

BILANCIO E FISCO

PERIODICO DI
APPROFONDIMENTO SU
TEMI CONTABILI E FISCALI

N° 1 ANNO I
GIUGNO 2026

SOMMARIO

La pianificazione della revisione contabile del bilancio secondo il Principio ISA 3003

Il trattamento contabile delle immobilizzazioni immateriali secondo l'OIC 247

Lo IAS 23 e la capitalizzazione degli oneri finanziari10

L'abilitazione all'attività di revisore della sostenibilità.....12

Il meccanismo dell'IRES premiale.....14

La deducibilità delle spese di trasferta per il dipendente16

L'istituto giuridico del Whistleblowing e i doveri del collegio sindacale.....18

Periodico semestrale
Registrazione presso il Registro Stampa
del Tribunale di Roma n. 66
del 18 giugno 2026

Direttore Responsabile:

Antonella Quindici

Tutti i diritti sono riservati.

È vietata la riproduzione anche parziale e con qualsiasi strumento.

I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare specifiche responsabilità per involontari errori e inesattezze.

Chiuso in redazione:
22 giugno 2026

Proprietario ed Editore:
Antonella Quindici
Sede periodico:
Via Pietro Romualdo Pirotta, 13 - Roma

Indirizzo Internet:
www.bilancioefisco.it

LA PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO SECONDO IL PRINCIPIO ISA 300

Il principio di revisione **ISA 300** riguarda la **responsabilità del revisore nella pianificazione della revisione contabile del bilancio**, con particolare riferimento agli **incarichi ricorrenti**. Gli ulteriori aspetti da considerare nel caso di un primo incarico di revisione sono trattati separatamente.

Per prima cosa il principio definisce **il ruolo e la tempistica della pianificazione**.

La pianificazione consiste nella definizione della strategia generale e nella stesura del piano di revisione.

Un'adeguata pianificazione aiuta il revisore a:

- concentrarsi sulle aree rilevanti;
- identificare e risolvere problemi tempestivamente;
- organizzare e gestire efficacemente l'incarico;
- assegnare il lavoro a membri del team competenti;
- dirigere e supervisionare il team;
- coordinarsi con altri revisori o esperti, se necessario.

L'**obiettivo** dell'attività deve essere quello di garantire che la revisione sia pianificata in modo efficace.

1. **Coinvolgimento del team:** il responsabile e i membri chiave devono partecipare alla pianificazione e alle discussioni.
2. **Attività preliminari:** all'inizio dell'incarico, il revisore deve svolgere alcune attività previste dall'ISA Italia 220 in merito al mantenimento dei rapporti col cliente. Deve anche valutare il rispetto dei principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza, come previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220. Infine, deve comprendere i termini dell'incarico come indicato dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.

Il corretto svolgimento delle **attività preliminari** consente di:

- verificare che il revisore mantenga l'**indipendenza** e abbia le capacità necessarie per svolgere l'incarico;
- accertare che non vi siano **problemi di integrità** della direzione, che possano influenzare la disponibilità del revisore a proseguire l'incarico;
- evitare **malintesi con il cliente sui termini dell'incarico**.

Il revisore deve inoltre considerare i principi etici

applicabili e completare queste valutazioni prima di iniziare le attività principali. Nel caso di incarichi ricorrenti, tali verifiche si svolgono di norma subito dopo o insieme alla conclusione della revisione precedente.

L'ISA 300 fa inoltre un'importante disamina circa **l'attività di pianificazione nella revisione** e i principali punti previsti sono:

1. **Definizione della strategia generale:** il revisore stabilisce **portata, tempistica e direzione** dell'incarico. In particolare:

- identifica le caratteristiche dell'incarico;
- determina gli obiettivi connessi all'emissione della relazione;
- considera fattori significativi per il team;
- tiene conto dei risultati delle attività preliminari e delle conoscenze pregresse;
- valuta le risorse necessarie.

2. **Elaborazione del piano di revisione**

che deve includere:

- le **procedure di valutazione del rischio** (come previsto dall'ISA Italia 315).
- le **procedure conseguenti ai rischi identificati** (come previsto dall'ISA Italia 330).
- **altre procedure** necessarie per il rispetto dei principi di revisione.

3. **Aggiornamento del piano** in quanto la strategia e il piano devono essere

modificati se necessario durante la revisione.

4. **Pianificazione della supervisione** del lavoro del team, tenuto anche conto delle dimensioni e della complessità dell'impresa.

Queste attività garantiscono che la revisione sia ben organizzata, efficace e conforme agli standard professionali.

La pianificazione non è una fase isolata, ma un processo continuo che può iniziare già al termine della revisione precedente e prosegue fino alla conclusione di quella in corso.

Essa richiede di valutare la tempistica di alcune attività da completare prima delle procedure conseguenti.

Ad esempio, la pianificazione comporta la necessità di considerare, ancora prima dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi, alcuni aspetti quali:

- le procedure di analisi comparativa da utilizzare per la valutazione del rischio;
- comprensione del quadro normativo e della sua applicazione da parte dell'impresa;
- determinazione della significatività;
- eventuale coinvolgimento di esperti;
- altre procedure preliminari di valutazione del rischio.

Il revisore può discutere con la direzione sugli elementi della pianificazione al fine di facilitare e coordinare lo svolgimento dell'incarico, ma resta

pienamente responsabile della strategia e del piano di revisione.

Riguardo alla **strategia generale di revisione**, è bene sottolineare quanto questa sia importante al fine di guidare le scelte organizzative e operative dell'incarico. Essa aiuta il revisore a stabilire:

- **quali risorse** impiegare nelle varie aree di revisione ed in particolare se ricorrere a membri esperti del team per aree ad alto rischio o a **esperti esterni** per aree particolarmente complesse;
- **quante risorse** assegnare a ciascuna area in termini di personale e di numero di ore di lavoro da svolgere;
- **quando impiegare queste risorse** (ad esempio in fase di interim o a ridosso della chiusura);
- **come gestire e supervisionare** il team, inclusa l'organizzazione delle riunioni e la modalità di riesame da parte dei responsabili.

Dopo aver definito la strategia, si passa ad elaborare il **piano di revisione** con l'obiettivo di utilizzare in modo efficiente le risorse nell'espletamento dell'attività. Strategia e piano sono interconnessi e possono essere soggetti ad aggiornamenti.

Nelle imprese di dimensioni minori la revisione è spesso svolta da un team ristretto o anche da un singolo professionista. In caso di team con un numero esiguo di risorse il coordinamento e la comunicazione sono più semplici e la strategia di

revisione non richiede processi complessi o formali.

Può essere sufficiente un breve memorandum aggiornato, basato sulle carte di lavoro della revisione precedente e su interlocuzioni con il proprietario-amministratore.

La pianificazione viene quindi adattata alla dimensione e alle complessità dell'impresa e del team.

In generale, **il piano di revisione** è più dettagliato rispetto alla strategia generale, in quanto specifica la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione da eseguire da parte del team.

La pianificazione di queste procedure avviene nel corso della revisione man mano che il piano di revisione stesso viene elaborato. Tuttavia, alcune procedure possono essere avviate prima di pianificare tutte le rimanenti procedure di revisione conseguenti.

Durante la revisione, il revisore può dover **modificare la strategia e il piano di revisione** a causa di eventi inattesi, cambiamenti nelle condizioni o nuove informazioni emerse, che richiedono di riconsiderare i rischi e adeguare le procedure.

L'ISA 300 sottolinea anche che la natura, la tempistica e l'estensione della direzione e supervisione dei membri del team di revisione e del riesame del loro lavoro devono essere pianificati in base a fattori quali:

- dimensioni e complessità dell'impresa;
- area di revisione;

- rischi di errori significativi;
- competenze dei membri del team.

Il principio di revisione internazionale ISA Italia n. 220 fornisce ulteriori importanti linee guida in merito alla direzione, alla supervisione e al riesame del lavoro di revisione.

La pianificazione ha lo stesso scopo anche per i primi incarichi, ma richiede attività più approfondite perché il revisore non ha esperienze pregresse con l'impresa. In particolare, nel primo incarico il revisore deve considerare:

- accordi con il revisore precedente per esaminare le sue carte di lavoro, salvo divieti normativi;
- problematiche rilevanti discusse con la direzione e comunicate agli organi di governance, che possono influenzare strategia e piano di revisione;
- procedure specifiche per ottenere elementi probativi sui saldi di apertura;
- eventuali altre procedure richieste dal sistema di controllo qualità, come il coinvolgimento di un altro partner per riesaminare la strategia o le relazioni di revisione prima dell'emissione.

Questi aspetti mirano a garantire una revisione adeguata anche in assenza di precedenti conoscenze dell'impresa.

Il revisore deve in generale **documentare in modo completo** le attività di pianificazione della revisione. In particolare, la documentazione deve includere:

1. **la strategia generale di revisione;**
2. **il piano di revisione;**

3. **eventuali modifiche significative** apportate durante l'incarico e **le motivazioni** di tali cambiamenti

Questa documentazione è essenziale per dimostrare la corretta pianificazione e lo svolgimento conforme ai principi di revisione.

Antonella Quindici

IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI SECONDO L'OIC 24

Nell'ambito dei Principi Contabili Nazionali, l'**OIC 24** disciplina il trattamento contabile delle immobilizzazioni immateriali, ossia:

- oneri pluriennali (quali costi di impianto e di ampliamento, nonché costi di sviluppo);
- beni immateriali (ad esempio, diritti di brevetto industriale e diritti relativi all'utilizzo di opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e diritti affini);
- avviamento;
- immobilizzazioni immateriali in corso di realizzazione;
- acconti.

L'articolo 2424 del Codice Civile prevede che tali immobilizzazioni siano riportate nell'attivo dello stato patrimoniale, nella sezione BI, secondo la seguente articolazione:

1. Costi di impianto e ampliamento;
2. Costi di sviluppo;
3. Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
4. Concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
5. Avviamento;

6. Immobilizzazioni in corso e acconti;
7. Altre immobilizzazioni immateriali.

Nel bilancio redatto in forma abbreviata tali elementi sono invece rappresentati nell'attivo patrimoniale come voce unitaria, senza ulteriori suddivisioni.

Le immobilizzazioni immateriali devono essere rilevate in bilancio **al costo di acquisto o di produzione**. Il costo di acquisto include anche gli oneri accessori direttamente imputabili, quali dazi doganali e IVA non detraibile. In presenza di sconti incondizionati, questi ultimi devono essere detratti dal valore dell'immobilizzazione.

Per le **immobilizzazioni prodotte internamente** va invece capitalizzato il costo di produzione comprendente tutti gli oneri direttamente riferibili alla loro realizzazione.

La **capitalizzazione degli oneri finanziari** è ammessa per il periodo di realizzazione del bene, ovvero il lasso temporale che intercorre tra l'esborso al fornitore e il momento in cui l'attività è pronta per l'utilizzo. Tuttavia, tale capitalizzazione deve essere effettuata nel rispetto del limite rappresentato dal valore recuperabile dell'immobilizzazione.

Passando alla disamina dettagliata delle singole fattispecie, l'OIC 24 stabilisce che i costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo possano essere iscritti tra le immobilizzazioni immateriali soltanto se:

- generano benefici economici futuri in modo oggettivamente dimostrabile;
- la loro recuperabilità è stimabile con ragionevole certezza.

In presenza di un Collegio Sindacale, l'iscrizione di tali oneri è subordinata al suo consenso.

I **costi di start-up**, generalmente da imputare a conto economico, possono essere capitalizzati se:

- si può dimostrare la loro recuperabilità sulla base di ragionevoli prospettive reddituali;
- sono direttamente riferibili alla nuova attività;
- sono sostenuti anteriormente all'inizio dell'attività operativa.

I **costi di sviluppo** sono capitalizzabili solo quando:

- sono chiaramente identificabili e misurabili;
- si riferiscono a un prodotto o processo definito, tecnicamente realizzabile e completabile con le risorse aziendali disponibili;
- sono ritenuti recuperabili, ovvero i benefici economici attesi ne consentono la copertura, al netto dei costi diretti e indiretti connessi.

I costi di ricerca di base, sostenuti in fase preliminare e non riferibili a progetti specifici, non sono capitalizzabili e devono essere rilevati

a conto economico, in quanto legati all'operatività ricorrente.

L'**avviamento** è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali solo se:

- è acquisito a titolo oneroso;
- ha un valore attendibilmente determinabile;
- deriva da oneri e costi che producono benefici futuri;
- il costo sostenuto soddisfa i requisiti di recuperabilità.

Non è ammessa la capitalizzazione dell'avviamento generato internamente.

Le **immobilizzazioni immateriali in corso** sono rilevate quando iniziano i primi costi interni o esterni per la realizzazione dell'attività.

Una volta completato il progetto o acquisita la titolarità del bene, tali valori devono essere riclassificati nella relativa voce definitiva delle immobilizzazioni immateriali.

Gli **acconti** versati ai fornitori per l'acquisto di immobilizzazioni immateriali sono rilevati nel momento in cui sorge l'obbligo al pagamento.

Le immobilizzazioni in corso non sono soggette ad ammortamento fino alla loro riclassificazione tra le immobilizzazioni in esercizio.

Le immobilizzazioni immateriali con utilità limitata nel tempo devono essere ammortizzate a partire dal momento in cui sono disponibili e pronte per l'uso.

Il **metodo di ammortamento** più adottato è quello a quote costanti in base al quale il valore ammortizzabile dell'attività viene suddiviso in parti uguali lungo la vita utile dell'immobilizzazione, partendo dall'assunto che i benefici economici siano distribuiti in modo uniforme nel tempo.

Sono ammessi anche:

- il metodo a quote decrescenti, che presume un maggior utilizzo nella prima fase della vita utile dell'attività e dunque nei primi anni le quote sono maggiori rispetto agli ultimi in cui l'ammontare dell'ammortamento si va man mano riducendo;
- il metodo per unità di prodotto, utilizzabile qualora rappresenti in modo più accurato il consumo economico dell'immobilizzazione.

È vietato il metodo a quote crescenti in quanto non è ritenuto conforme al principio di prudenza.

Ad ogni modo il valore da ammortizzare di un'attività immateriale è costituito dalla differenza tra il costo dell'immobilizzazione e il valore residuo, se stimabile.

In generale, il valore residuo si presume pari a zero, salvo che:

- esista un mercato attivo alla fine della vita utile del bene e possa essere attendibilmente stimato il valore di cessione; o

- vi sia un impegno vincolante da parte di terzi all'acquisto del bene al termine della sua vita utile.

Per gli oneri pluriennali, il valore residuo è sempre considerato nullo.

Specifiche regole sono previste per le seguenti fattispecie:

- **Avviamento:** viene ammortizzato lungo la vita utile stimata, con un massimo di 20 anni. Se non è possibile stimare con affidabilità la vita utile, si procede con un ammortamento fino a 10 anni;
- **Costi di impianto e di ampliamento:** completano l'ammortamento massimo entro 5 anni;
- **Costi di sviluppo:** vanno ammortizzati in base alla vita utile stimata, ma se è non determinabile, entro un massimo di 5 anni;
- **Marchi:** non possono avere una vita utile superiore a 20 anni;
- **Migliorie su beni di terzi:** vanno ammortizzate in base al periodo minore tra la durata dell'utilità futura e quella del contratto di locazione (incluso eventuale rinnovo esercitabile dal conduttore);
- **Diritto di usufrutto su azioni:** l'ammortamento è calcolato in base alla durata effettiva del diritto.

La Redazione

LO IAS 23 E LA CAPITALIZZAZIONE DEGLI ONERI FINANZIARI

Lo **IAS 23**, emanato dallo IASB (International Accounting Standards Board), è il principio contabile internazionale che regola il trattamento degli oneri finanziari sostenuti da un'impresa, stabilendo quando e come questi possano essere inclusi nel costo di un'attività. In particolare, esso disciplina la capitalizzazione, ovvero l'inserimento di tali costi tra gli investimenti, piuttosto che la rilevazione direttamente a conto economico come costo.

Il Principio contabile distingue tra oneri finanziari che possono essere capitalizzati e quelli che non lo sono. Sono capitalizzabili solo gli oneri direttamente attribuibili all'acquisizione, realizzazione o produzione di un bene che necessita di un intervallo di tempo significativo prima di essere pronto per l'uso produttivo o per la vendita.

Nello specifico, il Principio individua alcune categorie di beni per cui la capitalizzazione degli interessi passivi è appropriata:

- **attività immateriali;**
- **scorte, escluse quelle prodotte in tempi brevi;**
- **investimenti immobiliari;**
- **impianti.**

È importante sottolineare che, secondo il Principio, non si procede con la capitalizzazione degli interessi passivi nelle seguenti casistiche:

1. attività finanziarie;
2. scorte che vengono prodotte o rese disponibili in un arco temporale breve;
3. beni che al momento dell'acquisto sono già pronti all'uso o già destinati alla rivendita.

Un'altra condizione essenziale per poter includere gli oneri finanziari nel valore del bene capitalizzato è la probabilità che questi costi generino benefici economici futuri e che tali benefici possano essere valutati con attendibilità.

Nel caso in cui l'impresa ottenga un finanziamento specificamente finalizzato all'acquisto, costruzione o produzione di un certo bene e si verifichino tutte le condizioni per la capitalizzazione, l'importo degli oneri finanziari da capitalizzare coincide con gli interessi effettivamente sostenuti, dedotti eventuali proventi finanziari ottenuti da investimenti temporanei dei mezzi finanziari non ancora utilizzati (ad esempio, quando il prestito viene erogato prima dell'avvio dell'investimento e il denaro è temporaneamente investito).

Diversamente, se i finanziamenti sono stati contratti in maniera generica, sarà necessario calcolare gli oneri capitalizzabili applicando un tasso di capitalizzazione rappresentativo della

media ponderata degli interessi relativi a tutti i finanziamenti in essere nell'esercizio.

Stabilire un legame diretto tra un bene e determinati finanziamenti e identificare i finanziamenti che altrimenti avrebbero potuto essere evitati, può risultare complesso. Tale difficoltà si presenta, ad esempio, quando l'attività di finanziamento di un'entità è gestita centralmente. Altre problematiche sorgono quando un gruppo utilizza diversi strumenti di debito per ottenere fondi a tassi di interesse differenti, prestando successivamente tali fondi ad altre entità del gruppo secondo criteri diversi. In effetti determinare l'ammontare degli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione di un bene è un compito difficile, che richiede un processo di valutazione accurato.

In ogni caso, l'importo complessivo degli oneri finanziari capitalizzati in un esercizio non può superare il totale degli interessi effettivamente sostenuti nello stesso periodo.

La **capitalizzazione degli interessi passivi** può avere inizio quando si verificano le seguenti condizioni:

- sono stati sostenuti oneri finanziari;
- sono iniziati gli esborsi per l'acquisto, la costruzione o la produzione del bene;
- sono state avviate tutte le operazioni necessarie per rendere il bene idoneo all'uso previsto o alla vendita.

La capitalizzazione degli oneri finanziari cessa nel momento in cui risultano sostanzialmente

completate tutte le attività necessarie a rendere il bene pronto per l'uso previsto o per la vendita. Inoltre, la capitalizzazione deve essere sospesa durante i periodi in cui la realizzazione del bene è interrotta. Tuttavia, tale sospensione non si applica se l'interruzione è temporanea e rappresenta una fase necessaria del processo di predisposizione del bene all'utilizzo previsto o alla sua vendita.

Qualora il valore contabile o il costo complessivo atteso del bene, a fronte del quale è stata effettuata la capitalizzazione, risulti superiore al suo valore recuperabile o al valore netto di realizzo, è necessario procedere alla svalutazione, totale o parziale, secondo quanto previsto dagli altri Principi contabili. In determinati casi, sempre in conformità a quanto stabilito dagli altri Principi, è altresì richiesto effettuare riprese di valore al fine di eliminare gli effetti di precedenti svalutazioni, totali o parziali.

La Redazione

L'ABILITAZIONE ALL'ATTIVITÀ DI REVISORE DELLA SOSTENIBILITÀ

Il **D.lgs. 6 settembre 2024, n. 125** ha recepito in Italia l'obbligo di rendicontazione di sostenibilità introdotto dalla Direttiva (UE) 2022/2464 **Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)**. La normativa CSRD introduce l'obbligo di conformità della rendicontazione agli *European Sustainability Reporting Standards (ESRS)* e stabilisce agli artt. 3 e 4, D.lgs. 125/2024 il contenuto minimo della rendicontazione di sostenibilità individuale o consolidata, che include le informazioni necessarie per la comprensione dei processi di identificazione e valutazione degli impatti, nonché dei rischi e delle opportunità, siano essi reali o potenziali, inerenti alle questioni di sostenibilità.

Le disposizioni del **D.lgs. 125/2024** sono entrate in vigore il 25 settembre 2024, prevedendo un approccio graduale in termini di obbligatorietà della rendicontazione di sostenibilità. Tuttavia, con il recepimento della Direttiva (UE) 794/2025 (cd "*Stop the Clock*") il citato D.lgs. 125/2024 è stato modificato dall'articolo 10, comma 1 *bis*, della Legge 8 agosto 2025, n. 118 che, in linea con la normativa europea, ha posticipato di due anni gli obblighi di rendicontazione di sostenibilità. La Legge 118/2025 ha dunque stabilito:

- il rinvio di due anni per le grandi imprese, non già soggette alla NFRD, dal 1° gennaio 2025 al 1° gennaio 2027, con

obbligo di pubblicazione del report di sostenibilità nel 2028;

- il rinvio di due anni per le PMI quotate, dal 1° gennaio 2026 al 1° gennaio 2028 in merito alla prima pubblicazione del report di sostenibilità nel 2029.

Inoltre, il 9 dicembre 2025 il Consiglio dell'Unione europea e il Parlamento europeo hanno raggiunto un accordo, che semplifica ulteriormente le direttive relative alla rendicontazione societaria di sostenibilità (CSRD) con riferimento al cosiddetto Pacchetto Omnibus I.

Il "Revisore della sostenibilità" è il soggetto che viene incaricato del ruolo di attestare la conformità delle informazioni di sostenibilità, secondo le responsabilità trattate dai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

In particolare, il **decreto legislativo 6 settembre 2024, n. 125** ha affidato ai revisori legali iscritti nel Registro, qualora abilitati ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 6, comma 1-bis del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, il compito di esprimere con apposita relazione redatta ai sensi dell'articolo 14-bis del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, le proprie conclusioni circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione, all'obbligo di marcatura, nonché all'osservanza degli

obblighi di informativa previsti dal Regolamento UE 2020/852 sulla tassonomia ambientale.

In merito all'abilitazione all'attività di revisore della sostenibilità sono state previste delle diverse disposizioni per la fase transitoria e per quella a regime.

Per i soggetti destinatari delle Disposizioni transitorie, l'articolo 4 del D.M. 19 febbraio 2025 stabilisce modalità e termini di presentazione delle domande di abilitazione e prevede due fasi:

I FASE: a decorrere dal 4 marzo 2025 e fino al 30 settembre 2025 i soggetti destinatari delle disposizioni di cui all'articolo 17, comma 1, lettera a) del D.lgs 125/2024 (ossia i revisori legali impiegati presso le società di revisione con riferimento agli incarichi di cui all'articolo 18, comma 1 del citato decreto legislativo da designare quali responsabili dell'esecuzione dell'incarico di attestazione della sostenibilità) in possesso dei requisiti di iscrizione al registro e del conseguimento di almeno cinque crediti formativi nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità conseguiti interamente nel 2024 o nel 2025.

II FASE: possono ottenere l'abilitazione i revisori iscritti al registro entro la data del 1° gennaio 2026 che abbiano conseguito almeno cinque crediti formativi - riferiti integralmente al 2024 o al 2025 - nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità entro la data di presentazione dell'istanza di abilitazione. I soggetti in possesso dei requisiti prescritti potranno presentare

istanza di abilitazione anche successivamente alla data del 31 dicembre 2025 purché abbiano maturato i requisiti entro tale data.

Riguardo **all'abilitazione a regime** è previsto l'obbligo di collaborare, durante il periodo di tirocinio almeno triennale o disgiuntamente a esso, per un periodo di almeno otto mesi allo svolgimento di incarichi di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità o ad altri servizi relativi alla sostenibilità. E' inoltre previsto il superamento delle prove di esame nelle ulteriori materie relative alla sostenibilità. Tali disposizioni si applicheranno anche ai soggetti che non si sono avvalsi del regime transitorio, pur avendone i requisiti.

L'abilitazione allo svolgimento degli incarichi di rendicontazione di sostenibilità decorre a far data dall'avvenuta ricezione della domanda di abilitazione che viene indicata nel provvedimento di abilitazione, disposta con decreto dell'Ispettore generale di Finanza della ragioneria generale dello Stato.

La Redazione

IL MECCANISMO DELL'IRES PREMIALE

L'articolo 6, comma 1, lettera a), della legge 9 agosto 2023, n. 111 (Legge delega per la riforma fiscale) ha introdotto la possibilità di applicare una riduzione dell'aliquota IRES nel caso in cui una parte del reddito d'impresa venga reinvestita in investimenti qualificati, in nuove assunzioni o in schemi stabili di partecipazione dei dipendenti agli utili e ciò avvenga entro i due periodi d'imposta successivi alla sua produzione. La norma prevede inoltre che il beneficio non può essere applicato agli utili distribuiti o destinati a finalità estranee all'attività d'impresa nello stesso biennio. In attesa della piena attuazione di questi principi, la **Legge di Bilancio 2025** (articolo 1, commi 436-444, L. 207/2024) ha introdotto in via transitoria, solo per il 2025, una **riduzione di 4 punti percentuali dell'aliquota IRES** prevista dall'art. 77 del TUIR, che dunque passa dal 24% al 20%. Tale riduzione è da considerarsi ai fini della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2025 da presentarsi entro il 31 ottobre 2026 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. Nella Gazzetta Ufficiale del 18.08.2025 n. 190 è stato pubblicato il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze dell'8 agosto 2025, che è il decreto attuativo della citata legge di bilancio e che reca tra le altre cose disposizioni di attuazione relative alla **Riduzione dell'aliquota IRES per le imprese che realizzano investimenti rilevanti** (articolo 1, commi da 436 a 444, della legge 30 dicembre 2024, n. 207).

I **soggetti destinatari** dell'IRES premiale sono i seguenti:

- le società per azioni, le società a responsabilità limitata, le società in accomandita per azioni;
- le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società e cooperative europee (regolamento (CE) n. 2157/2001 e n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato);
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Sono **esclusi** dal beneficio le società e gli enti:

- che calcolano il reddito imponibile, anche parzialmente, sulla base di **regimi forfetari**;
- in **liquidazione ordinaria**, assoggettati a **procedure concorsuali** di natura liquidatoria, nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024
- i soggetti che nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 applicano il regime di contabilità semplificata.

Sono diversi i **presupposti da rispettare** per poter beneficiare dell'IRES premiale.

Per prima cosa una **quota** degli utili dell'esercizio in corso al **31 dicembre 2024 non inferiore all'80%** deve essere **accantonata ad apposita riserva**. L'art. 4 del Decreto Ministeriale dell'8 agosto 2025 precisa che *“si considera accantonato ad apposita riserva tutto l'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024 destinato a finalità diverse dalla distribuzione ai soci in sede di approvazione del bilancio, ivi compresa la copertura delle perdite di esercizio; a tal fine, si considerano distribuiti ai soci anche gli eventuali acconti di cui all'articolo 2433 bis del Codice civile relativi al medesimo esercizio.”*

Inoltre, per poter accedere all'IRES premiale occorre che **un importo non inferiore al 30% degli utili accantonati di cui sopra e ad ogni modo non inferiore al 24% degli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023** deve essere **destinato a investimenti relativi all'acquisto** (eventualmente anche mediante contratti di locazione finanziaria) di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato riconducibili a Industria 4.0 (tabella allegato A (materiali 4.0) e B (immateriali 4.0) della L. n. 232/2016) e Transizione 5.0 (ex art. 38 del D.L. 2/3/2024 n. 19, convertito in L. 29/4/2024, n. 56). Inoltre, l'art. 5 co.4 del Decreto Ministeriale dell'8 agosto 2025 precisa che: *“Gli investimenti rilevanti nei beni di cui al comma 2 devono essere realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2025 ed entro la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024. Ai fini del primo periodo gli investimenti rilevanti si considerano realizzati ai*

sensi dell'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, a prescindere dai principi contabili adottati, e il termine per la realizzazione degli investimenti rilevanti si determina avendo riguardo a un periodo d'imposta pari a 12 mesi se l'esercizio ha durata superiore.”

Inoltre, la normativa prevede che per poter usufruire dell'IRES premiale **gli investimenti non devono essere inferiori a 20.000 euro**. Un altro requisito riguarda **la base occupazionale** in quanto nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024:

- **il numero di unità lavorative per anno non deve risultare ridotto** rispetto alla media del triennio precedente;
- devono essere effettuate **nuove assunzioni di lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato** in misura tale da garantire un incremento occupazionale di almeno l'1 per cento del numero di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente (ovvero quello in corso al 31 dicembre 2024) e, comunque, in misura non inferiore a un dipendente.

Infine, altra condizione è che **non si abbia fatto ricorso all'istituto della cassa integrazione guadagni** nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024 o in quello successivo, salvo il caso in cui l'integrazione sia stata corrisposta in presenza di situazioni aziendali dovute a eventi transitori e non imputabili all'impresa.

Antonella Quindici

LA DEDUCIBILITA' DELLE SPESE DI TRASFERTA PER IL DIPENDENTE

La **Legge di Bilancio 2025** (Legge n. 207/2024) ha introdotto nuovi obblighi ai fini della **deducibilità in capo al dipendente delle spese di trasferta** sostenute in Italia.

Per i lavoratori dipendenti la Legge di Bilancio ha modificato l'art. 51, comma 5 del T.U.I.R., che opera una distinzione tra **spese sostenute all'interno del territorio comunale e spese di trasferta sostenute al di fuori di esso**. In particolare, sancisce che:

“In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di lire 30.000, elevate a lire 50.000 per le trasferte all'estero. Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di viaggio e trasporto comprovate e documentate, concorrono a formare il reddito.”

Dunque, si evince che in caso di **rimborso analitico**, ossia a piè di lista, le spese per vitto, alloggio, trasporto e viaggio fuori dal territorio comunale non sono imponibili solo se

documentate. I rimborsi ricevuti per altre spese, come per esempio quelle telefoniche, sono sempre deducibili nell'ambito di un limite giornaliero di 15,49 euro se la trasferta è avvenuta in Italia o 25,82 euro in caso di trasferta all'estero. Con riferimento alle trasferte all'interno del comune sono deducibili solo i rimborsi di spese di viaggio e trasporto che siano comprovate e documentate; diversamente, concorrono a formare il reddito.

In caso di **indennità forfettaria** percepita per le trasferte fuori dal Comune in cui il dipendente presta la propria attività lavorativa, la stessa risulta essere deducibile fino a 46,48 euro al giorno (in caso di trasferta in Italia) o 77,47 euro al giorno (in caso di trasferta all'estero). Qualora tali soglie vengano superate, le somme eccedenti sono imponibili in capo al dipendente, al netto delle spese di viaggio e di trasporto. Infatti, la parte iniziale del citato art. 51, comma 5 del T.U.I.R. così recita:

“Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente lire 90.000 al giorno, elevate a lire 150.000 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di

due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto.”

Dunque, in caso di **rimborso misto**, ossia nei casi in cui venga erogata un'indennità combinata con il rimborso di vitto e/o alloggio, i limiti esenti si riducono di un terzo nei casi di rimborso delle spese di vitto o di alloggio. Tale limite si riduce di due terzi qualora vengano rimborsate sia quelle di vitto che di alloggio.

Di seguito si riporta l'ultima parte del citato art. 51, comma 5 del T.U.I.R., che così recita:

“I rimborsi delle spese, sostenute nel territorio dello Stato, per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, per le trasferte o le missioni di cui al presente comma, ad esclusione di quelli spettanti dal 1° gennaio 2025 al personale delle Forze armate, delle Forze di polizia di cui all'articolo 16 della legge 1° aprile 1981, n. 121, e del Corpo nazionale dei vigili del fuoco non concorrono a formare il reddito se i pagamenti delle predette spese sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.”

Pertanto, alla luce del comma 5 sopra riportato, a partire dal 2025, le spese sostenute in Italia e rimborsate dal datore di lavoro riguardanti vitto, alloggio, viaggio e trasporto su autoservizi pubblici non di linea (incluse dunque quelle sostenute per servizi di taxi e noleggio con conducente) potranno essere escluse dal reddito imponibile solo se i pagamenti verranno

effettuati tramite strumenti **tracciabili** come versamento bancario o postale, bancomat, carte prepagate, carte di credito, assegni bancari o circolari. Invece, non sussiste obbligo di tracciabilità per le spese documentate di trasporto tramite servizi pubblici di linea. Specifiche eccezioni vi sono per Forze armate, Forze di polizia e Corpo nazionale dei vigili del fuoco.

Infine, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n.15 del 22 dicembre 2025 ha chiarito che le spese di trasferta per pedaggi autostradali e parcheggi, effettuate nel territorio dello Stato italiano, sono esenti da contribuzione e prelievo fiscale anche se vengono pagate in contanti. Si precisa tuttavia che tali spese devono comunque essere comprovate da idonea documentazione attestante il relativo sostenimento.

La Redazione

L'ISTITUTO GIURIDICO DEL WHISTLEBLOWING E I DOVERI DEL COLLEGIO SINDACALE

L'istituto giuridico del *whistleblowing* è stato introdotto al fine di assicurare ai dipendenti di un ente pubblico o privato, ovvero a soggetti terzi che con tale ente intrattengono un rapporto lavorativo o d'affari, la possibilità di segnalare eventuali illeciti riscontrati nell'ambito dell'attività svolta.

La regolamentazione in tema di tutela delle segnalazioni di illeciti è stata introdotta in Italia per la prima volta dalla Legge 6 novembre 2012, n. 190 (Legge anticorruzione) e originariamente era riferita al solo settore pubblico.

L'art. 1, co. 51 di tale provvedimento ha previsto l'inserimento di apposita disposizione nel Decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 (Testo unico sul pubblico impiego - TUPI) che disciplina la tutela del dipendente pubblico che intenda segnalare illeciti di cui sia venuto a conoscenza in ragione del suo lavoro (art. 54- *bis* D. Lgs 165/2001).

Successivamente, l'art. 31, co. 1 del Decreto-legge 24 giugno 2014, n. 90 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 11 agosto 2014, n. 114) ha modificato il primo comma dell'art. 54- *bis* prevedendo l'inclusione dell'ANAC (Autorità Nazionale Anticorruzione) tra i destinatari delle segnalazioni di *whistleblowing*.

Successivamente, la Legge 30 novembre 2017, n. 179 recante "*Disposizioni per la tutela degli autori di segnalazioni di reati o irregolarità di cui siano venuti a conoscenza nell'ambito di un*

rapporto di lavoro pubblico o privato" ha revisionato la disciplina del *whistleblowing* e ha introdotto maggiori misure di tutela a favore del soggetto segnalante.

Infine, il Decreto legislativo 10 marzo 2023, n. 24 ha dato attuazione alla Direttiva UE 2019/1937 riguardante la protezione delle persone che segnalano violazioni del diritto dell'Unione in modo da avere una normativa più completa in materia di tutela dei soggetti che segnalano la commissione di illeciti nell'ambito di organizzazioni pubbliche o private.

Dunque, con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione, il Legislatore nell'indicare gli enti tenuti ad applicare la disciplina *whistleblowing* individua sia soggetti rientranti nell'ambito del settore pubblico sia soggetti appartenenti al settore privato.

Nell'ambito del settore pubblico, il Decreto ha confermato l'applicazione di tale disciplina ai soggetti già individuati dalla previgente normativa e ha provveduto ad estenderla anche agli organismi di diritto pubblico e ai concessionari di pubblico servizio.

Il D.lgs. n. 24/2023 ha, inoltre, ampliato il novero dei soggetti appartenenti al settore privato assoggettati alla disciplina *whistleblowing* sulla base di criteri riferiti ai seguenti aspetti:

- consistenza del personale (almeno pari ad una media nell'ultimo anno di 50 lavoratori);

- attività svolta in determinati settori disciplinati dal diritto europeo (es. settore dei servizi, prodotti e mercati finanziari e prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo, tutela dell'ambiente e sicurezza dei trasporti);

- adozione del modello di organizzazione e gestione ai sensi del D.lgs. n. 231/2001.

Il Decreto ha anche ampliato il novero dei soggetti che possono godere della speciale tutela offerta al *whistleblower*. Infatti, vi rientrano non solo i lavoratori dipendenti, ma anche altri soggetti che potrebbero essere destinatari di ritorsioni e intimidazioni come tirocinanti, stagisti, etc..

Le misure di protezione previste per il *whistleblower* sono estese anche ad ulteriori soggetti che sebbene non abbiano effettuato in prima persona la segnalazione potrebbero essere comunque destinatari di misure ritorsive, sia in ragione del ruolo rivestito nell'ambito del processo di segnalazione effettuata da altro soggetto, sia in virtù di particolari rapporti intrattenuti con questi come, per esempio, uno stabile legame affettivo.

La normativa specifica che oggetto di segnalazione, divulgazione pubblica ovvero denuncia sono tutte quelle informazioni sugli illeciti, commessi o tentati, derivanti dalla violazione di normative nazionali e dell'Unione Europea. Deve trattarsi di informazioni di cui il segnalante è venuto a conoscenza nell'ambito del proprio contesto lavorativo. Vi rientrano anche i fondati sospetti, nonché le informazioni relative a violazioni che non sono state ancora

commesse ma che il segnalante ritenga possano realizzarsi, basandosi su elementi concreti.

Le segnalazioni devono possedere alcune caratteristiche peculiari in modo da consentire ai soggetti chiamati a gestirle di poter valutare i fatti con cognizione.

In particolare, va indicata con chiarezza la descrizione del fatto segnalato, incluse le circostanze di tempo e di luogo in cui si è verificato. Vanno inoltre indicate le generalità del soggetto al quale è attribuito il fatto oggetto di segnalazione.

Può senz'altro risultare utile allegare alla segnalazione anche documenti che possano fornire elementi di fondatezza dei fatti segnalati, nonché l'indicazione di eventuali altri soggetti che ne sono potenzialmente a conoscenza.

Ai fini dell'applicazione della disciplina di tutela è bene precisare che il segnalante/divulgatore/denunciante si deve avere un ragionevole e fondato motivo di ritenere che le informazioni sulle violazioni segnalate, divulgate pubblicamente o denunciate siano vere e rientrino nell'ambito di applicazione della disciplina del *whistleblowing*.

Nel caso in cui il segnalante/divulgatore/denunciante non abbia reso disponibili i suoi dati identificativi al momento della segnalazione, questa sarà considerata anonima. Ne consegue che il segnalante non potrà godere del sistema di tutele approntate dal D.lgs. n. 24/2023. Tuttavia, nel caso in cui questi fosse successivamente identificato e subisse ritorsioni, potrà

ugualmente usufruire delle specifiche misure di protezione.

Il D.lgs. n. 24/2023 individua **le seguenti modalità** per segnalare le informazioni sulle violazioni di cui si è venuti a conoscenza:

- l'utilizzo del **canale di segnalazione interna** istituito presso il singolo ente pubblico o privato;
- l'utilizzo del **canale di segnalazione esterna** all'ANAC (solo a determinate condizioni);
- la possibilità, a certe condizioni, di procedere con una **divulgazione pubblica**.

Vi è comunque in ogni caso la possibilità di **denuncia all'Autorità giudiziaria** nei casi previsti dalla legge.

L'efficacia della normativa in tema di *whistleblowing* è fortemente legata alla fiducia del segnalante nella protezione da possibili ritorsioni nei suoi confronti. Per questo motivo il Decreto legislativo 10 marzo 2023, n. 245 ha previsto un apparato di misure di protezione più ampio e articolato rispetto alla previgente disciplina, al fine proprio di incentivare il ricorso allo strumento del *whistleblowing*. L'obiettivo, in linea con la direttiva UE/2019/1937, è quello di proteggere il soggetto che segnala in modo da garantire in maniera adeguata:

- a) la tutela della riservatezza del segnalante nonché delle persone coinvolte e menzionate nella segnalazione;

- b) la protezione da eventuali ritorsioni;
- c) la limitazione delle responsabilità derivanti dalla diffusione di informazioni ai fini della segnalazione della violazione;
- d) la possibilità di ricorrere ad apposite misure di sostegno.

Il D.lgs. n. 24/2023, infine, ha stabilito un articolato apparato sanzionatorio, che trova applicazione nei casi di violazione della normativa in tema di *whistleblowing* (art. 21).

Specifici doveri sono previsti per i sindaci delle società rientranti nell'ambito di applicazione del citato D.lgs. n. 24/2023 in quanto devono verificare che l'organo amministrativo abbia deliberato e approvato tutte quelle procedure necessarie per il ricevimento e per la gestione delle segnalazioni.

I sindaci devono inoltre accertarsi che i canali di segnalazione predisposti assicurino la riservatezza dell'identità del segnalante.

Tra i compiti dei sindaci rientra anche quello di verificare che la gestione dei canali di segnalazione sia affidata ad una persona o ad un ufficio interno, oppure ad un soggetto esterno adeguatamente formato per tale funzione.

Nei casi di eventuali mancate attivazioni dei canali interni o di anomalie nel sistema di segnalazione i sindaci sono tenuti ad informare per iscritto l'organo amministrativo. Il collegio sindacale deve altresì segnalare la mancata nomina del gestore delle segnalazioni.

Antonella Quindici

