



NEWS

# Euroconference

Edizione di mercoledì 25 Giugno 2025

## RISCOSSIONE

[Iva rimborsabile per le opere su beni di terzi](#)

di **Marco Peirolo**

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

[Contributi Inps e quadro RR](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

## BILANCIO

[In consultazione gli emendamenti Oic sulla rilevazione dell'acquisto di beni con opzione di rivendita](#)

di **Fabio Landuzzi**

## IMPOSTE SUL REDDITO

[Rimborsi chilometrici sempre rilevanti nella determinazione del reddito di lavoro autonomo?](#)

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

## IMPOSTE SUL REDDITO

[La prova della convivenza ai fini della detraibilità delle spese edilizie](#)

di **Silvio Rivetti**

## OSSERVATORIO IMPRESE E PROFESSIONI

[Retribuzioni differite e mobilità internazionale: verso una svolta nella tassazione dei bonus cross-border?](#)

di **Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda**

**RISCOSSIONE*****Iva rimborsabile per le opere su beni di terzi***di **Marco Peirola**

Rivista **AI Edition** - Integrata con l'**Intelligenza Artificiale**

**ACCERTAMENTO  
E CONTENZIOSO**

**IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4%** anziché € 210 + 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

L'articolo 30, comma 2, lettera c), D.P.R. 633/1972 prevede che il contribuente può chiedere, in tutto o in parte, il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a 2.582,28 euro, all'atto della presentazione della dichiarazione Iva, limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili.

Tale previsione è stata interpretata dalla prassi amministrativa escludendo il diritto di rimborso dell'Iva assolta sulle spese di miglioria sostenute in relazione a beni di proprietà altrui<sup>[1]</sup>.

Da ultimo, tuttavia, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 20/E/2025, adeguandosi alla sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 13162/2024, ha mutato orientamento, ritenendo sufficiente, ai fini del rimborso, che il bene presenti un nesso di strumentalità con l'attività svolta.

**Orientamento iniziale della prassi amministrativa**

In relazione alla previsione dell'articolo 30, comma 2, lettera c), D.P.R. 633/1972, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che *“non può essere riconosciuto il diritto al rimborso dell'Iva assolta sulle spese per la realizzazione, su immobili concessi in uso o comodato, di opere inseparabili dai beni cui accedono, poiché “l'opera eseguita non è di proprietà del soggetto che l'ha realizzata giacché in base ai principi civilistici accede ad un immobile di proprietà altrui. Di conseguenza, non può essere iscritta nel bilancio come bene ammortizzabile proprio del soggetto che l'ha effettuata. Tali beni, in quanto non ammortizzabili, non rientrano quindi nella previsione normativa di cui alla lettera c) del comma 3 del citato articolo 30”.*

In particolare, con la risoluzione n. 179/E/2005, confermata dalla risposta a interpello n. 861/E/2021, l'Agenzia delle entrate, pur riconoscendo il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sulle spese di miglioramento, trasformazione e ampliamento su beni di proprietà altrui, utilizzati nell'attività d'impresa o di lavoro autonomo, in merito alla rimborsabilità di detta

imposta ha precisato che *“le spese incrementative su beni di terzi sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce “altre immobilizzazioni immateriali” qualora le opere realizzate non siano separabili dai beni di terzi cui accedono, ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità. Tali spese sono disciplinate, ai fini della deducibilità fiscale, dal terzo comma dell’articolo 108 del testo unico delle imposte sui redditi (Tuir), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 settembre 1986, n. 917, il quale dispone che “le altre spese relative a più esercizi (...) sono deducibili nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio”*”.

Si è ritenuto, pertanto, che *“le spese per il miglioramento, trasformazione od ampliamento di beni di terzi concessi in uso o comodato, qualora si estrinsechino in opere non suscettibili di autonoma utilizzabilità, non siano iscrivibili tra le immobilizzazioni materiali, non potendo le opere realizzate essere rimosse al termine del periodo di utilizzo. Benché le spese in esame siano iscritte in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali, come precisato con la circolare n. 27/E del 31 maggio 2005, «dal punto di vista fiscale non possono essere considerate “beni” (della specie “beni immateriali”) cui si renda applicabile la disciplina degli ammortamenti e della deduzione extracontabile di cui rispettivamente agli articoli 103 e 109 del Tuir. Le stesse costituiscono, invero, oneri pluriennali e più precisamente spese relativi a più esercizi di cui al comma 3 dell’articolo 108”*”.

Sulla base di tale qualificazione, prima della sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 13162/2024, non poteva riconoscersi *“il diritto al rimborso dell’Iva assolta sulle spese per la realizzazione, su immobili concessi in uso o comodato, di opere inseparabili dai beni cui accedono. L’opera eseguita, infatti, non è di proprietà del soggetto che l’ha realizzata, giacché in base ai principi civilistici accede ad un immobile di proprietà altrui. Di conseguenza, non può essere iscritta nel bilancio come bene ammortizzabile proprio del soggetto che l’ha effettuata. Tali beni, in quanto non ammortizzabili, non rientrano quindi nella previsione normativa di cui alla lettera c), comma 3, del citato articolo 30”*.

### **Individuazione dei beni ammortizzabili ai fini del rimborso**

Per prassi consolidata, i beni ammortizzabili sono individuati facendo riferimento alle norme previste per le imposte sui redditi<sup>[2]</sup>.

In linea generale, in base agli articoli 102 e 103, Tuir, riguardanti – rispettivamente – i beni materiali e quelli immateriali, *“sono considerati ammortizzabili esclusivamente i beni strumentali, ossia quei beni che vengono utilizzati nel ciclo produttivo direttamente dall’imprenditore che ne ha il possesso a titolo di proprietà o altro diritto reale”*.

Il richiamo alle disposizioni del Tuir in materia di ammortamento ha valenza esclusivamente per la qualificazione del bene in relazione al quale è possibile chiedere il rimborso dell’Iva assolta al momento dell’acquisto, a nulla rilevando la circostanza che il relativo costo sia effettivamente sottoposto ad ammortamento da parte del proprietario<sup>[3]</sup>. In altri termini, ai fini del rimborso, occorre che il bene sia *“ammortizzabile”*, cioè suscettibile di essere sottoposto ad

ammortamento.

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il terreno edificabile non è qualificabile tra i beni assoggettabili alla procedura di ammortamento, per cui il diritto al rimborso – per ciò che riguarda l'Iva relativa al corrispettivo per l'acquisto del terreno – non può essere riconosciuto in considerazione del fatto che tale bene, in quanto non ammortizzabile, non rientra nella previsione normativa di cui agli articoli 30, comma 2, lettera c), e 38-*bis*, comma 2, D.P.R. 633/1972<sup>[4]</sup>.

Il divieto di rimborso dell'Iva relativa ai terreni si riflette anche sull'acquisto dei fabbricati sovrastanti, tenuto conto che l'imposta rimborsabile ai sensi degli articoli 30, comma 2, lettera c), e 38-*bis*, comma 2, D.P.R. 633/1972, nel caso di acquisto di fabbricati, deve essere ridotta per l'importo riferibile al costo (non ammortizzabile) dell'area occupata dalla costruzione e di quella che ne costituisce pertinenza<sup>[5]</sup>.

Acconti relativi  
all'acquisto di beni  
ammortizzabili

In linea generale, gli acconti di prezzo costituiscono un elemento rilevante nella formazione dell'accordo negoziale, il cui oggetto risiede nel trasferimento della proprietà di beni ammortizzabili. Infatti, i pagamenti in acconto e a saldo, effettuati nel tempo, sono finalizzati all'acquisizione di beni strumentali. Al riguardo, si osserva che l'articolo 6, comma 3, D.P.R. 633/1972 stabilisce, per l'ipotesi di pagamenti in acconto, che l'operazione, agli effetti dell'Iva, si considera effettuata all'atto del pagamento dell'acconto, sia pure limitatamente all'importo corrisposto. Pertanto, è stato chiarito che l'Iva corrisposta sulle fatture d'acconto per gli acquisti di beni ammortizzabili rientra nella fattispecie disciplinata dagli articoli 30, comma 2, lettera c), e 38-*bis*, comma 2, D.P.R. 633/1972 e, quindi, è oggetto di rimborso annuale o infrannuale. Del resto, una conclusione differente rispetto a quella prospettata darebbe rilevanza soltanto alle fatture emesse a saldo, con la conseguenza che tali disposizioni potrebbero risultare inapplicabili per le imprese che effettuano acquisti di beni ammortizzabili secondo le citate modalità di pagamento in acconto e a saldo<sup>[6]</sup>.

Acconti relativi agli  
stati di avanzamento  
lavori per beni  
ammortizzabili  
acquisiti in esecuzione  
di contratti d'appalto

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, nella locuzione "*acquisto*", va compreso ogni atto che faccia acquisire la disponibilità del bene, e, quindi, anche la realizzazione dei beni ammortizzabili mediante contratti d'appalto. Inoltre, ai fini del rimborso Iva, sono da comprendere fra i beni ammortizzabili non solo i beni per i quali la procedura di ammortamento è immediatamente attuabile, come nel caso di acquisto di un prodotto finito, ma anche i beni per i quali la procedura è potenzialmente attuabile, nel senso che sarà applicabile all'atto della completa realizzazione, sempreché gli stessi beni siano, poi, destinati a essere utilizzati per effettuare operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione<sup>[7]</sup>. Di conseguenza, può essere chiesto il rimborso anche per l'Iva corrisposta

Contratto preliminare di vendita di un bene ammortizzabile

con le fatture di acconto emesse in relazione agli stati di avanzamento lavori eseguiti, nell'ambito dei contratti d'appalto, per la realizzazione di beni ammortizzabili<sup>[8]</sup>.

Mediante il contratto preliminare, di cui all'articolo 1351, cod. civ., una o entrambe le parti si obbligano alla stipula di un successivo contratto, detto definitivo. Con il contratto preliminare concernente la cessione di un bene, quindi, le parti costituiscono immediatamente un vincolo obbligatorio in ordine, riservando a un successivo atto la creazione del titolo costitutivo dell'effetto reale del trasferimento della proprietà.

Nelle ipotesi di stipula di un contratto preliminare di vendita di un bene ammortizzabile, il promissario acquirente non acquisisce la titolarità del bene, giacché anche nell'ipotesi di preliminare a effetti anticipati – in base al quale le parti convengono l'anticipata esecuzione delle obbligazioni nascenti dal contratto definitivo, quale ad esempio la consegna immediata della cosa al promissario acquirente – l'effetto traslativo non s'è ancora verificato, sicché la relazione del promissario acquirente con la cosa va qualificata come semplice detenzione<sup>[9]</sup>.

Pertanto, è stato chiarito che, con la stipula del contratto preliminare, non si realizza il presupposto dell'acquisto del bene di cui agli articoli 30, comma 2, lettera c), e 38-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972, con la conseguenza che l'imposta assolta sull'acconto del corrispettivo, pagato in sede di preliminare, non è rimborsabile<sup>[10]</sup>.

## **Evoluzione della giurisprudenza di legittimità**

Il descritto orientamento della prassi amministrativa in merito al divieto di rimborso dell'Iva relativa alle spese di miglioria su beni di proprietà altrui non è stato sempre confermato dalla Corte di Cassazione.

In materia di rimborso dell'eccedenza Iva detraibile, infatti, erano presenti 2 distinti orientamenti giurisprudenziali:

- secondo un primo orientamento, contrario alla prassi dell'Agenzia delle entrate, nei casi in cui sussisteva un nesso di strumentalità con l'attività di impresa o di lavoro autonomo, anche se potenziale o in prospettiva, l'esecuzione, da parte del contribuente, di opere di ristrutturazione e di manutenzione su beni detenuti in locazione ovvero in uso o in comodato, indipendentemente dalla loro autonoma funzionalità o asportabilità al termine del periodo contrattualmente stabilito, dava diritto non solo alla detrazione dell'imposta (come poi chiarito dalle SS.UU. nella richiamata pronuncia n. 11533/2018), ma anche all'alternativo diritto al rimborso<sup>[11]</sup>;
- secondo un altro orientamento, conforme alla prassi dell'Agenzia delle entrate, invece, l'Iva oggetto dell'istanza di rimborso deve essere riferita all'acquisto di un bene

ammortizzabile, non riconoscendo, quindi, il diritto al rimborso nei casi in cui l'Iva non si riferisca a tale acquisto, bensì alla realizzazione di opere su beni immobili di terzi<sup>[12]</sup>. Tale contrasto non ha trovato composizione neppure con la sentenza SS.UU. n. 11533/2018, resa unicamente in relazione al riconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva. In materia di rimborso, infatti:

- alcune pronunce hanno ritenuto di poter estendere il principio affermato dalle Sezioni Unite in materia di detrazione anche al diritto al rimborso Iva, in termini di applicazione generalizzata e necessaria del principio di neutralità, con conseguente assenza di differenziazione tra diritto alla detrazione e diritto al rimborso dell'Iva, essendo tali istituti strutturalmente identici e, quindi, suscettibili di identico trattamento<sup>[13]</sup>;
- secondo un orientamento più restrittivo, invece, la sussistenza delle condizioni di detrazione dell'Iva non implicava, di per sé, l'automatico riconoscimento del diritto al rimborso della stessa poiché il diritto al rimborso costituisce una facoltà di natura eccezionale, riservata al contribuente in alternativa all'esercizio, in via ordinaria, del diritto alla detrazione<sup>[14]</sup>.

La sussistenza di 2 orientamenti giurisprudenziali contrastanti in merito alla spettanza del rimborso dell'Iva relativa alle spese di miglioria su beni altrui ha indotto la Corte di Cassazione, con l'ordinanza interlocutoria n. 14975/2023, a rimettere gli atti processuali al primo presidente perché valuti l'opportunità di deferire l'esame della questione alle Sezioni Unite.

I predetti orientamenti, con riferimento ai presupposti per il diritto al rimborso dell'Iva in caso di realizzazione di opere su beni di terzi di cui si abbia la detenzione, poggiano su 2 basi di partenza differenti che ne hanno condizionato la diversità di soluzione alla questione in esame. In particolare:

- da un lato, si è fatto riferimento alla necessaria applicazione del principio di neutralità dell'Iva che, pertanto, non può condurre a una differenziazione tra il diritto alla detrazione e il diritto al rimborso, essendo tali istituti strutturalmente identici e, quindi, suscettibili di identico trattamento;
- d'altro lato, si è fatto riferimento alla diversità strutturale del diritto al rimborso, configurato quale fattispecie di applicazione eccezionale nell'ambito della più complessa e articolata disciplina della tutela del contribuente, in quanto tutela suscettibile di previsioni normative più limitative quanto alle modalità di esercizio.

### **Orientamento delle Sezioni Unite**

Con la sentenza n. 13162/2024, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno affermato che il principio di diritto espresso nella sentenza n. 11533/2018 in tema di detrazione Iva deve essere esteso al rimborso dell'imposta medesima.

Infatti, come evidenziato nell'ordinanza interlocutoria, il problema interpretativo essenziale è se l'articolo 183, § 1, Direttiva 2006/112/CE – secondo cui, *“qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'Iva dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite”* – induca a ritenere che il Legislatore interno possa differenziare il trattamento Iva della detrazione da quello del rimborso in termini sostanziali ovvero solo procedurali.

Ad avviso delle Sezioni Unite, l'articolo 30, comma 2, lettera c), del D.P.R. 633/1972 e l'articolo 187, § 1, Direttiva 2006/112/CE, dall'altro, devono essere interpretate secondo l'indirizzo maggioritario della Suprema Corte, che afferma l'equivalenza dei presupposti della detrazione e del rimborso dell'Iva tenuto conto della *“letteralità”* della citata disposizione della Direttiva.

Essa fa salva la facoltà degli Stati membri di disciplinare le *“modalità”* di rimborso dell'imposta, quale alternativa al riporto dell'eccedenza attiva annuale. Tale termine non lascia adito a particolari dubbi sulla valenza meramente procedimentale e non sostanziale della facoltà normativa interna. E, del resto, le condizioni sostanziali che la normativa deve rispettare in merito ai diritti di detrazione e di rimborso, volti a garantire il principio generale di neutralità che governa l'Iva, sono indicati nell'articolo 167 e ss., Direttiva 2006/112/CE, mentre l'articolo 178 e ss., Direttiva 2006/112/CE riguardano soltanto le modalità di esercizio di tali diritti, che non devono ledere il principio di neutralità, dovendo altresì rispettare i principi di proporzionalità ed effettività.

Pertanto, riguardo all'espressione *“acquisto di beni ammortizzabili”*, utilizzata dall'articolo 30, comma 2, lettera c), D.P.R. 633/1972, va attribuito il significato ampio di disponibilità di tali beni in virtù di un titolo giuridico che ne garantisca il possesso ovvero la detenzione per un periodo di tempo apprezzabilmente lungo (quale appunto è, di norma, non solo quello derivante dall'acquisizione della proprietà ovvero di un diritto reale, ma anche da un contratto di locazione/comodato), ferma in ogni caso la necessaria *“strumentalità”* dei beni stessi all'esercizio dell'impresa, che costituisce in ogni caso il presupposto generale della detraibilità dell'Iva ex articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972.

Nella pronuncia si afferma, inoltre, che il concetto di *“bene ammortizzabile”* non può essere correttamente inteso nel contesto giuridico dell'Iva con riferimento alle previsioni normative in materia di imposte dirette (articoli 102 e 103, Tuir) e nemmeno risultano ermeneuticamente dirimenti le disposizioni sul bilancio contenute nel codice civile, ovvero i Principi contabili.

Piuttosto, sottolineano i giudici di legittimità, bisogna fare riferimento alla nozione – ampia e sostanzialmente economica – di *“beni di investimento”*, utilizzata nella Direttiva 2006/112/CE (articoli 174, comma 2, lettera a) e comma 3, 188, comma 1, secondo periodo, e comma 2, 189, lettera a), e 190), che, quindi, risulta essere l'unico parametro al quale un'interpretazione conforme deve affidarsi.

Di conseguenza, l'applicazione dell'articolo 30, comma 2, lettera c), D.P.R. 633/1972, nella parte in cui prevede il rimborso annuale dell'Iva limitatamente all'imposta relativa all'acquisto



o all'importazione di beni ammortizzabili, va necessariamente estesa ai beni che, pur "*stricto sensu*" non ammortizzabili, sono comunque destinati all'esercizio dell'impresa per un periodo di tempo medio-lungo, appunto quali "*investmenti*" (beni strumentali).

### **Nuovo orientamento della prassi amministrativa**

Con la risoluzione n. 20/E/2025, l'Agenzia delle entrate, alla luce della posizione espressa dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 13162/2024, ha rivisitato il proprio orientamento espresso nella risoluzione n. 179/E/2005 e nella risposta a interpello n. 861/E/2021 in merito al divieto di rimborso dell'Iva relativa a beni di proprietà altrui.

Secondo l'Agenzia delle entrate, il rimborso dell'Iva previsto dall'articolo 30, comma 2, lettera c), D.P.R. 633/1972 per l'acquisto o l'importazione di beni ammortizzabili deve intendersi ammesso per i lavori di miglioramento, trasformazione o ampliamento dei beni dei quali il contribuente ha la disponibilità in virtù di un titolo giuridico che ne garantisca il possesso o la detenzione per un periodo di tempo apprezzabilmente lungo, ferma restando, in ogni caso, la "*strumentalità*" dei beni stessi all'esercizio dell'impresa o di lavoro autonomo per un periodo di tempo medio-lungo, quali "*investmenti*" che richiedono un impiego di risorse finanziarie non contabilizzabile come costo di un singolo esercizio.

### **Ulteriori effetti del nuovo orientamento**

Il mutato orientamento dell'Agenzia delle entrate supera anche le indicazioni fornite con la risoluzione n. 179/E/2005 in merito al divieto di rimborso dell'Iva assolta sugli acconti versati in sede di contratto preliminare di compravendita.

Secondo l'Agenzia delle entrate, nelle ipotesi di stipula di un contratto preliminare di vendita di un bene ammortizzabile, il promissario acquirente non acquisisce la titolarità del bene, giacché anche nell'ipotesi di preliminare ad effetti anticipati – in base al quale le parti convengono l'anticipata esecuzione delle obbligazioni nascenti dal contratto definitivo, quale ad esempio la consegna immediata della cosa al promissario acquirente – l'effetto traslativo non s'è ancora verificato, sicché la relazione del promissario acquirente con la cosa va qualificata come semplice detenzione.

Pertanto, con la stipula del contratto preliminare non si realizza il presupposto dell'acquisto del bene di cui agli articoli 30 e 38-*bis*, D.P.R. 633/1972, con la conseguenza che l'imposta assolta sull'acconto del corrispettivo, pagato in sede di preliminare, non è rimborsabile.

Tale precisazione deve intendersi superata dalla risoluzione n. 20/E/2025, dal momento che, anche se in sede di preliminare non è verificato il passaggio di proprietà, il rimborso dell'Iva



pagata sull'acconto segue le regole ordinarie già indicate, per gli acconti di prezzo dei beni ammortizzabili, dalla risoluzione n. 111/E/2002.

La nuova posizione dell'Agenzia delle entrate è, inoltre, destinata a riflettersi sul concetto di "*bene ammortizzabile*" applicabile, ai fini Iva, in ambiti diversi da quello del rimborso.

Ai fini, in particolare, del calcolo del *pro rata* di detrazione dell'Iva, l'articolo 19-*bis*, comma 2, D.P.R. 633/1972 esclude dalla determinazione della percentuale di detrazione le cessioni di beni ammortizzabili, laddove questi ultimi, secondo la risposta a interpello n. 165/E/2020, vanno individuati avendo riguardo ai criteri per essi disposti ai fini delle imposte dirette.

In particolare, per "*beni oggetto dell'attività propria dell'impresa*" devono intendersi quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività normalmente esercitata (commercio, lavorazione, noleggio, locazione finanziaria, etc.), mentre per "*beni strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività propria*" quelli impiegati esclusivamente come mezzo per l'esercizio di detta attività e, pertanto, diversamente dai primi, inidonei, come tali, a qualificare la natura dell'attività svolta, nella specie quella che, normalmente e abitualmente, viene esercitata dall'imprenditore e non, quindi, quella svolta in maniera occasionale o che, comunque, sia di scarsa rilevanza nell'ambito dell'impresa.

La risposta a interpello n. 413/E/2023 ha, quindi, specificato che non concorrono alla formazione del *pro rata* le cessioni di fabbricati che il soggetto passivo ha qualificato come beni ammortizzabili ai fini delle imposte dirette, vale a dire diversi da quelli c.d. "*merce*" (di cui all'articolo 92, Tuir) e da quelli c.d. "*patrimoniali*" (di cui all'articolo 90, Tuir).

Il concetto di "*bene ammortizzabile*", come interpretato dalla risoluzione n. 20/E/2025 alla luce di quello di "*bene d'investimento*" di matrice comunitaria, porta pertanto a ritenere che, ai fini del calcolo del *pro rata* di detrazione, sono escluse le cessioni di beni che, pur non ammortizzabili in senso stretto, sono comunque destinati all'esercizio dell'impresa per un periodo di tempo medio-lungo, appunto quali "*investimenti*" (beni strumentali).

Lo stesso esito interpretativo dovrebbe essere esteso alle disposizioni che disciplinano la rettifica della detrazione dell'Iva, laddove l'articolo 19-*bis*.2, commi 5 e 8, D.P.R. 633/1972 stabilisce che le disposizioni in materia di rettifica della detrazione applicabili ai beni ammortizzabili vanno applicate tenendo conto delle regole previste ai fini delle imposte sui redditi.

[\[1\]](#) La stessa limitazione vale per il rimborso trimestrale di cui all'articolo 38-*bis*, comma 2, D.P.R. 633/1972, secondo cui il contribuente può ottenere il rimborso in relazione a periodi inferiori all'anno nell'ipotesi di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 30, D.P.R. 633/1972, quando effettua acquisti e importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e

servizi imponibili ai fini Iva.

[2] Si veda, per esempio, la risoluzione n. 147/E/2009.

[3] Cfr. risoluzione n. 122/E/2011.

[4] Cfr. risoluzioni n. 113/E/1996 e n. 238/E/1996.

[5] Cfr. circolare n. 8/E/2009 (risposta n. 6.6).

[6] Cfr. risoluzione n. 111/E/2002.

[7] Cfr. risoluzione n. 353998/1983.

[8] Cfr. risoluzione n. 111/E/2002, *cit.*.

[9] Cfr. Cassazione n. 1533/1996 e n. 8796/2000.

[10] Cfr. risoluzione n. 179/E/2005, *cit.*.

[11] Cfr. Cassazione SS.UU. n. 11533/2018; conformi: Cassazione n. 23278/2018, n. 6022/2020, n. 35553/2021, n. 36014/2021 e n. 21077/2023.

[12] Cfr. Cassazione n. 24779/2015, n. 10109/2020, n. 10110/2020, n. 23667/2020 e n. 24518/2020.

[13] Cfr. Cassazione n. 8389/2013, n. 215/2021, n. 36014/2021 e n. 27813/2022.

[14] Cfr. Cassazione n. 24779/2015, n. 23667/2020, e n. 245184/2020.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[Accertamento e contenzioso](#)".

**GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

## **Contributi Inps e quadro RR**

di **Alessandro Bonuzzi**

Seminario di specializzazione

### **Compensazione dei crediti d'imposta nel modello F24**

Analisi sistematica della normativa vigente, delle deroghe, delle novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2024 e della Circolare 16/E/2024: impatti operativi per professionisti e imprese

Scopri di più

I **soggetti iscritti alla Gestione Ivs** (artigiani – commercianti) e alla **Gestione separata Inps** devono compilare il **quadro RR** del modello Redditi, ai fini del calcolo dei **contributi da versare** oppure del **credito previdenziale spettante**.

Gli imprenditori iscritti alla **Gestione Ivs** devono indicare nel quadro i **dati relativi alla propria posizione contributiva**, nonché evidenziare i **contributi a debito o a credito** sul **minimale** e sul **reddito eccedente** il minimale.

Nella Sezione I, righe 10 – 22, per determinare il debito o il credito contributivo sul **reddito minimale** occorre indicare:

- l'ammontare dei **contributi dovuti**;
- il totale dei contributi **versati**, compresi il **contributo di maternità**, le **quote associative** e gli **oneri accessori**;
- l'importo dei **contributi previdenziali** dovuti **compensati senza l'utilizzo del modello F24** con crediti non risultanti dalla precedente dichiarazione, ma riconosciuti dall'Inps su richiesta dell'assicurato.

Ne scaturisce l'importo del contributo **a debito o a credito** sul reddito minimale.

I righe da 24 a 36 della Sezione I sono, invece, dedicati al **contributo dovuto** sul **reddito eccedente il minimale**; va **ivi riportato**:

- l'ammontare dei contributi **dovuti** sul reddito eccedente il minimale;
- il totale dei contributi **versati** sul reddito eccedente il minimale;
- l'ammontare dei **contributi previdenziali** dovuti sul **reddito eccedente il minimale** **compensati senza l'utilizzo del modello F24** con crediti non risultanti dalla precedente dichiarazione, ma riconosciuti dall'Inps su richiesta dell'assicurato.

Con questi importi si arriva a determinare il contributo **a debito o a credito** sul **reddito eccedente il minimale**.

Si consideri, ad esempio, un **imprenditore individuale** che per il **periodo d'imposta 2024** presenta la seguente situazione:

- **reddito imponibile:** 21.070;
- contributi versato sul **minimale:** 2.880;
- **contributo di maternità:** 7;
- contributi versati sul **reddito eccedente il minimale:** 1.349.

Il **quadro RR** del modello Reddito PF 2025 deve essere **compilato nel modo che segue**.

DATI GENERALI DELLA SINGOLA POSIZIONE CONTRIBUTIVA									
Codice fiscale		Codice INPS		Reddito d'impresa (o perdita)					
1 XXXXXX00X00X000X		2 00000000000000		3 21.070 ,00					
Quota di competenza del coadiutore/collaboratore		Reddito di impresa con adesione al CPB		Reddito di impresa mista con adesione al CPB		Opzione reddito effettivo		Periodo imposizione contributiva	
3A ,00		3B ,00		3C ,00		3D		dal 4 1 al 5 12	
Lavoratori privi di anzianità contributiva al 31/12/95		Tipo riduzione		Periodo riduzione					
6 X		7 C		dal 8 1 al 9 12					
CONTRIBUTO SUL REDDITO MINIMALE									
Reddito minimale		Contributi IVS dovuti sul reddito minimale		Contributi maternità		Quote associative e oneri accessori		Contributi versati sul minimale	
10 18.415 ,00		11 2.873 ,00		12 7 ,00		13 ,00		14 2.880 ,00	
Contributi compensati con crediti previdenziali senza esposizione nel mod. F24		Contributo a debito sul reddito minimale		Contributo a credito sul reddito minimale		Credito di cui si chiede il rimborso		Credito da utilizzare in compensazione	
15 ,00		16 ,00		17 ,00		18 ,00		19 ,00	
Credito del precedente anno		Credito del precedente anno compensato nel Mod. F24		Residuo a rimborso o in conguaglio					
20 ,00		21 ,00		22 ,00					
CONTRIBUTO SUL REDDITO CHE ECCEDE IL MINIMALE									
Reddito eccedente il minimale		Contributo IVS dovuto sul reddito che eccede il minimale		Contributo maternità (vedere istruzioni)		Contributi versati sul reddito che eccede il minimale		Contributi compensati con crediti previdenziali senza esposizione nel mod. F24	
24 2.655 ,00		25 414 ,00		26 ,00		27 1.349 ,00		28 ,00	
Contributo a debito sul reddito che eccede il minimale		Contributo a credito sul reddito che eccede il minimale		Eccedenza di versamento a saldo		Credito di cui si richiede il rimborso		Credito da utilizzare in compensazione	
29 ,00		30 ,00		31 ,00		32 ,00		33 935 ,00	

I soggetti iscritti alla **Gestione separata** devono compilare la **Sezione II** del quadro RR evidenziando:

- l'ammontare dei contributi **dovuti** sulla base dell'imponibile previdenziale con il corrispondente codice, dell'**aliquota applicabile** e del periodo con riferimento al quale è **dovuta la contribuzione**;
- l'ammontare dei contributi **versati** per l'anno di riferimento e dei contributi eventualmente **sospesi** per malattia, infortunio grave o calamità naturale;
- l'ammontare dei contributi **complessivamente dovuti e versati**.

La differenza positiva tra **l'ammontare complessivo del contributo dovuto** e **l'importo del contributo** versato determina una **posizione previdenziale a debito**; di contro, un risultato negativo determina un **credito contributivo** che può essere compensato nel modello F24 o richiesto a rimborso e in particolare:

- nel **campo 2 del rigo RR8 del modello Redditi 2025** va indicata la parte del **credito 2024 da utilizzare in compensazione in F24 con anno 2023**;
- nel **campo 3 del rigo RR8 del modello Redditi 2025** va indicata la parte del credito 2024 che si intende richiedere a rimborso con **specificata istanza da presentare all'Inps**.

## BILANCIO

## ***In consultazione gli emendamenti Oic sulla rilevazione dell'acquisto di beni con opzione di rivendita***

di Fabio Landuzzi

OneDay Master

### **Bilancio e contabilità delle cooperative. La fiscalità**

Scopri di più

L'Oic ha posto in consultazione un insieme di proposte di **emendamenti ai Principi contabili nazionali** già approvate dal Consiglio di amministrazione dell'Oic le quali, come esposto nel comunicato stampa di accompagnamento, dovrebbero aver tenuto già conto anche di **alcuni suggerimenti provenienti dal mondo professionale e delle imprese**. È previsto che la consultazione si concluda **a fine luglio**, con l'obiettivo di rendere disponibile la **versione finale** degli emendamenti **entro la fine dell'anno**.

In questo contesto, viene riferito che all'Oic è anche pervenuta una **richiesta di chiarimento** circa la contabilizzazione, nel bilancio della **società acquirente**, di quei contratti che prevedono l'acquisto di un bene con la previsione del **diritto del compratore** stesso di poter **rivendere il bene al venditore** dopo un determinato periodo di tempo ad un **prezzo prefissato** (vendita con diritto di rivendita o **put option**).

Dal **lato del cedente**, infatti, quanto alla **rilevazione del ricavo**, l'operazione è **regolata dall'Oic 34** e precisamente al paragrafo A9; coerentemente al criterio del **trasferimento sostanziale dei rischi e benefici**, dal lato del venditore del bene, è, quindi, previsto che questi rilevi il ricavo **solo se è ragionevolmente certo** che il bene venduto **non verrà retrocesso** dal compratore, ossia quando è ragionevolmente certo che la **put option non sarà esercitata** (ad esempio, perché il prezzo fissato per la rivendita del bene è significativamente inferiore al suo atteso **valore di mercato alla data in cui l'opzione di retrovendita** può essere esercitata).

Diversamente, laddove questa **ragionevole certezza non sussistesse**, il venditore dovrebbe rilevare l'operazione come se si trattasse di una **vendita con obbligo di riacquisto** e, quindi, quando – come nella maggior parte dei casi che si incontrano nella pratica professionale – il **prezzo di vendita è superiore al prezzo di riacquisto**, l'operazione avrebbe comunque una **natura operativa**, ma il venditore dovrebbe iscrivere in contropartita della somma ricevuta per la vendita iniziale, un **debito verso il cessionario** corrispondente al prezzo pattuito per il riacquisto; nello stesso tempo la **differenza positiva fra il prezzo di vendita e quello di riacquisto** rappresenterebbe un **risconto passivo** espressivo del corrispettivo ricevuto per aver **concesso l'uso del bene** al compratore, e sarà, quindi, riversato a conto economico **per**

**competenza in quote costanti** come provento operativo (voce A5 – Altri ricavi e proventi) lungo **il periodo intercorrente fra la prima vendita e il riacquisto**.

Ora, spostando l'angolo di osservazione dal lato del compratore, si osserva come il **criterio del trasferimento sostanziale dei rischi e benefici** sia previsto anche dall'Oic 13 e dall'Oic 16 per la rilevazione iniziale delle **rimanenze** e delle **immobilizzazioni materiali**, come pure dall'Oic 24 per la rilevazione in bilancio dei **beni immateriali** dove è richiesto che il cessionario dei beni immateriali assuma il **potere di usufruire dei benefici economici futuri** derivanti dal bene stesso **e possa limitarne l'accesso da parte di terzi**.

La **rilevazione in bilancio** dell'acquisto di rimanenze, immobilizzazioni materiali e beni immateriali, quando è **ragionevolmente certo** che il bene acquistato **non venga poi rivenduto** al venditore appare, quindi, **coerente con le prescrizioni dell'Oic 13, Oic 16 e Oic 24**.

La **proposta di emendamento** dell'Oic rispetto a questi **tre Principi contabili** sta, quindi, **nello specificare che il bene acquistato è iscritto in bilancio** – rispettivamente, a seconda della sua natura, come rimanenza, immobilizzazioni materiale o bene immateriale – solo **se la società acquirente è ragionevolmente certa che l'opzione di rivendita non sarà esercitata**.

Diversamente, ove così non fosse, il **bene rimarrebbe iscritto nel bilancio del venditore**.

Ad esempio, nel caso di **beni merce**, se il **prezzo di acquisto è superiore al prezzo di rivendita**, l'acquirente iscriverebbe un **credito pari al prezzo di rivendita** del bene ed un **risconto attivo** per la differenza positiva tra **l'importo pagato ed il prezzo di rivendita**. Un risconto che sarebbe poi **riversato per competenza a conto economico**.

L'Oic ritiene che questa **specifica sia appunto coerente con il criterio del trasferimento sostanziale dei rischi e benefici** previsto dall'Oic 34 dal lato del cedente, e abbia il pregio di **evitare che lo stesso bene** possa figurare **iscritto tra le attività di due società diverse**: il venditore, che ritiene ragionevolmente certo che l'opzione *put* sarà esercitata dal cessionario, e lo stesso cessionario, in assenza di una esplicita indicazione prescritta anche con **riguardo alla sua posizione nei principi contabili di riferimento** (Oic 13, 16 e 24).



**IMPOSTE SUL REDDITO**

## ***Rimborsi chilometrici sempre rilevanti nella determinazione del reddito di lavoro autonomo?***

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

### **Operazioni straordinarie dopo la riforma**

Commento al D.Lgs. 13.12.2024, n. 192

Scopri di più

Secondo le nuove **regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo**, riformate dal D.Lgs. 192/2024, è prevista una **sostanziale neutralità dei rimborsi spese** sostenuti dal professionista per **l'esecuzione di un incarico e riaddebitati analiticamente al committente**. La normativa è stata recentemente oggetto di modifica ad opera del D.L. 84/2025, che ha condizionato l'esclusione da tassazione dei rimborsi spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante servizi pubblici non di linea (sostenute nel territorio dello Stato), alla condizione che il pagamento sia avvenuto con mezzi tracciabili. Coerentemente, anche per la deducibilità (qualora il committente non rimborsi tali costi nelle ipotesi indicate nell'[articolo 54-ter](#)), è prevista la medesima condizione della tracciabilità del pagamento.

Si ricorda che, in deroga alla regola generale secondo cui le nuove regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo **sono applicabili già con decorrenza dal periodo d'imposta 2024**, la "neutralità" dei rimborsi spese riguarda **le spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2025**. Pertanto, nella compilazione del quadro RE del modello Redditi 2025, **per il periodo d'imposta 2024**, è necessario continuare ad applicare le **vecchie regole per la gestione dei rimborsi spese analiticamente** addebitati al **committente in esecuzione di un incarico**, ossia: **deduzione integrale del costo** (senza limitazioni parametriche al volume dei compensi) e **riaddebito rilevante nella determinazione del reddito**, con conseguente assoggettamento a ritenuta.

A partire dal 1° gennaio 2025, come detto, il Legislatore ha voluto **rendere neutre nella formazione del reddito le spese sostenute dal professionista per l'esecuzione di un incarico** e addebitate **analiticamente al committente** (fatte salve le nuove condizioni inserite dal D.L. 84/2025). Nell'ambito delle spese non vi sono particolari limitazioni in merito alla tipologia delle stesse (tipicamente spese di vitto, alloggio e viaggio), ma è richiesto che **l'addebito al committente sia "analitico"**. Parrebbe, quindi, determinante che la spesa sostenuta dal professionista, e oggetto di riaddebito, debba **risultare da un documento giustificativo di spesa emesso da un soggetto esterno** (fattura, ricevuta, etc.), da cui si possa evincere in modo analitico l'importo sostenuto. In questo ambito rientrano, quindi, **tutte le spese di vitto, alloggio e trasporto effettuato tramite vettore** (treno, aereo, etc.), poiché in tutte queste ipotesi

risulta una documentazione attestante l'ammontare della spesa sostenuta dal professionista. In base a questa chiave di lettura, qualora per la trasferta il professionista utilizzi la sua auto, **il riaddebito del rimborso chilometrico non rientrerebbe tra le spese addebitate "analiticamente"**, con conseguente **obbligo di inclusione nel reddito** (sia dal lato costi, sia tra i componenti positivi) **ed assoggettamento a ritenuta** da parte del committente sostituto d'imposta. Tuttavia, si potrebbe anche sostenere **che il rimborso chilometrico**, variabile in funzione del modello di auto utilizzato, **sia nella sostanza "analitico"**, poiché l'ammontare del costo non è forfettario o discrezionale, ma si basa sulle tariffe chilometriche elaborate dall'Acì ogni anno, in funzione del **modello di auto, della modalità di alimentazione e di altri fattori** (in questo senso è, quindi, "analitico"). È pur vero che **non si avrebbe una documentazione specifica a supporto del costo** (la fattura o la ricevuta del costo sostenuto per il trasporto ferroviario o aereo ad esempio), ma è altrettanto vero che **non parrebbe coerente modificare le regole di determinazione del reddito in funzione della tipologia di mezzo di trasporto** prescelto dal professionista (o indicato dal committente) per l'esecuzione del medesimo incarico professionale.

Si ricorda, inoltre, che **ai fini Iva**, il **rimborso delle spese** sostenute dal professionista è in linea generale **imponibile ad Iva**, fatta salva l'applicazione dell'[articolo 15, comma 1, n. 3\), D.P.R. 633/1972](#), che esclude da Iva **le spese sostenute in nome e per conto del committente**, ossia nell'ambito di un **mandato con rappresentanza**. Tuttavia, tale esclusione non può trovare applicazione in tutti quei casi in cui il professionista esegue una trasferta per conto del committente, ed in tale occasione sostiene delle spese di vitto, alloggio e viaggio che **al termine dell'incarico riaddebita in fattura al committente unitamente al proprio compenso**. In tale ipotesi, infatti, le spese sono anticipate solamente per conto del committente, ma direttamente a nome del professionista. Pertanto, **il riaddebito deve essere soggetto ad Iva**, anche se trova applicazione **l'esclusione della formazione del reddito**, di cui all'[articolo 54, Tuir](#). In buona sostanza, si assiste ad un **disallineamento tra la disciplina prevista per le imposte sui redditi e quella contenuta nelle disposizioni** di cui al D.P.R. 633/1972.

**IMPOSTE SUL REDDITO**

## ***La prova della convivenza ai fini della detraibilità delle spese edilizie***

di **Silvio Rivetti**

Seminario di specializzazione

**Controlli fiscali in tema di superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta**

Scopri di più

Tra i **numerosi chiarimenti** dettati dalla [circolare n. 8/E/2025](#) a proposito del nuovo assetto dei **bonus edilizi**, come emergente dalle disposizioni della Legge di Bilancio per il 2025, opportuno è il cenno a proposito dei **familiari conviventi**. Come noto, per costante prassi erariale è **data ai familiari conviventi – coniuge, parenti entro il terzo grado** e affini entro il secondo, ai sensi dell'[articolo 5, comma 5, Tuir](#) – del soggetto possessore o detentore dell'unità abitativa teatro degli interventi agevolabili, **la possibilità di sostenere le spese per il recupero**, ovvero l'efficientamento energetico e/o antisismico dell'unità stessa, **fruendo delle relative detrazioni**, a condizione che tali spese riguardino una **qualsiasi delle abitazioni a disposizione dei familiari**; intendendosi per tali quelle **ricadenti nell'area in cui si esplica**, o potenzialmente potrebbe esplicarsi, la **convivenza dei familiari stessi**, per non essere nella disponibilità di **soggetti terzi** (comodatari o locatari).

In questo quadro, opportunamente la [circolare n. 8/E/2025](#) rammenta come ai **familiari conviventi non possano mai estendersi le previsioni “migliorative”** apprestate dalla Legge di Bilancio per il 2025 ai soli contribuenti **che siano proprietari, o titolari di altro diritto reale, delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale**, per le quali **sostengano le spese edilizie**: previsioni che consentono ai predetti contribuenti di **fruire di aliquote di detrazione più elevate**, nella **misura del 50%**, per le spese targate anno 2025, e del **36% per le spese targate biennio 2026 e 2027**, anziché delle detrazioni inferiori, **del 36% e del 30%**, riconosciute rispettivamente per le **spese targate 2025**, e per le **spese targate 2026-2027** (come sancito per il recupero del patrimonio edilizio, il sismabonus e l'ecobonus, rispettivamente nei novellati [articoli 16, commi 1 e 1-septies.1, nonché 14, comma 3-quinquies, D.L. 63/2013](#)). In tale nuovo scenario, quindi, i **familiari conviventi**, i quali intendano sostenere in tutto o in parte spese agevolabili sulle loro abitazioni principali, laddove non contitolari di diritti proprietari o di altri diritti reali sulle stesse, ovvero intendano sostenere spese su altre abitazioni comunque a disposizione, saranno **ammessi a fruire dei benefici fiscali solo nella misura del 36% nell'anno 2025**, e del **30% negli anni 2026 e 2027**.

Giova a questo punto interrogarsi sulle modalità con cui si dimostrano i **requisiti di spettanza delle agevolazioni ai familiari conviventi**, ossia la preesistenza dello **status di convivenza**

**all'inizio dei lavori** (o al sostenimento delle spese agevolabili (se antecedente all'avvio dei lavori in questione): una prova che compete al **contribuente beneficiario dei vantaggi fiscali**, secondo le regole generali ([Cassazione n. 7810/2023](#)); e che, come è evidente, assume rilievo non solo per le nuove e future spese agevolabili *"in versione ridotta"* da parte dei conviventi, ma anche per **quelle sostenute e agevolate** *"in misura piena"* negli anni precedenti.

È importante aver chiaro che, per la prassi erariale, ai fini della dimostrazione di quanto sopra è sufficiente la **dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio**, resa ai sensi dell'[articolo 47, D.P.R. 445/2000](#) (cfr. [circolare n. 121/E/1998](#), paragrafo 2.1). Non constano prese di posizione delle Entrate, infatti, per le quali lo **status di convivenza debba necessariamente emergere dalle risultanze anagrafiche**; né che queste ultime debbano dirsi automaticamente **prevalenti rispetto all'autocertificazione** di contenuto eventualmente difforme, che attesti la **convivenza di due familiari anagraficamente residenti in abitazioni differenti**.

La prassi erariale, del resto, precisando, ai fini del sostenimento delle spese da parte del familiare convivente, **l'irrelevanza che l'immobile oggetto dell'intervento sia adibito ad abitazione principale** del proprietario o del **familiare convivente stesso** ([circolare n. 24/E/2004](#), risposta 1.10; [circolare n. 50/E/2002](#), risposta 5.1; vedasi anche la più recente [circolare n. 8/E/2025](#)), ammette chiaramente i **familiari conviventi a disporre rispettivamente di abitazioni diverse**, nelle quali ciascuno potrà essere specificamente residente; e quindi a **sostenere legittimamente spese detraibili**, anche con riguardo ad abitazioni differenti dalle proprie abitazioni principali, purché a **disposizione della famiglia convivente** (applicandosi allora, per le spese dall'anno 2025 in poi, detrazioni in misura diversa da quelle spettanti al proprietario, come visto sopra).

Sul piano fiscale, con la [risposta a interpello n. 463/E/2019](#), le Entrate hanno già chiarito – con un principio interpretativo declinato a proposito della convivenza *more uxorio*, e tuttavia riferibile anche alla convivenza tra familiari, trattandosi pur sempre sempre di *status* "fattuale" – che **la convivenza tra le persone può essere provata in maniera alternativa rispetto alle mere risultanze anagrafiche** degli interessati, anche **assente la comune residenza**, ammettendosi che *"lo status di convivente possa essere riconosciuto sulla base di una autocertificazione resa ai sensi del citato articolo 47"* del D.P.R. 445/2000; e potendo valorizzarsi, a **supporto documentale dell'autocertificata convivenza**, per esempio l' intestazione delle bollette a nome del secondo familiare dichiaratosi convivente, **riguardanti le utenze dell'abitazione del primo familiare**.

Alla luce di quanto precede, può allora **dirsi dimostrabile la convivenza di più familiari autocertificatisi come tali**, per quanto formalmente residenti in appartamenti distinti; tenendo fermo che, laddove **ricorrono difformità tra le risultanze anagrafiche e i contenuti delle dichiarazioni sostitutive** dell'atto notorio dei contribuenti, **ulteriori cautele probatorie** si potranno allora rendere opportune, ai fini della corretta **conservazione dei benefici fiscali**. Nell'ipotesi, per esempio, in cui i rispettivi appartamenti dei familiari **risultino collocati nel medesimo condominio**, anche minimo, con l' intestazione a uno solo dei **familiari delle varie utenze**, potrà facilmente attestarsi la **comune disponibilità degli alloggi**, con conseguente **facoltà dei familiari in questione di sostenere spese agevolabili per i lavori sulle abitazioni**



**degli altri familiari conviventi**, o per le quote degli interventi sulle parti comuni riguardanti tali altre abitazioni, sia in misura piena, per le **spese sostenute fino al 31 dicembre 2024**, sia eventualmente **nella misura ridotta del 36% e 30%**, per le spese rispettivamente **targate 2025 e 2026/2027**.

## ***Retribuzioni differite e mobilità internazionale: verso una svolta nella tassazione dei bonus cross-border?***

di **Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda**

webinar gratuito

**ESPERTO AI Risponde - Focus Accertamento 2025**

**16 luglio alle 11.00 - iscriviti subito >>**



### **Introduzione**

Nel contesto della crescente mobilità internazionale dei lavoratori, la fiscalità applicabile alle retribuzioni differite – quali *bonus*, *stock option* e TFR – si conferma una delle questioni più complesse e dibattute sotto il profilo impositivo.

Quando tali emolumenti maturano in un Paese estero ma vengono percepiti successivamente al trasferimento della residenza fiscale in Italia, si pone infatti il problema di individuare correttamente la potestà impositiva tra gli Stati interessati.

La recente risposta a interpello n. 81/2025 interviene in questo scenario con un'interpretazione che potrebbe segnare un importante cambio di rotta.

Pur nel quadro del principio di cassa sancito dall'articolo 51 del TUIR, l'Agenzia delle Entrate apre infatti alla possibilità di escludere da imposizione in Italia quei redditi che, pur percepiti in costanza di residenza fiscale italiana, risultano maturati all'estero da soggetti che, all'epoca, erano ivi residenti.

Si tratta di un'impostazione che valorizza la sostanza economica del reddito rispetto al mero momento della sua percezione.

### **Il caso concreto**

Il caso esaminato nella risposta riguarda un dipendente che ha svolto l'attività lavorativa nel Regno Unito fino al 31 dicembre 2023, mantenendo in tale periodo la residenza fiscale britannica.

A partire da gennaio 2024, il contribuente ha trasferito la propria residenza in Italia, proseguendo l'attività lavorativa in un'altra società appartenente allo stesso gruppo

multinazionale.

In base agli accordi con il datore di lavoro estero, il lavoratore ha ricevuto o riceverà diversi bonus, così articolati:

- uno riferito al triennio 2021–2023, maturato interamente in UK ed erogato nel 2024 dopo il trasferimento della residenza fiscale;
- due incentivi relativi ai trienni 2022–2024 e 2023–2025, percepiti rispettivamente nel 2025 e 2026, con maturazione parzialmente riferibile al Regno Unito e parzialmente all'Italia;
- ulteriori bonus riferibili esclusivamente all'attività svolta in Italia dopo il trasferimento.

### **La posizione dell'Agenzia: prevale il criterio sostanziale**

Nella risposta, l'Agenzia delle Entrate ribadisce innanzitutto che, secondo l'ordinamento interno (articolo 51 del TUIR), i redditi da lavoro dipendente sono tassabili al momento della percezione, in base al principio di cassa.

Tuttavia, tale regola deve essere coordinata con l'articolo 15, paragrafo 1, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito, che in base al diritto internazionale prevale sull'ordinamento interno. Secondo la norma pattizia – come interpretata dal Commentario OCSE – la potestà impositiva spetta allo Stato in cui l'attività è effettivamente svolta, a condizione che il lavoratore sia residente in detto Stato nel periodo di maturazione del reddito, a prescindere dal luogo di residenza al momento della percezione delle somme.

Pertanto, ai fini dell'attribuzione del diritto impositivo, è decisiva l'origine economica del reddito, intesa come luogo e periodo in cui il lavoro è stato prestato.

Sulla base di questo principio, l'Agenzia ha concluso che i bonus riferibili a periodi di attività svolta all'estero e maturati quando il lavoratore era fiscalmente residente nel Regno Unito sono imponibili esclusivamente nello Stato estero, anche se percepiti successivamente al trasferimento in Italia, mentre l'imposizione in Italia resta limitata alle sole quote maturate dopo il trasferimento della residenza fiscale.

### **La coerenza con la prassi sul TFR**

A sostegno di questa impostazione, l'Agenzia richiama i chiarimenti contenuti nella risoluzione n. 341/2008, relativa al trattamento di fine rapporto, nella quale è stato chiarito che:

- la quota di TFR riferibile all'attività lavorativa svolta in Italia da un soggetto residente in Italia è imponibile esclusivamente in Italia;



- la quota riferita all'attività svolta all'estero, quando il soggetto era ivi residente, è imponibile unicamente nello Stato estero.

Questo approccio, incentrato sulla residenza e sul luogo di esercizio dell'attività nel periodo di maturazione, è stato poi ribadito nella risoluzione n. 61/2013 (sull'indennità di mancato preavviso), nella risposta n. 343/2020 (sempre in merito al TFR) e più di recente nella risposta ad interpello n. 126/2023 (sull'erogazione di incentivi monetari).

In tutti questi casi, l'Agenzia ha valorizzato una lettura sostanziale dell'articolo 15 del Modello OCSE, ancorata all'effettiva origine economica del reddito e non al momento di percezione.

### **Discontinuità rispetto alla prassi precedente**

La posizione espressa nella risposta n. 81/2025 sembra segnare, invece, una discontinuità rispetto ad altri precedenti di prassi.

La circolare n. 33/2020, ad esempio, in riferimento al regime dei lavoratori impatriati, aveva sostenuto la tassazione in Italia di emolumenti riferibili a periodi precedenti al trasferimento della residenza fiscale, pur escludendoli dal perimetro dell'agevolazione per mancanza del requisito territoriale di produzione del reddito.

Ancora più marcata è la distanza rispetto alla risposta n. 783/2021 e alla risoluzione n. 92/2009, che avevano affermato l'imponibilità di stock option maturate durante un periodo di attività all'estero, ma esercitate dopo il trasferimento in Italia.

Quest'ultima fattispecie, in particolare, appare analoga a quella oggetto della risposta n. 81/2025 (attività lavorativa svolta nel Regno Unito, residenza estera del dipendente durante il vesting period e assegnazione delle azioni successiva al trasferimento della residenza in Italia), ma la soluzione adottata dall'Agenzia è stata differente: tassazione in Italia dell'intero valore delle azioni *“a prescindere dal fatto che i titoli retribuiscono eventualmente anche le prestazioni lavorative che, nel periodo di vesting, il dipendente ha reso nel Regno Unito mentre era ivi residente”*.

### **Implicazioni operative per imprese e lavoratori**

Le diverse casistiche richiamate confermano quanto il diritto tributario internazionale rimanga un terreno in costante evoluzione, dove anche una singola risposta a interpello può innescare rilevanti effetti di sistema.

Resta tuttavia evidente come, in ambiti così delicati, i cambi di orientamento

dell'Amministrazione finanziaria risultino spesso di difficile lettura, soprattutto quando riguardano casi apparentemente analoghi ma trattati con soluzioni differenti.

Tale incertezza appare riconducibile anche alla sinteticità delle risposte pubblicate, che spesso non consente di cogliere appieno le specificità delle fattispecie esaminate né di considerare l'intera documentazione trasmessa dal contribuente all'Amministrazione finanziaria (in questi casi, sono infatti determinanti le condizioni contrattuali del piano di incentivazione, per stabilire se, e in che misura, la retribuzione sia ricollegabile ad attività di lavoro dipendente svolta in un Paese piuttosto che in un altro). Una limitazione che complica ulteriormente l'interpretazione e l'applicazione coerente della prassi nei diversi contesti operativi.

Ad ogni modo, una possibile chiave interpretativa della discontinuità tra le diverse posizioni assunte dall'Agenzia delle Entrate può essere rintracciata nel diverso grado di maturazione del compenso al momento del trasferimento della residenza fiscale in Italia.

Nel caso dei bonus puramente differiti, l'attività lavorativa è interamente riferibile al periodo estero e il differimento riguarda esclusivamente il momento dell'erogazione, non la maturazione del diritto. In tale contesto, appare coerente l'esclusione da imposizione in Italia, in linea con il principio dell'"origine economica" del reddito, valorizzato nella risposta n. 81/2025.

Diversamente, quando l'erogazione del compenso è subordinata al verificarsi di una condizione, il diritto non si consolida automaticamente alla fine del vesting period, ma richiede l'avverarsi di un presupposto (ad esempio, la permanenza nel gruppo per un determinato numero di anni), che può realizzarsi solo dopo il trasferimento della residenza in Italia. In tal caso, risulta giustificabile ritenere che il reddito si perfezioni – e divenga quindi imponibile – anche nel nuovo Stato di residenza.

Questa distinzione di natura sostanziale potrebbe dunque costituire il vero discrimine tra le due prassi, offrendo una possibile spiegazione dell'apparente incoerenza nell'orientamento dell'Amministrazione finanziaria. Resta tuttavia auspicabile un chiarimento ufficiale che assicuri maggiore certezza a beneficio dei lavoratori e delle imprese.

### **Prossimo approfondimento in Assolombarda**

Si segnala che questi temi saranno oggetto di approfondimento nel corso del prossimo incontro informativo organizzato da Assolombarda, in collaborazione con la Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate, in programma il prossimo 10 luglio ([link al sito](#)).

L'evento, dedicato al tema "[Lavoro dipendente: distacco da e verso l'estero e remote working](#)", offrirà l'occasione per confrontarsi direttamente con l'Amministrazione finanziaria su casi

pratici e problematiche ricorrenti legate alla fiscalità del lavoro in ambito internazionale.