



NEWS

# Euroconference

Edizione di mercoledì 12 Marzo 2025

## BILANCIO

**Attività del revisore legale per prevenire la crisi d'impresa**  
di Alfonsina Pisano, Pier Luigi Sterzi

## CASI OPERATIVI

**Scissione con successiva donazione delle quote ai figli**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

**Il versamento del saldo Iva 2025**  
di Laura Mazzola

## IMPOSTE SUL REDDITO

**Nuovo regime degli impatriati: i primi chiarimenti sulla residenza estera rafforzata**  
di Francesca Benini

## PENALE TRIBUTARIO

**Giudicato penale: estensione alle imposte o limitazione alle sanzioni**  
di Angelo Ginex

## CONTROLLO

**Modello 231: strumento aziendale in costante evoluzione e al passo con la tecnologia – Cyber Risk**  
di Andrea Onori



## BILANCIO

### **Attività del revisore legale per prevenire la crisi d'impresa**

di Alfonsina Pisano, Pier Luigi Sterzi



**BILANCIO, VIGILANZA E CONTROLLI**  
Guida pratica alla redazione del bilancio e alla gestione di adempimenti e verifiche di sindaci e revisori

**IN OFFERTA PER TE € 117 + IVA 4%** anziché € 180 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**-35%**

**ABBONATI ORA**

Il 28 settembre 2024 è entrato in vigore il D.Lgs. 136/2024, vale a dire il c.d. Correttivo ter al Codice. L'articolo 7, Correttivo ter, ha apportato rilevanti modifiche all'articolo 25-octies, Codice, con il dichiarato obiettivo di rafforzare i presidi volti a consentire l'emersione della crisi d'impresa; su tale obiettivo, come noto, è del resto imperniata significativa parte della Riforma che ha portato all'introduzione del Codice.

La modifica di maggior rilievo dell'articolo 25-octies, Codice, è senz'altro rappresentata dall'estensione degli obblighi di segnalazione ivi previsti anche in capo al revisore legale. È fondamentale attenzionare che quest'obbligo va interpretato nel rispetto delle differenze tra il revisore legale e l'organo di controllo societario.

In questo contributo ci si concentrerà esclusivamente su obiettivi e obblighi utili documenti di lavoro che dovrà adottare tempestivamente il revisore legale per la segnalazione dello stato di crisi della società cliente. Si segnala che Assirevi ha pubblicato il documento n. 259 il quale tratta: "L'obbligo di segnalazione da parte del revisore di situazioni di crisi e insolvenza ai sensi dell'art. 25-octies ccii modificato dal d.lgs. N. 136/2024 ("Correttivo ter")".

#### Premessa

Prima di ogni riferimento concernente i nuovi obblighi del revisore nello scenario della segnalazione dello stato di crisi, è dovuta la seguente distinzione di compiti, tempi e modalità diverse tra collegio sindacale e revisore legale. Il collegio sindacale, quale organo di controllo interno, ha il compito di vigilare continuativamente sull'operato degli amministratori, verificando:

- l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile dell'azienda, come



- previsto dagli articoli 2403 e 2086, cod. civ., e dall'articolo 3, Codice;
- il rispetto dei principi di corretta amministrazione e delle disposizioni normative e statutarie;
  - dispone, inoltre, in caso di eventuale inerzia dell'organo amministrativo, di poteri ispettivi e di attivazione, come:
  - intervenire per impedire operazioni potenzialmente sospette o dannose per la società;
  - impugnare delibere che possano arrecare pregiudizio alla società;
  - convocare l'assemblea (articoli 2446 e 2447, cod. civ.);
  - formulare denuncia al Tribunale (articolo 2409, cod. civ.);
  - avviare azioni di responsabilità.

Il revisore, a differenza del collegio sindacale, opera sempre basandosi sulle evidenze raccolte durante la revisione e non interviene nei processi gestionali. In concreto, il soggetto incaricato della revisione legale svolge le proprie procedure di revisione in un momento successivo al compimento degli atti gestori da parte degli amministratori e, in ogni caso, al fine precipuo dell'espressione del proprio giudizio sul bilancio.

## **Prima e dopo il Correttivo ter: obiettivi, tempi e mansioni che spettano al revisore**

*Focus sulle parti più importanti del documento Assirevi n. 259*

### **1. Obiettivi principali**

Oggetto della segnalazione

- la crisi è definita come: l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici per coprire le obbligazioni nei 12 mesi successivi;
- l'insolvenza è definita come: l'incapacità di soddisfare regolarmente le obbligazioni, dimostrata da inadempimenti o altri segnali esterni;
- esclusione di *"segnali di difficoltà"*: la segnalazione deve riguardare solo situazioni concrete di crisi o insolvenza, non meri segnali preliminari (ad esempio, difficoltà gestionali non conclamate)

Tempestività della segnalazione

- limite temporale: 60 giorni dalla conoscenza della situazione di crisi o insolvenza;
- scopo: evitare segnalazioni tardive o troppo rapide, dando al revisore tempo adeguato per raccogliere elementi probativi sufficienti e analizzare la situazione

Vigilanza sulle trattative

il revisore non ha il compito di vigilare sulle trattative avviate dall'organo amministrativo per risolvere la crisi. Questo rimane una prerogativa dell'organo di controllo (ad esempio, collegio sindacale).

Il revisore deve limitarsi a verificare che tali trattative siano correttamente riflesse nel bilancio

### **2. Novità introdotte dal c.d. Correttivo ter**



Oggetto della segnalazione

- la crisi è definita come: l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici per coprire le obbligazioni nei 12 mesi successivi;
- l'insolvenza è definita come: l'incapacità di soddisfare regolarmente le obbligazioni, dimostrata da inadempimenti o altri segnali esterni;
- esclusione di "*segnali di difficoltà*": la segnalazione deve riguardare solo situazioni concrete di crisi o insolvenza, non meri segnali preliminari (ad esempio, difficoltà gestionali non conclamate)

Tempestività della segnalazione

- limite temporale: 60 giorni dalla conoscenza della situazione di crisi o insolvenza;
- scopo: evitare segnalazioni tardive o troppo rapide, dando al revisore tempo adeguato per raccogliere elementi probativi sufficienti e analizzare la situazione

Vigilanza sulle trattative

Il revisore non ha il compito di vigilare sulle trattative avviate dall'organo amministrativo per risolvere la crisi. Questo rimane una prerogativa dell'organo di controllo (ad esempio, collegio sindacale).

Il revisore deve limitarsi a verificare che tali trattative siano correttamente riflesse nel bilancio

### 3. Ruoli e responsabilità

Organo di controllo

Deve:

- monitorare l'adeguatezza degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili;
- intervenire in caso di inerzia dell'organo amministrativo, ad esempio, convocando l'assemblea per la ricapitalizzazione o liquidazione della società;
- ha un ruolo attivo nel contrastare la crisi, con poteri ispettivi e di attivazione, come denunciare irregolarità al Tribunale *ex articolo 2409, cod. civ.*

Revisore legale

Compiti principali:

- valutare se la continuità aziendale (*going concern*) è appropriata, seguendo il Principio Isa Italia 570;
- segnalare le situazioni di crisi o insolvenza sulla base degli elementi raccolti durante l'attività di revisione.

Indipendenza:

- il revisore non partecipa alla gestione aziendale, né assume decisioni operative;
- si limita a verificare e riferire fatti riscontrati nel corso delle sue attività

### 4. Procedure e valutazioni

Indicatori di crisi da monitorare

Secondo l'articolo 3, comma 4, Codice, i principali segnali di crisi includono:

- debiti per retribuzioni, scaduti da oltre 30 giorni, pari a più del



#### Modalità di segnalazione

- 50% delle retribuzioni mensili complessive;
- debiti verso fornitori, scaduti da oltre 90 giorni, di valore superiore ai debiti non scaduti;
  - esposizioni verso banche/intermediari, scadute da oltre 60 giorni, o che superano il limite degli affidamenti concessi, rappresentando almeno il 5% delle esposizioni totali;
  - debiti verso creditori pubblici qualificati: Esempi:
    - contributi Inps, scaduti da oltre 90 giorni, per un valore > 15.000 euro (imprese con dipendenti);
    - debiti Iva non versati per un importo > 5.000 euro, o superiore al 10% del volume d'affari annuo

La segnalazione deve essere:

- scritta e motivata, specificando i fatti che giustificano la valutazione di crisi/insolvenza;
- inviata con prova di ricezione, ad esempio tramite pec;
- tempestiva, con un termine massimo di 30 giorni per ricevere risposte dagli amministratori

#### 5. Formazione e modalità della segnalazione

La segnalazione deve contenere:

- la descrizione degli elementi di crisi riscontrati;
- le motivazioni del revisore sulla base delle evidenze raccolte

#### Trasmissione

Deve essere inviata anche all'organo di controllo, per agevolare un coordinamento tra i 2 soggetti

#### 6. Scambio di informazioni tra revisore legale e organo di controllo

Lo scambio di informazioni è essenziale per l'efficacia della segnalazione:

Il revisore deve informare l'organo di controllo sui segnali di crisi identificati.

L'organo di controllo può comunicare al revisore eventuali riscontri emersi durante le sue attività di vigilanza

Tematiche trattate nello scambio:

- segnalazioni di crisi da creditori pubblici qualificati;
- modifiche significative negli assetti organizzativi o nei processi gestionali

#### 7. Considerazioni finali

- equilibrio tra funzioni: revisore legale e organo di controllo devono operare rispettando i propri ruoli, senza sovrapposizioni.
- obiettivo comune: garantire che le situazioni di crisi siano segnalate tempestivamente e gestite in modo efficace dall'organo amministrativo

#### Un caso particolare: il comportamento del revisore in assenza del collegio sindacale

Nel caso in cui il revisore, in assenza del collegio sindacale, non ottenga dagli amministratori le informazioni richieste dall'articolo 3, comma 4, Codice, si delinea una situazione critica che richiede un'azione tempestiva e ponderata. L'articolo 3, comma 4, Codice, impone agli



amministratori di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi e della perdita della continuità aziendale. In questa situazione, il revisore dovrebbe:

- documentare formalmente le richieste: è fondamentale che il revisore documenti in modo dettagliato e formale tutte le richieste di informazioni fatte agli amministratori, specificando date, modalità e contenuti delle richieste;
- valutare l'impatto sulla revisione: la mancanza di informazioni potrebbe compromettere la capacità del revisore di svolgere adeguatamente il proprio lavoro. Questo aspetto va attentamente valutato alla luce dei Principi di revisione Isa Italia;
- considerare gli obblighi di segnalazione: il revisore deve valutare se la mancata fornitura di informazioni costituisca di per sé un segnale di crisi o di inadeguatezza degli assetti organizzativi, tale da giustificare una segnalazione ai sensi dell'articolo 25-octies, Codice;
- comunicare formalmente agli amministratori: il revisore dovrebbe inviare una comunicazione formale agli amministratori, evidenziando la mancata collaborazione e le possibili conseguenze in termini di impossibilità di svolgere adeguatamente l'incarico di revisione. Inoltre, sebbene il revisore non abbia il potere diretto di convocare l'assemblea dei soci, potrebbe valutare di suggerire agli amministratori di farlo, soprattutto se la situazione appare critica;
- valutare la continuità aziendale: la mancanza di informazioni potrebbe influire sulla valutazione della continuità aziendale, un aspetto cruciale del lavoro del revisore secondo il Principio di revisione Isa Italia 570;
- considerare le implicazioni sul giudizio di revisione: se la mancanza di informazioni è significativa e pervasiva, il revisore potrebbe dover considerare l'emissione di un giudizio con rilievi o l'impossibilità di esprimere un giudizio, come previsto dai Principi di revisione Isa Italia;
- valutare le dimissioni dall'incarico: in casi estremi, qualora la mancanza di informazioni renda impossibile lo svolgimento dell'incarico secondo i principi professionali, il revisore potrebbe dover considerare le dimissioni, motivandole adeguatamente.

In conclusione, il revisore, in assenza del collegio sindacale e di fronte alla mancata collaborazione degli amministratori, deve agire con estrema prudenza e professionalità. Deve documentare accuratamente ogni passo, comunicare formalmente le proprie preoccupazioni, e valutare attentamente l'impatto sulla propria capacità di svolgere l'incarico. In ultima analisi, il revisore deve essere pronto ad assumere decisioni difficili, inclusa la possibilità di dimettersi dall'incarico, se ritiene che non sussistano le condizioni per svolgere il proprio lavoro in conformità con i principi professionali e le norme di legge.

Si ricorda che nel verbale di segnalazione redatto dal revisore e inviato per pec all'amministratore, uno dei passaggi fondamentali del contenuto è il seguente:

... L'attuale situazione aziendale sia tale da configurare in uno stato di crisi d'impresa come definito



dall'articolo 2, lettera a), D.Lgs. 14/2019, con evidenti rischi anche per la prosecuzione e salvaguardia della continuità aziendale.

### **Pertanto il revisore INVITA**

L'amministratore della società xxxx Srl, assegnandoli il termine perentorio di giorni 10 (massimo 30 ma siete già in ritardo), dalla ricezione della presente comunicazione, a trasmettere quali iniziative intende intraprendere per garantire la continuità aziendale della società per i prossimi dodici mesi, fornendo i supporti oggettivi e valutativi appropriati e fornendo a questo revisore un appropriato piano di risanamento.

Il revisore, con tale segnalazione, termina la propria responsabilità circa l'evolversi dello stato di crisi della società xxxx Srl e si riserva a prendere atto dell'esito dell'informativa che riceverà da parte dell'amministratore, il quale dovrà coinvolgere i professionisti specificatamente preposti alla natura dello svolgimento totale della procedura segnalata da questo revisore.

In attesa, si resta a disposizione per ogni confronto e approfondimento.

Luogo e Data

Il revisore YYYY

### **Inadeguatezza degli assetti societari: esempi**

A titolo esemplificativo e non esaustivo, sono indicatori di inadeguatezza:

- di un assetto organizzativo:
  - l'organigramma non aggiornato che difetta dei suoi elementi essenziali;
  - l'assenza di mansionario;
  - l'inadeguata progettazione della struttura organizzativa e polarizzazione in capo a una o poche risorse umane di informazioni vitali per l'ordinaria gestione dell'impresa (ufficio amministrativo);
  - l'assenza di un sistema di gestione e monitoraggio dei principali rischi aziendali;
- di un assetto amministrativo:
  - mancata redazione di un *budget* di tesoreria;
  - mancata redazione di strumenti di natura previsionale;
  - mancata redazione di una situazione finanziaria giornaliera;
  - assenza di strumenti di *reporting*;
  - mancata redazione di un piano industriale;
- di un assetto contabile:
  - la contabilità generale non consente di rispettare i termini per la formazione del progetto di bilancio e per garantire l'informativa ai sindaci;
  - l'assenza di una procedura formalizzata di gestione e monitoraggio dei crediti da incassare;
  - l'analisi di bilancio unicamente finalizzata alla redazione della relazione sulla



- gestione;
- la mancata redazione del rendiconto finanziario.

Nel quadro normativo della definizione di cui sopra, si incarta perfettamente in maniera significativa la sentenza n. 2172/2023 della Corte di Cassazione, nella quale si evince che la Corte d'Appello di Venezia ha ritenuto atto di *mala gestio* l'acquisto del ramo d'azienda indebitato, laddove non sia accompagnato da adeguati assetti organizzativi. Gli amministratori sono stati ritenuti responsabili perché, dopo aver acquisito un ramo aziendale gravemente indebitato, non avevano dato all'impresa un assetto organizzativo in grado di generare utili; vi era stato un progressivo incremento dell'esposizione debitoria, mascherata per alcuni anni da apporti di liquidità, comunque inidonei, e da accorgimenti di bilancio (sopravvalutazione dei crediti verso clienti e delle rimanenze) artatamente effettuati per non far emergere le perdite. Ovviamente, si precisa che l'acquisizione di rami aziendali non è di per sé irragionevole, se avviene a prezzi vantaggiosi e in presenza di un piano di rilancio, il *focus*, invece, su cui si concentra la questione è la *mala gestio* degli amministratori che, pur sapendo cosa stavano acquistando e della gravità dell'indebitamento, non hanno previsto alcunché, a livello organizzativo, per rilanciare l'azienda.

## Cosa deve fare il revisore: alcuni momenti cardine per il monitoraggio 2025

### Quando viene nominato

- acquisire conoscenza dell'impresa, del contesto e dell'ambiente in cui opera, valutando contestualmente le proprie competenze per quella società potenzialmente cliente;
- valutare l'organigramma, procedure di codifica interna, valutazione e attenta analisi sul controllo di gestione e richiedere un piano scritto dalla direzione per monitorare e ovviare, eventualmente, alla mancanza degli adeguati assetti

### Inizio anno

- comunicare alla società che sarà svolto un controllo inerente alcuni punti che coinvolgono il rischio di revisione e riguardano eventuali aggiornamenti dell'organigramma;
- conferme o indagini presso la direzione sugli assetti, identificando, così, indicatori gestionali (oltre a quelli contabili, che non bastano) eventualmente da attenzionare nei vari controlli annuali

### Durante le verifiche periodiche

- pianificare i controlli contabili e prevedere singolarmente l'invio di bilanci di verifica, consentendo al revisore un'attenta analisi degli indici. Si ricorda che i bilanci, seppur di verifica, affinché siano attendibili, devono essere comunque assestati al periodo oggetto di controllo, prevedendo una situazione economica/patrimoniale a sezione contrapposte relazionata al periodo precedente, così da evidenziare uno storico sia numerico ma dal quale si desumono informazioni qualitative preziose. Il



bilancio così redatto, al fine del monitoraggio degli indizi di crisi, deve essere inviato in maniera tempestiva al revisore che effettua il controllo contabile periodico, altrimenti non avrebbe senso di esistere;

- monitorare e motivare le scelte degli amministratori;
- intensificare le verifiche e lo scambio di informazioni con tutti i consulenti della società oggetto di revisione\*

\*si precisa che il revisore, operando in maniera deontologica, appena ravvisa eventuali anomalie, la prima cosa che fa è una riunione con tutti i consulenti della società, per approfondire meglio il contesto della rilevazione e, soprattutto, le prospettive future. Dopodiché, accertato dello stato di crisi, confermato dai consulenti, invia per pec all'amministratore la segnalazione, invitandolo a rispondere entro 30 giorni al revisore, includendo nella risposta un piano strategico su come intenderà agire. Le azioni strategiche riguardano, oltre che in numeri, anche un esplicito piano di azione, soprattutto in ottica della continuità aziendale.

### **Alcuni suggerimenti operativi in caso di mancato invio tempestivo, al revisore, del bilancio infrannuale**

I 60 giorni di tempo al fine della tempestiva segnalazione del revisore, all'amministratore, di eventuali indizi di crisi, partono dal momento in cui il revisore riceve, in maniera appunto tempestiva, la documentazione richiesta da analizzare.

Dunque, qualora si ravvisasse la difficoltà a reperire in maniera tempestiva un bilancio trimestrale o comunque infrannuale, il revisore può inviare una propria carta di lavoro redatta, ai fini di ottenere documenti probativi certi e attendibili in sede di controllo, nel momento in cui, nonostante le proprie continue richieste, il cliente – nonché commercialista o contabile della società – non inviasse per tempo una situazione economica/patrimoniale, a sezione contrapposte, riclassificata – seppur in maniera provvisoria, s'intende, certamente – ma comunque assestata al periodo di riferimento.

Un esempio di verbale da far sottoscrivere al cliente in situazioni di evidente ritardo.

**Fac simile verbale da far sottoscrivere al cliente in situazioni di evidente ritardo (scarica il [fac simile](#))**

**DA REDIGERE SU CARTA INTESTATA DELLA SOCIETÀ**

### **VERBALE DI CONSEGNA DEL BILANCIO TRIMESTRALE**

Società: (Nome della Società)



Sede Legale: (Indirizzo della Società)

Partita IVA/Codice Fiscale: (Inserire Dati)

Data: (Inserire Data del Verbale)

Oggetto: Dichiarazione di consegna del bilancio trimestrale alla società di revisione ...

### **Premessa**

Il sottoscritto, (Nome e Cognome del Rappresentante Legale), in qualità di Rappresentante Legale della società (Nome della Società), con la presente:

- dichiara di consegnare in data odierna alla società di revisione xxxxxxxx, con sede legale inxxxxxxxxxx, il bilancio relativo al trimestre (specificare il trimestre);
- attesta che il bilancio consegnato è corredato dai dati comparativi del medesimo trimestre dell'esercizio precedente;
- si assume la piena responsabilità della veridicità, completezza e correttezza dei dati e delle informazioni contenute nel bilancio consegnato, così come previsto dalla normativa vigente.

Documentazione consegnata:

1. bilancio trimestrale chiuso alla data del (specificare data di chiusura);
2. dati comparativi relativi al trimestre corrispondente dell'esercizio precedente;
3. eventuali note integrative e documentazione di supporto.

### **Dichiarazione del Rappresentante Legale**

Il sottoscritto (Nome e Cognome del Rappresentante Legale), consapevole delle proprie responsabilità civili e penali in caso di dichiarazioni mendaci o incomplete, dichiara che:

- tutti i dati riportati nel bilancio trimestrale e nei documenti allegati corrispondono a quanto effettivamente registrato nella contabilità aziendale;
- i dati forniti sono completi e aggiornati, al fine di consentire una corretta e completa attività di verifica da parte della società di revisione.

Il sottoscritto (Nome e Cognome del Rappresentante Legale) dichiara, inoltre, di essere stato



debitamente informato dalla società di revisione xxxxxxxxx riguardo agli obblighi di segnalazione degli indizi di crisi d'impresa ai sensi del Decreto Legislativo 14/2019 (Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza).

In particolare, è stato evidenziato che il Decreto Legislativo 125/2024 ha rafforzato il ruolo del revisore legale, attribuendo a quest'ultimo una responsabilità centrale nella segnalazione tempestiva di eventuali indizi di crisi che possano emergere nell'esercizio delle attività di revisione.

Il sottoscritto dichiara di aver compreso la portata e le implicazioni di tali obblighi e si impegna a fornire al revisore tutte le informazioni e i documenti necessari per l'adempimento delle sue responsabilità, in ottemperanza alla normativa vigente.

**Firma del Rappresentante Legale**

(Nome e Cognome del Rappresentante Legale)

---

**Ricevuta di consegna**

La società di revisione xxxxxxxx conferma di aver ricevuto in data odierna la documentazione sopra elencata per l'avvio delle verifiche previste.

**Firma per accettazione,**

(Nome e Cognome del Referente della società di revisione/ o revisore legale)



## CASI OPERATIVI

### **Scissione con successiva donazione delle quote ai figli**

di Euroconference Centro Studi Tributari



Esperto AI

**L'Intelligenza Artificiale  
al servizio del tuo Studio**

[scopri di più >](#)



Il signor Rossi, con la moglie e i 2 figli, detiene il 100% di 2 società:

- una operativa (60% lui, 20% moglie e 10% ogni figlio) e
- una immobiliare (55% lui, 15% moglie e 15% ogni figlio).

Si vorrebbe procedere:

- 1) a una scissione della parte immobiliare della società operativa in quella immobiliare;
- 2) conferimento di tutte le quote delle 2 società ex articolo 177, comma 2, Tuir, in 2 holding che abbiano il 100% ciascuna delle 2 società in modo che successivamente possano donare il 51% e il 49% di una holding rispettivamente ai figli e viceversa il 49% e il 51% della seconda holding sempre ai figli in modo che ci sia in ciascuna holding un socio di maggioranza.

Siccome questa soluzione richiede più tempo e complessità stavo pensando di procedere nel seguente modo:

- 1) conferimento ex articolo 177, comma 2, Tuir, di tutte le quote in una holding sola;
- 2) scissione della parte immobiliare semplificata;
- 3) scissione della holding trasferendo la partecipazione (100%) in una delle 2 società in una seconda holding che sarebbe partecipata dagli stessi soci;
- 4) donazione delle quote delle 2 holding ai figli.

L'operazione può essere considerata elusiva? Inoltre, l'operazione potrebbe determinare la perdita dell'agevolazione ex articolo 177, comma 2, Tuir, perché la prima holding perderebbe il controllo della partecipazione trasferita alla seconda holding?



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



**FiscoPratico**

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



## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

### ***Il versamento del saldo Iva 2025***

di Laura Mazzola

OneDay Master

### **Regimi iva speciali: modalità particolari di applicazione dell'imposta**

[Scopri di più](#)

L'importo dovuto a **saldo dell'Iva, per il periodo di imposta 2024**, è quello indicato all'interno del rigo **VL38**, denominato "**Totale Iva dovuta**", della dichiarazione Iva annuale 2025.

Tale importo è il risultato dalla seguente operazione: **VL32 – VL34 – VL35 + VL36**, ossia:

- **Iva a debito**, di cui al rigo VL32;
- **al netto dei crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale**, di cui al rigo VL34;
- **al netto dei crediti ricevuti da società di gestione del risparmio e utilizzati in sede di dichiarazione annuale**, di cui al rigo VL35;
- **sommati gli interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale**, di cui al rigo VL36.

L'importo, se **superiore a 10,33 euro**, ossia 10 euro per effetto degli arrotondamenti effettuati all'interno della dichiarazione, deve essere riportato nel rigo **VX1**, denominato "**Iva da versare**" della dichiarazione stessa.

L'importo indicato nel rigo VX1 deve essere **versato con modello F24 entro il 17 marzo 2025** (in quanto il 16 cade di domenica), in unica soluzione, ovvero in forma **rateale**, ai sensi dell'[articolo 20, D.Lgs. 241/1997](#).

In particolare, le **rate** devono essere **versate entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza** e, in ogni caso, l'**ultima rata non può essere successiva al 16 dicembre 2025**.

Sull'importo delle rate successive alla prima, da versare entro il 17 marzo, è dovuto l'**interesse fisso pari allo 0,33% mensile**.

#### **Rateizzazione del saldo Iva**

Rata	Scadenza
Prima	17 marzo

**Interessi**

–



Seconda	16 aprile	0,33%
Terza	16 maggio	0,66%
Quarta	16 giugno	0,99%
Quinta	16 luglio	1,32%
Sesta	20 agosto	1,65%
Settima	16 settembre	1,98%
Ottava	16 ottobre	2,31%
Nona	17 novembre	2,64%
Decima	16 dicembre	2,97%

Il versamento, inoltre, può essere **differito alla scadenza prevista per il versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi**, con la **maggiorazione dello 0,40% a titolo d'interesse per ogni mese o frazione di mese successivo al 17 marzo 2025**.

Pertanto, **se il saldo è versato entro il 30 giugno 2025**, la maggiorazione da applicare risulta pari all'**1,60%**, dato dallo **0,40%** moltiplicato per i **4 mesi o frazioni di essi**.

È consentita, inoltre, la possibilità, anche con saldo Iva versato secondo le scadenze fissate per le imposte sui redditi, di eseguire il **versamento in forma rateale**.

Occorre, in questo caso:

- **maggiorare il saldo Iva dell'**1,60%**;**
- **suddividere tale importo per il numero di rate prescelte;**
- **applicare**, sulle rate successive alla prima, **interessi forfetari fissi di rateazione**.

Si evidenzia, infine, che il contribuente ha la possibilità di effettuare la **compensazione** (parziale o totale) del debito Iva con eventuali altri **crediti**.

Nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga **“a zero”**, a seguito della compensazione effettuata, **la maggiorazione dello 0,40% non è dovuta**.

Se, invece, la **compensazione è effettuata in modo parziale**, la maggiorazione dello **0,40%** deve essere computata **soltanto sulla differenza di Iva a debito**.



## IMPOSTE SUL REDDITO

### **Nuovo regime degli impatriati: i primi chiarimenti sulla residenza estera rafforzata**

di Francesca Benini

Convegno di aggiornamento

### **Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche**

Scopri di più

L'Agenzia delle entrate, con le recenti **risposte a interpello n. 41/2025** e **n. 53/2025**, ha fornito importanti chiarimenti sul **periodo di permanenza all'estero** che deve essere rispettato da parte di quei lavoratori che intendono usufruire del c.d. “*nuovo regime degli impatriati*” a seguito di trasferimenti infragruppo.

Per inquadrare meglio la questione, occorre, in primo luogo, ricapitolare la disciplina di cui all'[\*\*articolo 5, comma 1, lettera b\), D.Lgs. 209/2023\*\*](#).

Come noto, tale articolo prevede che, per poter accedere al nuovo **regime degli impatriati a decorrere dal 1° gennaio 2024**, deve essere rispettato un **periodo minimo di residenza all'estero pari a 3 anni** prima del trasferimento in Italia.

Il citato periodo, tuttavia, sempre ai sensi del citato [\*\*articolo 5, D.Lgs. 209/2023\*\*](#), è aumentato nell'ipotesi in cui la prestazione di lavoro in Italia (*post rientro*) venga **svolta in continuità con quella estera**, ossia venga svolta in favore dello stesso datore di lavoro estero o datore di lavoro appartenente allo **stesso gruppo del datore di lavoro estero**.

In questa ipotesi, infatti, il **nuovo regime degli impatriati** richiede che il contribuente abbia **risieduto all'estero per:**

- **6 periodi di imposta**, se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente allo stesso gruppo;
- **7 periodi di imposta**, se il lavoratore, prima del suo trasferimento all'estero, è stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente allo stesso gruppo.

Nell'ambito di questo contesto, l'Agenzia delle entrate, con la [\*\*risposta a interpello n. 41/2025\*\*](#), ha chiarito che il **periodo minimo di pregressa permanenza all'estero** deve essere **pari a 6 periodi di imposta**, se vi è “continuità” tra il datore estero e quello di rientro in Italia.



È questo il caso, secondo l'Agenzia delle entrate, del **lavoratore impiegato all'estero** presso la società Alfa che, a seguito del suo trasferimento in Italia, **continui a lavorare per tale società** (o per un soggetto appartenente allo stesso gruppo).

Il requisito della **residenza pregressa**, invece, in base all'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate, viene innalzato a **7 periodi di imposta**, nel caso in cui il lavoratore sia stato **impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto** (o per un soggetto appartenente allo stesso gruppo) per il quale **abbia lavorato all'estero**.

Tale ipotesi, pertanto, secondo l'Agenzia delle entrate, ricorre, riprendendo l'esempio sopra richiamato, qualora il **lavoratore abbia già lavorato in Italia per la società Alfa prima del suo trasferimento all'estero**.

Secondo l'Agenzia delle entrate, ciò che rileva, ai fini della determinazione del periodo minimo di residenza all'estero di 6 o 7 anni, è la **coincidenza tra il datore di lavoro post rientro in Italia e quello immediatamente precedente il trasferimento all'estero**.

Sulla base di tale principio, l'Agenzia delle entrate si è espressa nel senso di richiedere un **periodo minimo di residenza estera di 6 anni per un contribuente che:**

- **ha lavorato in Italia per la società Alfa negli anni 2015 e 2016;**
- **ha lavorato in Italia per la società Beta nel 2017 e 2018;**
- si è trasferito all'estero per lavorare presso la società Gamma (società appartenente allo stesso gruppo di cui faceva parte la società Alfa) negli **anni dal 2019 al 2024**;
- è tornato in Italia nel 2025 per ricominciare a lavorare per la società Alfa.

Secondo l'Agenzia delle entrate, infatti, in tale ipotesi, **non vi sarebbe coincidenza tra il datore di lavoro per il quale il contribuente è stato impiegato in Italia** nel periodo immediatamente precedente il trasferimento all'estero e quello presso il quale ha iniziato a lavorare dopo il trasferimento in Italia.

In conformità a tale conclusione, l'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 53/2025](#), si è pronunciata in merito all'ipotesi di un contribuente che:

- ha lavorato in Italia per la **società Alfa fino ad aprile 2019**;
- si è **trasferito all'estero a maggio del 2019**, continuando a lavorare per la medesima società Alfa fino a giugno 2024;
- a decorrere da quest'ultima data, ha **interrotto il suo rapporto di lavoro con Alfa**, iniziando a svolgere un'attività di lavoro autonomo;
- è tornato in Italia **nel gennaio 2025 per ricominciare a lavorare per Alfa**.

Ebbene, in relazione a tale ipotesi, l'Agenzia delle entrate ha affermato che, ai fini dell'applicazione del regime degli impatriati, il **periodo minimo di residenza all'estero che deve essere rispettato è pari a 7 periodi di imposta**. Ciò in quanto, in questo caso, vi sarebbe



**coincidenza tra il datore di lavoro** per il quale il contribuente è **stato impiegato all'estero**, nel periodo di imposta precedente il rientro in Italia, **e quello presso il quale ha iniziato a lavorare**, dopo il trasferimento nel nostro Stato. In tale ipotesi, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto di non **attribuire alcun tipo di rilevanza alla circostanza che il contribuente**, prima del rientro in Italia, **abbia interrotto il rapporto di lavoro per svolgere un'attività di lavoro autonomo**.



## PENALE TRIBUTARIO

# **Giudicato penale: estensione alle imposte o limitazione alle sanzioni**

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

## **Riforma delle sanzioni e strumenti per evitare il contenzioso e trattare con gli uffici**

Scopri di più

In tema di **efficacia delle sentenze penali nel processo tributario**, la recente novella operata dall'[articolo 1, comma 1, lettera m\), D.Lgs. 87/2024](#), ha introdotto, nel quadro normativo delineato dal D.Lgs. 74/2000, l'[articolo 21-bis](#), in vigore dal 29 giugno 2024, successivamente trasposto nell'[articolo 119, T.U. della giustizia tributaria \(D.Lgs. 175/2024\)](#), vigente dal 1° gennaio 2026.

Tenuto conto della “rubrica” utilizzata dal Legislatore e dell’inserimento nel Titolo IV del D.Lgs. 74/2000, appare evidente come l'[articolo 21-bis](#) abbia inteso disciplinare i **rapporti fra processo penale e processo tributario**, riconoscendo (alle condizioni ivi previste) **efficacia** alle **sentenze penali nel processo tributario**, compreso quello di **Cassazione**.

Soltanto per inciso, si rammenta che sull’argomento occorre richiamare, altresì, l'[articolo 654, c.p.p.](#), il quale disciplina i medesimi **rapporti fra processo penale e processo tributario**, ma attribuisce rilevanza nel processo tributario anche alla **sentenza penale irrevocabile di condanna**, richiedendo, altresì, che i **fatti materiali** oggetto di valutazione devono aver rappresentato **“l’oggetto del giudizio penale”** e devono sempre essere stati considerati **“rilevanti”** al fine della pronuncia penale.

Con riferimento all'**efficacia intertemporale** della nuova disposizione, è stato già chiarito che: *“L’art. 21-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.Lgs. n. 87 del 2024, che riconosce efficacia di giudicato nel processo tributario alla sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione, è applicabile, quale ius superveniens, anche ai casi in cui detta sentenza è divenuta irrevocabile prima della operatività di detto articolo e, alla data della sua entrata in vigore, risulta ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d’appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli è stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule di merito previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l’imputato non l’ha commesso)”* (cfr., [Cassazione n. 30814/2024](#), [n. 23570/2024](#), [n. 21584/2024](#), [n. 23609/2024](#), [n. 1021/2025](#)).

In tale contesto, già di per sé foriero di **molteplici dubbi applicativi**, non può non segnalarsi il



recentissimo intervento dell'**ordinanza interlocutoria n. 5714/2025** della Corte di cassazione.

Nello specifico, la Sezione Tributaria della Suprema Corte ha disposto, ai sensi dell'[\*\*articolo 374, comma 2, c.p.c.\*\*](#), la trasmissione del ricorso alla Prima Presidente per l'eventuale assegnazione alle SS.UU. delle **questioni** concernenti l'**ambito di efficacia** dell'[\*\*articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000\*\*](#):

- sia in relazione **all'estensione, anche al rapporto impositivo – ovvero alla limitazione alla sola parte sanzionatoria** – degli effetti della sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario (emessa ad esito del dibattimento con la formula “*perché il fatto non sussiste*”);
- sia in ordine all'applicabilità della nuova disciplina all'ipotesi di assoluzione con la formula prevista dall'[\*\*articolo 530, comma 2, c.p.p.\*\*](#).

In relazione al primo aspetto, è d'uopo evidenziare che, in seno alla Corte di Cassazione, a un **primo orientamento**, secondo il quale l'[\*\*articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000\*\*](#), riguarderebbe **l'imposta**, e quindi la decisione del giudice tributario sulla sussistenza del presupposto impositivo (cfr., [\*\*Cassazione n. 23570/2024, n. 23609/2024, n. 21584/2024\*\*](#), n. 30675/2024, [\*\*n. 30814/2024\*\*](#) e, da ultime, n. 936/2025 e [\*\*n. 1021/2025\*\*](#)), ha fatto seguito la **diversa tesi** che, invece, limita il campo applicativo della disposizione citata **esclusivamente al trattamento sanzionatorio** (cfr., [\*\*Cassazione n. 3800/2025, Cassazione n. 4916/2025, Cassazione n. 4921/2025, Cassazione n. 4924/2025 e Cassazione n. 4935/2025\*\*](#)).

Con riferimento al secondo profilo, allo stesso modo, non vi è convergenza di orientamento in ordine alla **rilevanza nel giudizio tributario** delle **sentenze penali di assoluzione** pronunziate ai sensi dell'[\*\*articolo 530, comma 2, c.p.p.\*\*](#), e cioè della **rilevanza nel processo tributario del giudicato penale** di assoluzione in ipotesi di **prova mancante, insufficiente o carente** (cfr., in senso positivo, seppure in forma inespresa, [\*\*Cassazione n. 23570/2024 e n. 23609/2024\*\*](#)). Il *discrimen* si fonderebbe sul **maggior approfondimento istruttorio** che caratterizza il **processo penale** rispetto a quello civile (e tributario) nonché sulla possibilità, propria del processo penale, di **ricostruire la situazione fattuale con estrema certezza**.

In definitiva, appare evidente come entrambe le **questioni** assumano notevole **rilevanza** per la portata dei **principi** ad esse sottesi, per cui l'auspicio è che le Sezioni Unite intervengano nel senso di **dare compiutezza alle finalità per le quali le citate modifiche sono state introdotte** (quindi, confermando che l'ambito di efficacia del giudicato penale risulta esteso al rapporto impositivo; **dubbi sussistono**, invece, **nel caso di contraddittorietà o mancanza della prova**).



## CONTROLLO

---

### **Modello 231: strumento aziendale in costante evoluzione e al passo con la tecnologia – Cyber Risk**

di Andrea Onori

Il **Modello 231** è uno strumento aziendale strategico in continua evoluzione e non può che essere così.

Un modello di gestione e organizzazione aziendale deve essere al **passo con i tempi** e, non di meno, al passo con **l'evoluzione tecnologica**.

I modelli di organizzazione e gestione, in ambito di responsabilità amministrativa di impresa, devono tener conto di quelli che sono i **maggiori rischi che le aziende si trovano ad affrontare**.

L’**“Allianz Risk Barometer”**, pubblicato a gennaio 2025, ha identificato i **principali rischi aziendali per il 2025**.

La **criminalità informatica**, le **interruzioni della rete e dei servizi IT**, i *malware/ransomware* e le violazioni dei dati sono i **maggiori rischi** ai quali le aziende sono esposte.

Anche la circolare Assonime n. 1/2025 evidenzia come “*nell’attuale contesto socio-economico, caratterizzato da un’intensa digitalizzazione, il rischio cyber costituisce una minaccia crescente per le imprese di ogni dimensione, natura e settore. L’incremento della connettività insieme alla progressiva diffusione del cloud, dell’IOT e, da ultimo, dell’intelligenza artificiale, se da una parte, ha apportato benefici in termini di efficienza e innovazione, dall’altra, espone sempre di più le imprese a nuove vulnerabilità e rischi, come la perdita di dati sensibili, furti di proprietà intellettuale, svariate tipologie di frodi e interruzioni dell’attività, che possono avere impatti disastrosi non solo sul piano economico e legale, ma anche in termini reputazionali*”.

Nella **seconda metà del 2024**, dapprima con la L. 90/2024 e successivamente con il D.Lgs. 138/2024, sono stati introdotti provvedimenti che hanno aumentato gli **obblighi di attenzione da parte delle imprese in ambito di Cyber Security**.

Con la prima sono state introdotte disposizioni rilevanti in materia di cybersicurezza e di reati informatici:

- è stato introdotto il nuovo reato di “**estorsione informatica**” ([articolo 629, comma 3, c.p.](#)), con il conseguente ampliamento dei reati presupposto di cui al D.Lgs. 231/2001;



- è stato introdotto nel [codice penale l'articolo 635-1](#) rubricato “*Detenzione, diffusione e installazione abusiva di apparecchiature, dispositivi o programmi informatici diretti a danneggiare o interrompere un sistema informatico o telematico*”.

Come seguito di tali modifiche, nello specifico, l'[articolo 20, L. 90/2024](#), ha apportato modifiche all'[articolo 24-bis, D.Lgs. 231/2001](#), inserendo all'interno dello stesso:

1. il **reato di estorsione informatica**; e
2. il nuovo reato di cui all'[articolo 635-quater.1, c.p.](#);

facendoli, pertanto, entrare tra quelli rilevanti ai fini della **prevenzione della responsabilità amministrativa d'impresa**.

Lo stesso [articolo 20, L. 90/2024](#), interviene anche nell'ambito delle **sanzioni pecuniarie**.

Viene previsto un considerevole **incremento delle quote** (sanzioni):

1. *da duecento a settecento quote*, per la commissione dei delitti informatici presupposto di cui all'[articolo 24-bis, comma 1, D.Lgs. 231/2001](#);
2. *fino a quattrocento quote*, per i delitti di “*Detenzione, diffusione e installazione abusiva di apparecchiature, codici e altri mezzi atti all'accesso a sistemi informatici o telematici*” e “*Detenzione, diffusione e installazione abusiva di apparecchiature, dispositivi o programmi informatici diretti a danneggiare o interrompere un sistema informatico o telematico*”;
3. *da trecento a ottocento quote*, per il nuovo reato di estorsione informatica in cui gli altri delitti informatici (o la minaccia di compierli) fungono da strumento per mettere in atto la tipica fattispecie estorsiva.

Con il D.Lgs. 138/2024 è stata **recepita la Direttiva UE 2022/2555 (NIS 2)** che incrementa ulteriormente gli obblighi in ambito di *Cyber Security* sia per le **aziende del settore privato che pubblico** in ambiti considerati critici e ad alta criticità.

L'introduzione degli obblighi previsti dalla NIS 2, assieme alla **conseguente implementazione dei Modelli di gestione della cybersecurity**, portano al conseguente aggiornamento e adeguamento del Modello di Organizzazione e Gestione alla luce delle modifiche apportate in tema di reati informatici a cura della L. 90/2024 di cui si è parlato sopra.

Il Modello 231 deve prevedere, **in ambito di sicurezza informatica**:

1. **procedure, politiche e controlli**: l'ente deve implementare politiche, procedure e controlli tecnici adeguati a mitigare i rischi informatici. L'Organismo di vigilanza (OdV) deve eseguire controlli periodici sulle misure di cybersecurity aziendali adottate;
2. **procedure per gestione degli incidenti**: la Direttiva NIS 2 prevede protocolli specifici per la notifica degli incidenti relativi alla **sicurezza informatica** nel modo più rapido e tempestivo possibile. L'azienda deve adottare un **approccio strutturato** per



**l'identificazione, l'analisi e la gestione dei rischi** L'OdV deve assicurarsi che l'azienda abbia adottato tali procedure e protocolli interni, nonché dovrà monitorarne il loro rispetto;

3. **documentazione e controllo:** l'azienda deve predisporre la documentazione richiesta dalla NIS 2 e l'OdV deve verificare che tutta la **documentazione richiesta sia presente, aggiornata e conforme** ai requisiti normativi;
4. **aggiornamento continuo, formazione e sensibilizzazione:** gli organi di amministrazione e gli organi direttivi sono tenuti a seguire una formazione in materia di sicurezza informatica, nonché promuovono una formazione periodica ai loro dipendenti al fine di individuare i rischi e valutare le pratiche di gestione degli stessi. L'OdV dovrà **aggiornare periodicamente il Modello 231 per mantenere adeguata la protezione dell'azienda** contro i *Cyber Risks*, nonché dovrà vigilare affinché il personale sia adeguatamente formato sui temi della sicurezza informatica e sui protocolli da seguire in caso di incidenti.

Anche l'attività dell'Organismo di Vigilanza è condizionata dalle **modifiche introdotte dai provvedimenti relativi alla Cyber Security**, dovendo ampliare le proprie funzioni al fine di includere il **monitoraggio alla conformità della Direttiva NIS 2**.

Dovrà anche verificare:

- l'avvenuta **registrazione obbligatoria sulla piattaforma** dell'Agenzia per la cybersicurezza nazionale (ACN);
- la **nomina del Responsabile della sicurezza informatica** e del **Responsabile degli adempimenti** per la conformità alla NIS;
- che il **MOG 231 includa la sicurezza informatica**, nonché la **prevenzione del Cyber Risk** come parte integrante della prevenzione di reati informatici;
- la **corretta e costante collaborazione con i responsabili della sicurezza informatica**;
- la **predisposizione di idonei flussi informativi** per la tempestiva notifica di incidenti per una corretta e adeguata gestione degli incidenti informatici;
- che i **responsabili aziendali coinvolti siano formati e rispettino le tempistiche previste**.