



NEWS

Euroconference

Edizione di giovedì 3 Luglio 2025

CASI OPERATIVI

Società immobiliari e rettifica della detrazione IVA
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

I benefici premiali Isa 2025
di Laura Mazzola

IMPOSTE SUL REDDITO

Assegnazione agevolata degli immobili "patrimonio" ai soci
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

IMPOSTE SUL REDDITO

Utilizzo delle eccedenze di versamento IRES trasferite al consolidato fiscale nazionale
di Alessio Bollati, Marco Clementi

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La verifica fiscale alla stabile organizzazione occulta e le sanzioni applicabili
di Marco Bargagli



CASI OPERATIVI

Società immobiliari e rettifica della detrazione IVA

di Euroconference Centro Studi Tributari

webinar gratuito

ESPERTO AI Risponde - Focus Accertamento 2025

16 luglio alle 11.00 - iscriviti subito >>



Alfa S.r.l. ha come oggetto sociale:

- acquisto, la vendita e la permuta di beni immobili;
- sfruttamento edificatorio di terreni, anche mediante lottizzazione;
- trasformazione, ristrutturazione, restauro, risanamento e ogni tipo di manutenzione di immobili pubblici e privati, compresi quelli di pubblica utilità;
- gestione e locazione di beni immobili, sia terreni che fabbricati, anche per conto terzi e prestazioni di servizi attinenti il settore immobiliare;
- realizzazione, gestione, manutenzione di edifici e in genere di opere soggetti a concessione amministrativa;
- costruzione, completamento, ampliamento e trasformazione di edifici e di ogni altra opera relativa all'edilizia civile, industriale, commerciale, nonché di opere di pubblica utilità.

Al Registro delle Imprese la società risulta attiva per l'esercizio dell'attività di:

- attività prevalente – costruzione ristrutturazione restauro ampliamento di edifici residenziali e non residenziali;
- attività secondaria: (dal 08.07.2021) locazione immobiliare di beni propri.

All'Agenzia delle Entrate la società indica:

- attività prevalente codice Ateco 412000 (in data della costituzione della società);
- attività secondaria codice Ateco 682001 (in data 08.07.2021) con opzione per la contabilità separata.

La società nel 2021 ha acquistato, da un soggetto privato, un fabbricato di tipo abitativo, che intendeva ristrutturare e rivendere, iscritto nei bilanci approvati tra le rimanenze come opera propria in costruzione, che poi ha successivamente venduto nel 2023 senza eseguire alcuna opera, in quanto l'operazione si è dimostrata anti-economica.



Nel 2022 ha acquistato dall'impresa costruttrice un fabbricato di tipo abitativo, regolarmente fatturato con iva 10%, fabbricato che ora, al termine dei lavori di completamento e del suo arredo, verrà dato in locazione a terzi; il predetto fabbricato abitativo è stato indicato nei bilanci approvati tra le immobilizzazioni materiali e considerato quale "bene patrimonio".

La società ha presentato le dichiarazioni annuali IVA dichiarando le due attività separate (per codice Ateco 412000 e per il codice Ateco 682001).

Per quanto riguarda il fabbricato di tipo abitativo acquistato nel 2022 dall'impresa costruttrice – e fatto rientrare nell'attività (separata ai fini IVA) di locazione immobiliare di beni propri Ateco 682001 – la società ha detratto l'IVA sulla fattura di acquisto del costruttore in quanto si è ritenuta applicabile la disposizione dell'art. 19-bis1, lettera i), D.P.R. 633/1972 "la disposizione (della indetraibilità oggettiva dell'iva sui fabbricati ad uso abitativo) non si applica per i soggetti che esercitano attività che danno luogo ad operazioni esenti di cui al n. 8 dell'art. 10 che comportano la riduzione della percentuale a norma dell'art 19, comma 5, e dell'art 19-bis".

Nel 2025 il predetto fabbricato verrà locato a terzi con canoni esenti Iva ai sensi dell'art. 10,n. 8, D.P.R. 633/1972.

In sede di presentazione della dichiarazione annuale IVA per il 2025 i canoni di locazione determineranno un pro-rata di indetraibilità pari al 100%; è corretto che nella predetta dichiarazione si dovrà quindi applicare le disposizioni previste dall'art 19-bis2, D.P.R. n. 633/1972 "rettifica della detrazione", in pratica rendendo indetraibile l'IVA a suo tempo detratta sull'acquisto dell'immobile, e ciò per il numero degli anni residui al compimento dei 10 anni di monitoraggio previsti per i fabbricati?

Ai fini del reddito d'impresa, inoltre, è possibile considerare il fabbricato quale bene strumentale per destinazione e dedurre tutti i relativi costi, ammortamento compreso, oppure deve essere applicata la disposizione dell'art. 90, TUIR?

Inoltre, è possibile optare per l'assoggettamento a IVA dei predetti canoni di locazione dell'immobile a uso abitativo, ciò escluderebbe l'applicazione della predetta disposizione dell'art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972?

Da ultimo, in relazione all'attività (separata ai fini IVA) di locazione, è in animo della società di acquistare da un soggetto passivo iva di un bene strumentale per natura (acquisto IVA in regime di reverse charge) e di locarlo a terzi con opzione IVA sui canoni; quali sono gli adempimenti porre in essere per poter detrarre l'IVA sull'acquisto del bene?

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



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



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

I benefici premiali Isa 2025

di Laura Mazzola

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](#)

Il Direttore dell'Agenzia delle entrate, con il **provvedimento n. 176203/2025**, dell'11 aprile 2025, ha confermato i **benefici premiali** previsti dall'[articolo 9-bis, comma 11, D.L. 50/2017](#), convertito, con modificazioni dalla L. 96/2017, riconosciuti ai contribuenti cui si applicano gli **indici sintetici di affidabilità fiscale (Isa)** per l'**annualità di imposta 2024**.

In particolare, in relazione ai diversi livelli di affidabilità fiscale conseguenti all'applicazione degli Isa, determinati anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi, sono riconosciuti i seguenti **benefici premiali**:

- **esonero dall'apposizione del visto di conformità** per la **compensazione** di crediti per un **importo non superiore a 70.000 euro (o 50.000 euro)** annui, relativamente all'**imposta sul valore aggiunto, e per un importo non superiore a 50.000 euro (o 20.000 euro)** annui, relativamente alle **imposte dirette e all'imposta regionale sulle attività produttive**;
- **esonero dall'apposizione del visto di conformità** sulla richiesta di **compensazione del credito Iva infrannuale**, maturato nei primi tre trimestri dell'anno d'imposta 2026, per crediti di importo non superiore a 70.000 euro (o 50.000 euro) annui;
- **esonero dall'apposizione del visto di conformità**, ovvero dalla **prestazione della garanzia**, per i rimborsi dell'**imposta sul valore aggiunto** per un **importo non superiore a 70.000 euro (o 50.000 euro)** annui;
- **esonero dall'apposizione del visto di conformità**, ovvero dalla **prestazione della garanzia**, per i rimborsi del **credito Iva infrannuale**, maturato nei primi tre trimestri dell'anno d'imposta 2026, per crediti di importo non superiore a 70.000 euro (o 50.000 euro) annui;
- **esclusione dell'applicazione delle società non operative**, di cui all'[articolo 30, L. 724/1994](#);
- **esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici**, di cui all'[articolo 39, comma 1, lettera d\), D.P.R. 600/1973](#), e all'[articolo 54, comma 2, D.P.R. 633/1972](#);
- **anticipazione di almeno un anno**, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'[articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973](#), e dall'[articolo 57, comma 1, D.P.R. 633/1972](#);



- **esclusione dalla determinazione sintetica del reddito complessivo**, di cui all'[articolo 38, D.P.R. 600/1973](#), a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di **due terzi il reddito dichiarato**;
- **esclusione della prestazione della garanzia**, di cui [all'articolo 47, comma 5, D.Lgs. 546/1992](#), per i soggetti con livello di affidabilità fiscale pari almeno a 9 nei 3 periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso, ai sensi dell'[articolo 2, L. 130/2022](#).

I **livelli di affidabilità fiscale**, individuati con il provvedimento citato, sono riportati nella tabella successiva.

Beneficio premiale	Livello di affidabilità 2024	Livello di affidabilità medio 2023 e 2024
Esonero apposizione visto di conformità sulla dichiarazione annuale per la compensazione di crediti Iva di importo non superiore a 70.000 euro , maturati nel 2024 (*)	9	9
Esonero apposizione visto di conformità sulla dichiarazione annuale per la compensazione di crediti relativi a imposte dirette e Irap di importo non superiore a 50.000 euro , maturati nel 2024	9	9
Esonero apposizione visto di conformità sulla richiesta di compensazione del credito Iva infrannuale di importo non superiore a 70.000 euro , maturato nei primi 3 trim. 2026	9	9
Esonero apposizione visto di conformità sulla dichiarazione annuale per la compensazione di crediti Iva di importo non superiore a 50.000 euro , maturati nel 2024	8	8,5
Esonero apposizione visto di conformità sulla dichiarazione annuale per la compensazione di crediti relativi a imposte dirette e Irap di importo non superiore a 20.000 euro , maturati nel 2024	8	8,5
Esonero apposizione visto di conformità sulla richiesta di compensazione del credito Iva infrannuale di importo non superiore a 50.000 euro , maturato nei primi 3 trim. 2026	8	8,5
Esonero apposizione visto di conformità , o prestazione di garanzia , sulla richiesta di rimborso del credito Iva di importo non superiore a 70.000 euro , maturato nel 2024	9	9
Esonero apposizione visto di conformità , o prestazione di garanzia , sulla richiesta di rimborso del credito Iva infrannuale di importo	9	9



non superiore a 70.000 euro, maturato nei primi 3 trim. 2026

Esonero apposizione visto di conformità, o prestazione di garanzia, sulla richiesta di rimborso del credito Iva di importo non superiore a 50.000 euro, maturato nel 2024	78	78,5
Esonero apposizione visto di conformità, o prestazione di garanzia, sulla richiesta di rimborso del credito Iva infrannuale di importo non superiore a 50.000 euro, maturato nei primi 3 trim. 2026	78	78,5
Esclusione dall'applicazione della disciplina delle società non operative	79	79
Esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici	78,5	79
Riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento, con riferimento al periodo d'imposta 2024	78	-
Esclusione dalla determinazione sintetica del reddito complessivo, con riferimento al periodo d'imposta 2024	79	79

I contribuenti che conseguono, nel medesimo periodo di imposta, **sia reddito di impresa sia reddito di lavoro autonomo**, accedono ai **benefici premiali** elencati se:

- **applicano, per entrambe le categorie reddituali, i relativi Isa, laddove previsti;**
- **il punteggio attribuito, a seguito dell'applicazione di ognuno di tali Isa, anche sulla base di più periodi d'imposta, è pari o superiore a quello minimo individuato per l'accesso al beneficio stesso.**

Ciò significa che l'accesso al regime premiale **non è garantito automaticamente** per i contribuenti che ottengono un **buon punteggio su una sola attività**. Occorre, infatti, che tutte le attività per cui è previsto l'Isa rispettino i requisiti minimi di affidabilità.



IMPOSTE SUL REDDITO

Assegnazione agevolata degli immobili "patrimonio" ai soci

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

[Scopri di più](#)

La Legge di Bilancio 2025 ha riproposto la possibilità per le imprese di **assegnare o cedere ai soci**, in modo agevolato, gli **immobili non strumentali** (cosiddetti "patrimonio") **entro il 30 settembre 2025**. Questa misura si inserisce nel più ampio contesto delle politiche fiscali volte a **favorire la razionalizzazione del patrimonio immobiliare** detenuto dalle imprese, consentendo una **fuoriuscita agevolata di beni non funzionali all'attività d'impresa**.

Sono **esclusi** dal beneficio **gli immobili strumentali per destinazione**, cioè quelli utilizzati direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento dell'attività aziendale alla data dell'operazione. Il TUIR suddivide gli **immobili detenuti dalle imprese in tre categorie** principali:

- **immobili strumentali**: sono quelli utilizzati direttamente per l'attività d'impresa. Si distinguono in:
 - **per natura**: immobili appartenenti a specifiche categorie catastali (A/10, B, C, D, E) che mantengono la qualifica di strumentali anche **se non utilizzati o concessi in locazione/comodato**;
 - **per destinazione**: immobili utilizzati direttamente ed esclusivamente per l'attività d'impresa, a **prescindere dalla categoria catastale**;
- **immobili merce**: sono quelli che costituiscono oggetto dell'attività d'impresa (ad esempio, per le imprese di costruzione), e sono valutati come **rimanenze finali** secondo **l'articolo 92, TUIR** (o **articolo 93** per le opere ultrannuali);
- **immobili non strumentali** ("patrimonio"): sono individuati per esclusione, trattandosi di **immobili di natura abitativa non utilizzati** direttamente per l'attività d'impresa e non oggetto dell'attività stessa.

Gli **immobili "patrimonio"** concorrono alla formazione del reddito d'impresa secondo **le risultanze catastali**, ai sensi dell'**articolo 90, TUIR**. In particolare:

- il reddito imponibile è rappresentato dal **maggiore tra la rendita catastale** rivalutata del 5% e il **canone di locazione**, eventualmente **ridotto di un massimo del 15%** per spese di manutenzione ordinaria documentate e rimaste a carico del locatore



- tutti i **costi relativi a questi immobili sono indeducibili**, salvo alcune eccezioni. In particolare, **non sono deducibili le spese di manutenzione ordinaria che eccedono il limite del 15%** del canone di locazione, né negli esercizi successivi anche se le spese si riducono sotto tale soglia.

La [**circolare ministeriale n. 10/E/2006**](#) ha chiarito che **le spese di manutenzione ordinaria deducibili sono solo quelle rimaste a carico del locatore**, entro il limite del 15% del canone di locazione. Tali spese, secondo l'[**articolo 3, comma 1, lettera a\), D.P.R. 380/2001**](#), comprendono opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici, nonché interventi per mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti. L'elenco dettagliato degli interventi rientranti in questa categoria è fornito dalla [**circolare n. 57/E/1998**](#).

La norma Aidc n. 156 distingue **le spese relative agli immobili “patrimonio” in due categorie**:

- **costi indeducibili**: sono quelli già considerati nella determinazione della rendita catastale, come **spese di riparazione, manutenzione, custodia, portineria**, gestione e amministrazione dell'immobile;
- **costi deducibili**: sono quelli non direttamente collegati all'immobile, come le **spese per il personale addetto alla contabilità, le spese di gestione societaria** e tutte le spese generali.

L'assegnazione agevolata degli immobili “patrimonio” rappresenta una misura di favore per le società che intendano razionalizzare il proprio patrimonio immobiliare, trasferendo ai soci beni non più funzionali all'attività aziendale. L'operazione consente di **ottenere diversi risultati**:

- **ridurre il carico fiscale gravante sulla società per immobili non produttivi** di reddito o comunque non utilizzati nell'attività principale;
- consentire ai soci di **acquisire la piena proprietà di beni immobili a condizioni fiscali vantaggiose** rispetto a una cessione ordinaria;
- favorire una **maggiore trasparenza nella gestione del patrimonio immobiliare** trasferito in capo ai soci.



IMPOSTE SUL REDDITO

Utilizzo delle eccedenze di versamento IRES trasferite al consolidato fiscale nazionale

di Alessio Bollati, Marco Clementi

Seminario di specializzazione

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

Scopri di più

L'esercizio dell'opzione per il regime di **consolidato fiscale nazionale**, di cui agli [articoli 117 e ss., TUIR](#), trasferisce in capo alla società consolidante gli **obblighi di versamento IRES** relativi alle società aderenti al regime, ai sensi dell'[articolo 118, comma 3, TUIR](#).

La determinazione degli **acconti di gruppo** dovuti per il **primo periodo d'imposta** di efficacia dell'opzione (esercitata congiuntamente dalla consolidante con ciascuna consolidata e comunicata dalla consolidante mediante la compilazione del **quadro OP** della dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione) è disciplinata dall'[articolo 118, comma 3, TUIR](#), che dispone che il calcolo venga effettuato **sulla base dell'imposta**, al netto delle detrazioni, dei crediti di imposta e delle ritenute di acconto, corrispondente alla **somma algebrica dei redditi relativi al periodo d'imposta precedente**, risultanti dai **quadri RN** delle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo stesso da ciascuna società aderente al consolidato. Il versamento di tali acconti, ovviamente, **compete alla consolidante, fatte salve le rate in scadenza prima dell'esercizio dell'opzione**, che non potranno che essere versate autonomamente dalle singole consolidate ([articolo 6, comma 1, D.M. 1 marzo 2018](#)).

Ad esempio, se l'opzione venisse esercitata nel **mese di settembre 2025**, la **prima rata di acconto IRES 2025**, in scadenza il 30 giugno dell'anno stesso (ipotizzando il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e l'approvazione del bilancio di esercizio nel termine ordinario di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio), potrà essere **versata solo autonomamente** da ciascun soggetto giuridico che ha prodotto un reddito positivo, mentre la **seconda rata**, in scadenza il 1° dicembre 2025, sarà **versata dalla consolidante**. Di tale comportamento, è utile precisare, sarà data opportuna evidenza attraverso la **compilazione** di tutti i seguenti **campi dichiarativi**:

1. nel **quadro OP** della dichiarazione dei redditi della **consolidante** dove occorre compilare la sezione II, inserendo i dati relativi alla società che ha aderito al consolidato fiscale nel periodo d'imposta **cui si riferisce la dichiarazione** e indicando nel relativo campo 6 il codice "**1 – acconto versato separatamente**";



2. nel rigo **GN21**, campo 2, della dichiarazione dei redditi della **consolidata** dove occorre indicare l'ammontare degli **conti IRES versati in autonomia**;
3. nel **quadro NX**, sezione IX del Modello CNM dove occorre indicare gli **conti versati separatamente** da ciascuna consolidata.

Se la disciplina fin qui descritta appare piuttosto lineare, occorre interrogarsi sulla **sorte di eventuali eccedenze di imposta (IRES)** prodotte dalle società aderenti alla *fiscal unit* in **annualità antecedenti** all'esercizio dell'opzione e risultanti dalle dichiarazioni dei redditi presentate dalle stesse nell'anno di esercizio dell'opzione. Il citato [**articolo 118, comma 3, TUIR**](#), infatti, nel disciplinare le modalità di calcolo degli conti per il primo periodo "consolidato", **non dispone lo scomputo di tali eccedenze** dall'imposta risultante dal quadro RN di ciascuna consolidata (o della consolidante); il precedente **comma 2** del medesimo articolo prevede, tuttavia, che **le eccedenze IRES, se prodotte in esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo, possano essere utilizzate alternativamente** dalla **società che le ha prodotte** o dalla società o **ente controllante**.

A chiarimento di tale questione, **l'Amministrazione finanziaria** si era dapprima espressa con la [**circolare n. 53/E/2004**](#), riconoscendo alla consolidante la **facoltà di utilizzare** le sopra citate **eccedenze d'imposta a scomputo dell'IRES di gruppo** "a partire dall'inizio del periodo d'imposta in cui viene esercitata l'opzione e quindi anche *in occasione del versamento degli conti dovuti per il primo periodo d'imposta* di efficacia del consolidato". Il trasferimento dell'eccedenza IRES alla *fiscal unit* sarebbe poi stato rappresentato nel **quadro GN** (e nel quadro RX) della dichiarazione dei redditi (**della consolidata** che ha prodotto l'eccedenza) relativa al **primo periodo di efficacia della tassazione di gruppo** e riflessa nella dichiarazione dei redditi del consolidato (**Modello CNM – quadro NX, sezione VII**) per essere compensata con l'IRES di gruppo. In altre parole, l'eccedenza IRES prodotta da un soggetto aderente al consolidato **sarebbe stata utilizzata dal consolidato stesso prima di trovare evidenza nella relativa dichiarazione**.

A parere di chi scrive, sarebbe **logico ritenere che la compensazione** appena citata (IRES su IRES) **non possa essere soggetta** alla disciplina e ai **limiti di cui all'[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#)**, qualificandosi come una **compensazione "interna" o "verticale"**; a tale riguardo, peraltro, l'[**articolo 118, comma 2, TUIR**](#) non dispone **alcun limite alla compensazione delle eccedenze IRES "pregresse"**, con la conseguenza che l'unica barriera alla trasferibilità dell'eccedenza d'imposta sarebbe rappresentata dalla "capienza" dell'IRES di gruppo. Ciononostante, l'interpretazione fornita dall'Agenzia nel 2004 deve oggi essere confrontata con le **successive pronunce di prassi** ([**risposte a interpello n. 49/E/2018, n. 50/E/2018 e n. 51/E/2018**](#)), con le quali l'Amministrazione finanziaria ha affermato che **per l'utilizzo, nell'ambito del consolidato fiscale, di crediti o eccedenze di imposta IRES** trasferiti dalle società aderenti a tale procedura e **maturati prima dell'esercizio dell'opzione, occorre "certificare" tali crediti o eccedenze** (se di importo superiore ad Euro 5.000 annui) mediante apposizione del **visto di conformità**, di cui all'[**articolo 35, comma 1, lettera a\), D.Lgs. 241/1997**](#), sulla dichiarazione dei redditi con cui il credito (o l'eccedenza IRES) viene trasferito al consolidato. Tale vincolo, secondo l'Agenzia, risulta necessario **"anche nel caso in cui detti crediti abbiano la stessa «natura» (IRES) del debito che estinguono per effetto della compensazione**



(IRES del gruppo)". Inoltre, sempre secondo l'Amministrazione, il **visto di conformità** sarebbe **necessario anche sul Modello CNM** presentato dalla consolidante che recepisce l'eccedenza IRES trasferita, qualora la compensazione dei crediti ricevuti avvenga per un **importo superiore ad euro 5.000**.

L'orientamento appena descritto è stato **successivamente confermato** con la [**risposta a interpello n. 201/E/2021**](#).

Le citate risposte a interpello del 2018, dopo aver ricordato che la [**circolare n. 10/E/2014**](#) ha limitato l'obbligo di **apposizione del visto di conformità** alle sole compensazioni "orizzontali" di crediti superiori ad Euro 15.000 (ora Euro 5.000), **escludendo tale obbligo per le compensazioni "verticali**", ancorché effettuate mediante **delega di versamento**, hanno poi fatto leva su quanto precisato dalla [**circolare n. 28/E/2014**](#), che ha manifestato l'obbligo di **apposizione del visto sulle dichiarazioni del soggetto cedente e del cessionario**, nelle ipotesi in cui il credito sia utilizzato da un soggetto diverso da quello che lo ha generato; tali ipotesi si verificano, ad esempio, qualora il soggetto che abbia maturato l'eccedenza IRES la ceda, ai sensi dell'[**articolo 43-ter, D.P.R. 602/1973**](#), e presuppongono, secondo l'orientamento dell'Agenzia del 2014, un **doppio visto di conformità**: il primo, **sulla dichiarazione del cedente**, indipendentemente dal fatto che il credito sia utilizzato dal cessionario in compensazione "verticale" od "orizzontale", con **finalità di controllo della spettanza del credito**, posto che "con la cessione, si produce l'effetto di un «utilizzo anticipato» del credito, analogamente a quanto avviene con l'istituto della compensazione"; il secondo, **sulla dichiarazione del cessionario**, assolverebbe ad **una finalità di mero riscontro** dell'ammontare del credito ceduto con il suo utilizzo in compensazione (se di importo superiore ad Euro 5.000). Tale esigenza di apposizione del doppio visto viene **estesa per analogia** all'ipotesi in cui l'eccedenza IRES venga trasferita al **consolidato fiscale ex articolo 118, comma 2, TUIR**.

La **principale conseguenza** di tale estensione sarebbe, quindi, rappresentata dall'**impossibilità di utilizzare l'eccedenza IRES pregressa** prodotta da un soggetto aderente al consolidato fiscale, a **scomputo dell'acconto IRES di gruppo relativo al primo periodo** d'imposta di efficacia del consolidato, nonostante la natura dell'eccedenza sia la stessa di quella dell'imposta da compensare, ossia "IRES su IRES". Tale divieto scaturirebbe dalla **necessità di far emergere l'eccedenza** di versamento IRES **nella prima dichiarazione CNM** presentata dal gruppo e dalla **necessità di apporre i visti di conformità** secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia, condizioni che si verificherebbero necessariamente **dopo le scadenze previste per il versamento degli acconti** del primo anno di consolidato fiscale. Peraltro, ritenendo obbligatoria l'apposizione dei visti sopra indicati, ne consegue che la successiva compensazione del credito (o eccedenza) possa avvenire solo **decorsi 10 giorni dalla data di presentazione del relativo Modello CNM**.

Si prenda, **ad esempio**, l'ipotesi in cui nel mese di marzo 2025 le società Alfa e Beta optino per l'adesione ad un consolidato fiscale nazionale; gli **acconti IRES di gruppo 2025**, in scadenza il 30 giugno e il 1° dicembre 2025, **non potrebbero essere compensati con un'eccedenza di versamento IRES risultante dalla dichiarazione REDDITI 2025** di Beta, in quanto tale eccedenza dovrebbe preventivamente essere trasferita al **consolidato e certificata con visto di**



conformità in sede di predisposizione delle dichiarazioni REDDITI 2026 e CNM 2026 (modelli dichiarativi che di tutta evidenza non sono disponibili alla data di versamento).

Tale orientamento dell’Agenzia appare obiettivamente **discutibile**: non si comprende, infatti, per **quale ragione sia richiesta l’apposizione dei visti di conformità** sulle dichiarazioni REDDITI e CNM con cui viene data evidenza del trasferimento dell’eccedenza pregressa IRES, atteso che tale eccedenza sarebbe utilizzata nel consolidato ad abbattimento dell’IRES di gruppo. Con tale previsione, l’Amministrazione finanziaria di fatto **riconosce l’esistenza di una compensazione “orizzontale” non in ragione della natura dei tributi** compensati, **ma in ragione dei soggetti giuridici** che operano la compensazione (“esterna”), che pur partecipano al medesimo **regime di consolidato fiscale**. In presenza di una **compensazione “IRES su IRES” all’interno del medesimo regime di consolidato fiscale**, in altre parole, non sembrerebbe corretto imporre alle parti degli adempimenti onerosi, sia in termini economici che operativi, quali risultano le apposizioni dei visti di conformità, **ritardando così l’utilizzo in consolidato di crediti legittimi** e aventi la stessa natura dell’imposta che sarebbe compensata, considerando che il trasferimento dell’eccedenza avviene non in forza di una cessione *ex articolo 43-ter, D.P.R. 602/1973*, ma nell’ambito del normale funzionamento di un regime di consolidato fiscale nazionale, nel cui ambito vengono trasferiti crediti, ritenute e detrazioni senza che risulti necessaria alcuna certificazione in sede dichiarativa.

Questo tema meriterebbe quindi un **chiarimento interpretativo** da parte dell’Agenzia delle entrate che ponga rimedio a una **ingiustificata penalizzazione** che, in queste circostanze, va a gravare sui soggetti aderenti al consolidato fiscale **nel primo anno**, per ragioni che sono sostanzialmente solo di natura tecnica, ma che **fuggono da un reale obiettivo di controllo** che ne possa giustificare l’applicazione sotto il profilo della **tutela dei crediti erariali**.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La verifica fiscale alla stabile organizzazione occulta e le sanzioni applicabili

di Marco Bargagli

webinar gratuito

ESPERTO AI Risponde - Focus Accertamento 2025

16 luglio alle 11.00 - iscriviti subito >>



Ai sensi dell'[articolo 162, TUIR](#), è possibile anche individuare la **presenza di una stabile organizzazione occulta sul territorio dello Stato** italiano.

In particolare, il fenomeno evasivo/elusivo riconducibile alla “stabile organizzazione”, si configura quando:

- **un soggetto non residente ha costituito una sede fissa d'affari “occulta” in Italia**, per mezzo della quale esercita un'attività d'impresa evadendo le imposte dovute (Ires, Irap, Iva);
- **un soggetto residente in Italia “occulta” l'esistenza di una stabile organizzazione estera**, al fine di evitare che il reddito prodotto dalla stessa venga tassato in Italia in base al c.d. worldwide principle (tassazione su base mondiale).

Sul punto, nella **circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza n. 1/2008**, “*Istruzioni sull'attività di verifica*”, Vol. III, Parte VI, Capitolo 7, par. 4, pag. 139, viene chiarito che: “*Le forme evasive più pericolose che interessano l'istituto della stabile organizzazione sono individuabili, principalmente, nelle situazioni in cui: un'impresa estera operi in Italia attraverso una stabile organizzazione non formalmente costituita e, pertanto, sconosciuta come tale all'Amministrazione finanziaria; un'impresa residente fiscalmente in Italia disponga all'estero di stabili organizzazioni non dichiarate*”.

In merito, come sancito dal documento di prassi, i verificatori dovranno **raccogliere tutti gli elementi probatori comprovanti il centro di imputazione fiscale del soggetto**, in base alle disposizioni contenute nell'[articolo 162, TUIR](#), che ha recepito a livello domestico quanto disposto dall'articolo 5 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni, al quale **si uniformano le convenzioni internazionali** stipulate dall'Italia con gli Stati esteri, che **definisce la stabile organizzazione**: “*una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività*”.

Ai sensi dell'[articolo 162, TUIR](#), ai fini delle imposte sui redditi, l'espressione “*stabile*



organizzazione" comprende:

- a) una **sede di direzione**;
- b) una **succursale**;
- c) un **ufficio**;
- d) un'officina;
- e) un **laboratorio**;
- f) una **miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale**, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in **zone situate al di fuori delle acque territoriali** in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare **diritti relativi al fondo del mare**, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.

Con l'[articolo 1, comma 1010, lettera a\), L. 205/2017](#) (Legge di Bilancio 2018) il Legislatore ha introdotto, [all'articolo 162, comma 2, TUIR, la lettera f-bis](#), che definisce stabile organizzazione: ***“una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso”***.

Nel modello Ocse di Convenzione internazionale la “permanent establishment” rileva, ai fini dell'articolo 7, par. 1, secondo cui **se l'impresa di uno Stato contraente svolge la propria attività nell'altro Stato** contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, gli **utili da essa conseguiti sono imponibili**, oltre che nello Stato di residenza, **anche nello Stato della fonte**, ma unicamente nella misura in cui **siano attribuibili alla stabile organizzazione stessa**.

L'articolo 5 del citato modello Ocse indica gli **elementi necessari per la configurazione di una stabile organizzazione materiale**. In merito, sono necessarie **tre condizioni**:

- **una sede d'affari**, cioè di un luogo (locali, magazzini, macchinari ed attrezzature);
- il fatto che tale **sede di affari sia fissa** (ovvero situata in un sito determinato e caratterizzata da un certo grado di permanenza);
- **l'esercizio di un'attività d'impresa per mezzo di tale sede**.

Di contro, ai fini IVA, l'articolo 9 della Direttiva 77/388/CEE, prima dell'entrata in vigore del regolamento UE 282/2011, stabiliva che: ***“Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale”***.

Successivamente, l'articolo 11 del Regolamento UE 282/2011, del 15 marzo 2011, ha fornito la



definizione di **stabile organizzazione ai fini IVA**, prevedendo che la stessa “*designa qualsiasi organizzazione caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione*”.

Sempre il citato Regolamento UE 282/2011 ha ulteriormente precisato che: “*il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione*”.

Per “*soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato*” si intende un **soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato** o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una **stabile organizzazione** nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute ([**articolo 7, D.P.R. 633/1972**](#)).

Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico, ovvero **a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione** nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'[**articolo 35-ter**](#), ovvero tramite un **loro rappresentante residente nel territorio dello Stato** ([**articolo 17, D.P.R. 633/1972**](#)).

In sintesi, in presenza di una **stabile organizzazione** costituita sul territorio dello Stato italiano, la stessa assume lo *status* di “**soggetto passivo stabilito**” nel territorio in cui è situata, limitatamente alle **operazioni da essa rese o ricevute**.

La **stabile organizzazione occulta** viene identificata come una sede fissa di affari, tramite la quale un’impresa non residente esercita un’attività economica sul territorio dello Stato, ponendo in essere atti rilevanti ai fini delle **imposte sui redditi e dell’imposta sul valore aggiunto**.

A livello giurisprudenziale, sulla base del **prevalente approccio ermeneutico**, è prevista la “*non soggettività passiva tributaria*” della stabile organizzazione, sulla base della **storica pronuncia “Philip Morris”** ove i Supremi Giudici, nella **sentenza n. 7682 del 25 maggio 2002**, hanno chiarito che i soggetti passivi tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi erano **le società del gruppo Philip Morris estere e non la società residente** riqualificata stabile organizzazione plurima.

Quindi, la **stabile organizzazione occulta**, sprovvista del codice fiscale e della partita IVA, **avrebbe operato in Italia come “evasore totale”**, non presentando la **prescritta dichiarazione dei redditi**.

Tale orientamento è stato sconfessato dalla stessa Corte di cassazione (cfr. sentenza n. 16106 del 22 luglio 2011), nella quale i giudici di Piazza Cavour hanno individuato, a carico della



stabile organizzazione, una “**soggettività fiscale di diritto interno**”.

In sintesi, la **stabile organizzazione occulta costituirebbe un autonomo centro di imputazione fiscale** (sia ai fini Iva che delle imposte sui redditi) dotato di una **propria soggettività tributaria**, con la conseguenza che l’Amministrazione finanziaria **potrà emettere avviso di accertamento** nei confronti della società residente in Italia, dove si “**annida**” la **stabile organizzazione occulta**.

Ad ogni buon conto, nella generalità dei casi, l’individuazione della stabile organizzazione occulta sul territorio dello Stato determini, ai fini penali, fa **scattare l’ipotesi delittuosa** prevista e punita **dall’articolo 5, D.Lgs. 74/2000** (rubricato omessa dichiarazione).

L’articolo 23, comma 1, lettera e), TUIR, prevede che i redditi di impresa riconducibili ai soggetti non residenti sono tassati in Italia **se derivano da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione**.

I soggetti non residenti che **esercitano attività commerciali in Italia mediante stabili organizzazioni** devono seguire **gli obblighi contabili disciplinati dall’articolo 14, comma 5, D.P.R. 600/1973**.

Di conseguenza, una volta **individuata la stabile organizzazione in Italia del soggetto non residente**, scattano precise conseguenze:

- determinazione del reddito ai fini Ires della stabile organizzazione **attraverso un apposito conto dei profitti e delle perdite relativo alla gestione della stabile organizzazione ed alle altre attività produttive di redditi imponibili in Italia** (ex [articoli 151 e 152, TUIR](#));
- **assolvimento degli obblighi contabili e dichiarativi**, ai sensi degli [articoli 4, comma 2, e 14, comma 5, D.P.R. 600/1973](#);
- **determinazione del valore della produzione** derivante dall’esercizio di attività commerciali, esercitata nel territorio dello Stato per un **periodo non inferiore ai tre mesi**, rilevante ai fini della tassazione IRAP, secondo quanto previsto dall’[articolo 12, comma 2, D.Lgs. 446/1997](#).

Infine, **ai fini Iva**, la stabile organizzazione di una società non residente in Italia è equiparata ad un soggetto passivo residente: pertanto la stessa **deve adempiere tutti gli obblighi previsti dalla Legge**, tra cui **la presentazione della dichiarazione di inizio attività, l’apertura della partita Iva, la presentazione delle dichiarazioni annuali Iva, il calcolo dell’imposta risultante dalle liquidazioni periodiche**.