento alla sentenza della Corte costituzionale n. 97/2013; Giova, in proposito, ricordare che il citato comma 8 dell'art. 2, ha riprodotto i contenuti dell'articolo 4, comma 2, del decreto-legge n. 16 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 44 del 2012, che, in deroga all'articolo 16 del decreto legislativo n. 68 del 2011, estende l'applicazione delle disposizioni concernenti l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, esclusi i ciclomotori su tutto il territorio nazionale. Al riguardo, atteso che la Corte costituzionale con sentenza n. 97 del 2013 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del predetto articolo 4, comma 2, del decreto-legge n. 16 del 2012, nella parte in cui si applica alla Regione siciliana, con la modifica in questione si provvede al necessario adeguamento al fine di conformare la norma in questione alla pronuncia del Giudice delle leggi.
- con il **comma 2, lett. b)** si corregge un refuso presente nell'art. 4, comma 1;
- il **comma 2, lett. c)** interviene sull'articolo 5 per attualizzare il parametro lira/euro per la determinazione dell'imposta sulle assicurazioni e correggere due refusi;
- il **comma 2, lett. d)** interviene sull'art. 6 per aggiornare il riferimento al testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali (decreto legislativo n. 173 del 2024);
- con il **comma 2, lett. e)** si correggono alcuni refusi presenti nell'art. 7, commi 3, lett. d), 4 e 5;

- il **comma 2, lett. f)** interviene sull'art. 8, comma 1, per correggere un refuso e sul comma 4, per aggiornare il riferimento al testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali (decreto legislativo n. 173 del 2024);
- con il **comma 2, lettere g), h) e i)** si correggono alcuni refusi rispettivamente presenti negli articoli 13, commi 1 e 3, 14, comma 1 e 17, comma 1;
- il **comma 2, lettere l) e m)** intervengono rispettivamente sugli articoli 20, commi 1 e 2, e 40, comma 2, per aggiornare il riferimento al testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali (decreto legislativo n. 173 del 2024);
- il **comma 2, lett. n)** interviene sull'art. 52 concernente l'abbonamento alle radioaudizioni per sopprimere il secondo periodo del comma 1, in cui è confluita la disposizione di cui all'art. 1, comma 19, della legge n. 213 del 2023 (legge di bilancio 2024). Tale ultima disposizione prevedeva una riduzione del canone RAI per il solo anno 2024 (70 euro) non rinnovata per l'anno 2025; conseguentemente, la misura del canone è automaticamente ritornata a partire dal 2025 a 90 euro per effetto dell'applicazione dell'art. 1, comma 40, della legge n. 232 del 2016 (trasfuso nell'art. 52, comma 1 del testo unico tributi erariali minori) che ha previsto, a regime, l'applicazione di tale importo a decorrere dal 2017; conseguentemente, avendo soppresso il secondo periodo del comma 1 dell'art. 52, che come sopra precisato riguarda la riduzione del suddetto canone solo per l'anno 2024, non occorre più abrogare l'art. 1, comma 19, della citata legge n. 213 del 2023 (vedi intervento di cui al **comma 2, lett. v**);
- il **comma 2, lett. o)** interviene sull'art. 53, comma 1, per attualizzare il riferimento all'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, confluito nell'art. 3, del testo unico in materia di versamenti e di riscossione di cui al decreto legislativo n. 33 del 2025;
- il **comma 2, lett. p)** interviene sull'art. 56, comma 2, per attualizzare il riferimento al regio decreto n. 639 del 1910;
- il **comma 2, lettere q) e r)** intervengono rispettivamente sugli articoli 58, comma 3 e 61, comma 2, per aggiornare il riferimento al testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali (decreto legislativo n. 173 del 2024);
- il **comma 2, lett. s)** interviene sull'art. 85, comma 4, per attualizzare i riferimenti agli articoli 3, comma 1, lett. a) e 4, quarto comma, del DPR n. 642 del 1972, confluiti nel testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti approvato con decreto legislativo 1° agosto 2025, n. 123;
- il **comma 2, lett. t)** interviene sull'art. 91, comma 1, per attualizzare il riferimento normativo all'allegato al decreto legislativo n. 347 del 1990, confluito nell'allegato 2 del testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti approvato con decreto legislativo 1° agosto 2025, n. 123;
- il **comma 2, lett. u)** interviene sull'art. 98, comma 1, per attualizzare il riferimento all'art. 6 del decreto legislativo n. 237 del 1997 confluito nell'art. 23 del testo unico in materia di versamenti e di riscossione di cui al decreto legislativo n. 33 del 2025;
- con il **comma 2, lett. v)**, si interviene sull'art. 99, comma 1, lett. f), n. 1) per abrogare l'art. 22 del regio decreto-legge n. 246 del 1938 in quanto contiene le sanzioni relative alle fattispecie indicate nell'art. 17 dello stesso regio decreto-legge abrogato dal testo unico tributi erariali minori; inoltre, avendo soppresso all'art. 52, comma 1, il secondo periodo (vedi

comma 2, lett. n) che riguardava la riduzione della misura del canone RAI valevole solo per l'anno 2024, non occorre più abrogare l'art. 1, comma 19, della legge n. 213 del 2023.

Con il **comma 3**, si apportano modifiche al testo unico della giustizia tributaria di cui al decreto legislativo n. 175 del 2024.

In accoglimento dell'osservazione di cui alla lett. a) del parere della 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica, con le **lettere a) e c)** si è provveduto ad attualizzare i richiami normativi - contenuti rispettivamente agli articoli 46, comma 1 e 65, comma 1, lett. f) e g), al DPR n. 602 del 1973 a seguito dell'approvazione del testo unico in materia di versamenti e di riscossione di cui al decreto legislativo n. 33 del 2025.

In particolare, alla **lettera b)** sono apportate modifiche all'articolo 48, in materia di competenza territoriale delle corti di giustizia di primo grado, allo scopo di adeguare la norma alla sentenza della Corte Costituzionale n. 44 del 2016 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 4, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (confluito nel comma 1 dell'articolo 48 del d.lgs. 14 novembre 2024, n. 175) nella parte in cui prevede che, per le controversie proposte nei confronti dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, è competente la commissione tributaria provinciale (ora corte di giustizia tributaria di primo grado) nella cui circoscrizione i medesimi soggetti hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale.

Inoltre, alla **lettera d)**, vengono apportate modifiche all'articolo 112 del decreto legislativo n. 175 del 2024, adeguando la disposizione in argomento alla sentenza della Corte Costituzionale n. 36 del 2025, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 58 del d.lgs. n. 546/1992 (confluito nell'articolo 112 del d.lgs. n. 175 del 2024), nella parte in cui vieta il deposito, in appello, delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti.

Infine, gli interventi di cui alla **lettera e)** si rendono necessari per ragioni di coordinamento normativo, in quanto, al n. 1), viene eliminata l'abrogazione del comma 6 dell'articolo 3 del decreto-legge 29 dicembre 2022, n. 198, già abrogato dall'articolo 1, comma 141 della legge n. 207 del 2024 mentre, al n. 2), l'abrogazione dell'articolo 18 del decreto-legge 22 giugno 2023, n. 75 viene circoscritta al comma 2, le cui disposizioni sono confluite nel decreto legislativo n. 175 del 2024.

In accoglimento delle osservazioni di cui alle lettere a) dei pareri della VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati e della 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica, si è provveduto a correggere, all'esito di un puntuale riesame, errori di *drafting* ovvero ad apportare modifiche di coordinamento con l'ordinamento vigente nel testo unico avente disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione di cui al decreto legislativo 29 luglio 2024, n. 110. Con la disposizione di cui al **comma 4** si apportano, in particolare, le correzioni al testo unico in materia di versamenti e riscossione di cui al decreto legislativo 24 marzo 2025 n. 33 di seguito illustrate:

- **articolo 6:** è stata inserita la modifica alla sotto-rubrica (**lett. a)** in quanto nella norma del T.U. sono stati inseriti solo i primi sei periodi del comma 1 dell'articolo 31 del DL n. 78 del 2010 (l'ultimo periodo è stato, inatti, trasfuso nell'art. 108, co. 8, del T.U.). La modifica non incide sulla norma abrogativa;

- **articolo 7**, comma 1: viene inserito (**lett. b**) il corretto rinvio ai riferimenti interni (articoli 33 e 34 del T.U.). La modifica non incide sulla norma abrogativa;
- **articolo 11**: è stata effettuata la modifica alla sotto-rubrica (**lett. c**) in quanto nella norma del T.U. è stato inserito solo il primo periodo del comma 11-bis dell'articolo 37 del DL 223 del 2006. La modifica incide sulla norma abrogativa (cfr. modifica alla lett. ll), comma 1, art. 241 del T.U.);
- **articolo 13**: la modifica alla sotto-rubrica (**lett. d**) si è resa opportuna per individuare puntualmente il contenuto dell'art. 22 del D.L.gs. n. 241 del 1997 effettivamente recepito nell'art. 13 del testo unico. Solo i commi da 1 a 3 sono stati recepiti nell'articolo 13 del T.U., mentre il comma 4 ha esaurito la sua efficacia. La modifica non incide sulla norma abrogativa;
- **articolo 20**: è stato inserito il corretto riferimento al testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2025, n. 123 (**lett. e**);
- **articolo 26**: sono state inserite (**lett. f**) modifiche di drafting e coordinamento con la normativa vigente con la previsione che il riversamento delle somme accreditate all'agente della riscossione alla Tesoreria dello Stato avviene secondo modalità stabilite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze;
- **articolo 32**: viene inserita (**lett. g**) la decorrenza di cui al comma 5 dell'art. 9 del D.lgs. n. 1 del 2024, collegata alle disposizioni contenute nel precedente comma 4, inserito nell'art. 32, comma 1, lett. a) del T.U. La modifica incide sulla norma abrogativa (cfr. modifica alla lett. uuu), comma 1, art. 241 del T.U.);
- **articolo 45**, comma 9: riproduce la previsione di cui all'art. 14, comma 2-*quater*, del DL n. 215 del 2023 (**lett. h**) che stabilisce l'esonero da ritenute alla fonte per le somme di importo non superiore a 300 euro corrisposte ai sensi dell'art. 36, comma 6-*quater*, del d. lgs. n. 36 del 2021, agli atleti partecipanti a manifestazioni sportive dilettantistiche per il solo periodo dal 29 febbraio al 31 dicembre 2024. In considerazione del fatto che la disposizione normativa ha cessato di avere efficacia viene abrogato il predetto comma 9, adeguando la sotto-rubrica. La modifica ha inciso sulla norma abrogativa (cfr. modifica alla lett. ttt), comma 1, art. 241 del T.U.) per salvaguardare eventuali profili gestionali non esauriti relativi alla fattispecie;
- **articolo 46**: la modifica (**lett. i**) alla sotto-rubrica si è resa opportuna per individuare puntualmente il contenuto dell'art. 25 (comma 1) della legge n. 133 del 1999 effettivamente recepito. La modifica incide sulla norma abrogativa (cfr. alla lett. cc), comma 1, art. 241 del T.U.);
- **articolo 49**: la modifica (**lett. l**) si è resa opportuna per circoscrivere il riferimento alle ritenute operate da Poste Italiane S.p.A. e banche su interessi e altri proventi corrisposti ai titolari di conti correnti e di depositi, considerato che l'articolo 32, comma 1, del T.U. contiene il riferimento ai versamenti delle diverse tipologie di ritenute sui redditi di capitale. La modifica non incide sulla norma abrogativa;
- **articolo 52**: la modifica (**lett. m**) alla sotto-rubrica si è resa opportuna per individuare puntualmente il contenuto dell'art. 1, comma 2-bis, del D.L. n. 209 del 2002 effettivamente recepito nel testo unico e che corrisponde alla sola lett. b-ter) del medesimo art. 1, comma 2-bis, considerato che le previsioni di cui alle restanti lettere a), b) e b-bis) sono da ritenersi non più efficaci. La modifica non incide sulla norma abrogativa;
- **articolo 54**: la modifica alla sotto-rubrica di cui al **n. 1), lettera n)**, relativa agli articoli 6, 7 e 11 del D.L. n. 512 del 1983 si è resa necessaria per individuare puntualmente i commi di tali

disposizioni recepiti nell'art. 54 del testo unico. Dei citati articoli 6 e 7 viene recepito soltanto il contenuto del comma 1 in quanto il successivo comma 2 contiene disposizioni che non esplicano più efficacia. La modifica non incide sulla norma abrogativa. Del citato articolo 11 vengono recepiti solo i commi 1 e 2 e la modifica incide sulla norma abrogativa (cfr. lett. i), comma 1, art. 241 del T.U.). La modifica effettuata al **n. 2**) si è resa necessaria a seguito dell'approvazione del testo unico in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2025, n. 123. La modifica di cui al **n. 3**) della medesima lett. n) si è resa opportuna per individuare i puntuali riferimenti interni del comma 12 dell'art. 54 del T.U. e non incide sulla norma abrogativa;

- **articolo 56:** la modifica (**lett. o**) si è resa opportuna per correggere i richiami ai riferimenti interni della norma. In particolare, il richiamo al comma 4 è errato. Quello corretto avrebbe dovuto essere al comma 2 (ex comma 1-bis dell'art. 27-bis del d.P.R. n. 600/1972) che, tuttavia, non fa più riferimento alla percentuale di partecipazione per l'applicazione della direttiva madre-figlia. Resta pertanto attuale soltanto il richiamo al comma 1. La modifica non incide sulla norma abrogativa;
- **articolo 72:** le modifiche alla sotto-rubrica (**lett. p**), **numeri 1) e 2)** si sono rese necessarie per individuare puntualmente il contenuto, degli articoli 11 del DL n. 76 del 2013 e dell'art. 12-quinquies del D.L. 34 del 2019, effettivamente recepito nell'articolo 72 del testo unico. In particolare, in merito alla modifica di cui al citato art. 11 del DL n. 76 del 2013, che ha comportato l'indicazione del solo comma 18, si evidenzia che la stessa non ha inciso sulla norma abrogativa. La modifica di cui al citato art. 12-quinquies del D.L. 34 del 2019 ha comportato l'indicazione alla sotto-rubrica del solo comma 4 in quanto il comma 3 non è stato trasposto nell'art. 72 del T.U. avendo esaurito la propria efficacia. Tuttavia, per salvaguardare eventuali profili gestionali non esauriti relativi alla fattispecie, quest'ultima modifica ha inciso anche sulla norma abrogativa (cfr. modifica alla lett. nnn), comma 1, art. 241 del T.U.);
- **articolo 92:** le modifiche contenute nella **lettera q**), **n. 1) e 2)** si sono rese necessarie per coordinare la disciplina dell'importo minimo iscrivibile a ruolo riferibile ai soli crediti relativi ai tributi erariali e regionali con la disciplina residuale contenuta nel successivo articolo 123;
- **articolo 108:** la modifica alla sotto-rubrica (**lett. r**) si è resa opportuna per individuare puntualmente il testo dell'art. 31, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010 di cui è stato inserito solo il settimo periodo e per indicare i commi 4 e 5 dell'art. 16 del D. Lgs. n. 110 del 2024 inseriti nei commi 6 e 7 dell'art. 108 del T.U. Le modifiche non incidono sulle norme abrogative;
- **articolo 123:** le modifiche (**lett. s**) si sono rese necessarie per assicurare la completezza della disciplina dell'importo minimo iscrivibile a ruolo per particolari tipologie di entrate, diverse da quelle di cui ai crediti erariali e regionali di cui all'articolo 92, e per coordinare la disciplina del pagamento e riscossione di somme di modesto ammontare applicabile a tutte le amministrazioni pubbliche, escluse le regioni coerentemente alla sentenza della Corte Costituzionale n. 30 del 26 gennaio 2005, con quella applicabile dagli enti locali per i tributi di propria competenza;
- **articolo 131:** la modifica (**lett. t**) si rende necessaria in quanto nel trasporre l'articolo 24 del D.lgs. 46/1999 non è stato riportato per intero l'ultimo periodo del comma 5, aggiunto dall'articolo 25, co. 1, lett. a), della legge 203/2024 (Disposizioni in materia di lavoro). La modifica non incide sulla norma abrogativa;

- **articolo 136:** la modifica (**lett. u**) si rende necessaria in quanto nel trasporre l'articolo 29 del D.lgs. 46/1999 non è stato riportato l'ultimo periodo del comma 2 aggiunto dall'articolo 25, co. 1, lett. b), della legge 203/2024. La modifica non incide sulla norma abrogativa;
- **articolo 142:** la modifica (**lett. v**) si è resa opportuna per individuare puntualmente il contenuto dell'art. 66 del D. Lgs. n. 112 del 1999 effettivamente recepito nell'art. 142 del testo unico. Dei due commi di cui si compone il citato art. 66, soltanto il comma 2 è stato trasposto nell'art. 142 del T.U. in quanto la disposizione normativa di cui al comma 1 non è più attuale. La modifica non incide sulla norma abrogativa;
- **articolo 154:** l'integrazione della lettera a), del comma 1 (**lett. z**) si rende necessaria per tenere conto del contenuto della sentenza della Corte Cost. n. 114 del 2018, nella parte in cui non si prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 dello stesso d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c. La modifica non incide sulla norma abrogativa;
- **articolo 173:** la modifica alla sotto-rubrica (**lett. aa**) si è resa opportuna per individuare puntualmente il contenuto dell'art. 74 del d.P.R. n. 602 del 1973 effettivamente recepito nel testo unico. Dei tre commi di cui si compone il citato art. 74, soltanto il comma 1 è stato trasposto, mentre i restanti commi 2 e 3 contengono previsioni implicitamente abrogate a seguito della cessazione dell'affidamento in concessione del servizio di riscossione dei tributi. La modifica non incide sulla norma abrogativa;
- **articolo 220:** le modifiche al comma 3 (**lett. bb**) ripropongono l'attualizzazione della norma originaria (articolo 23 del D.lgs. 112/1999) sostituendo il riferimento alle ragionerie provinciali dello Stato con quello alle ragionerie territoriali dello Stato;
- **articolo 238:** la modifica (**lett. cc**) si è resa necessaria poiché il richiamo all'art. 43 del T.U. deve essere limitato al solo comma 2 di quest'ultima disposizione.

In accoglimento dell'osservazione di cui alla lettera d) della VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati, al **comma 5** si è provveduto ad apportare modifiche di *drafting* oltre che di coordinamento con l'ordinamento vigente nel testo unico in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2025, n. 123.

In particolare, alla **lettera a)** è stato inserito all'articolo 15, comma 1, il riferimento alla parte I della tariffa dell'imposta di bollo e alla **lettera b)**, al fine di procedere al coordinamento della nota n. 3 dell'articolo 6 della tariffa di cui all'allegato 3, con l'articolo 5 del decreto-legge n. 269 del 2003 e con l'art. 5, comma 6, della tabella dell'imposta di bollo, si è proceduto a riformulare la predetta nota n. 3, specificando che sono soggetti all'imposta fissa di euro 16,00, da corrispondersi mediante contrassegno telematico, le delegazioni di pagamento rilasciate dalle regioni e da altri enti pubblici, a favore degli istituti di previdenza, nonché degli istituti di credito autorizzati a concedere mutui ai predetti enti.

CAPO IX – Disposizioni finali

Art. 19 – Disposizione finanziaria

La disposizione in esame reca la copertura degli oneri finanziari relativi all'articolo 10.

Art. 20 – Entrata in vigore

L’articolo in esame fissa l’entrata in vigore del presente decreto.