



NEWS

# Euroconference

Edizione di martedì 23 Settembre 2025

## CASI OPERATIVI

**Rivalutazione beni di impresa e trasformazione da Srl a società di persone**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

**Assegnazione agevolata dei beni ai soci entro il 30 settembre 2025**  
di Alessandro Bonuzzi

## IMPOSTE SUL REDDITO

**Ai fini della ruralità i requisiti devono sussistere alla presentazione della domanda**  
di Luigi Scappini

## IMPOSTE SUL REDDITO

**Autoveicoli a uso promiscuo: l'estate "fa il pieno" di chiarimenti**  
di Mauro Muraca

## IMPOSTE INDIRETTE

**Imposte donazioni e successioni: cessata la diatriba dei trasferimenti in esenzione d'azienda e quote sociali**  
di Luciano Sorgato

## VIGILANZA E REVISIONE

**Definizione e utilizzo della materialità: il percorso della materialità**  
di Costantino Magro, Pierluigi Magro



## IN DIRETTA

**Euroconference In Diretta puntata del 23 settembre 2025**

di Euroconference Centro Studi Tributari



## CASI OPERATIVI

### **Rivalutazione beni di impresa e trasformazione da Srl a società di persone**

di Euroconference Centro Studi Tributari



The banner features the Euroconference logo and the text "EuroconferenceinPratica". To the right, there is a call-to-action: "Scopri la soluzione editoriale integrata con l'AI indispensabile per Professionisti e Aziende >>" followed by a small image of a person holding a tablet displaying AI-related graphics.

Una società immobiliare di locazione era proprietaria di un capannone industriale che ha rivalutato nel 2008 senza aver affrancato fiscalmente la corrispondente riserva di patrimonio netto (che a oggi risulta in sospensione d'imposta) avendo affrancato solo il saldo attivo di rivalutazione.

Al tempo la società era costituita nella forma giuridica di S.r.l. e nel 2022 si è trasformata in S.a.s.

Nel 2021 l'immobile in questione è stato venduto a terzi.

Oggi, la società vuole affrancare la riserva in sospensione d'imposta.

L'affrancamento della riserva in sospensione d'imposta assolve il carico tributario sulla società e i soci, come normale per le società di persone ovvero, essendosi formata in un momento antecedente in cui la società era una S.r.l., assolve il carico fiscale solo sulla società con la conseguenza che la successiva distribuzione ai soci verrebbe tassata al 26% come le altre riserve di utili formatesi ante-trasformazione in S.a.s.?

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



**FiscoPratico**

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



## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

# Assegnazione agevolata dei beni ai soci entro il 30 settembre 2025

di Alessandro Bonuzzi



NormAI in Pratica

La soluzione integrata con l'AI  
per consultare la **normativa**  
[scopri di più >](#)



Il **30 settembre 2025** è il termine ultimo per procedere all'**assegnazione agevolata** dei beni ai soci riproposta dalla Legge di bilancio 2025 (Legge n. 207/2024), nonché per versare il **60%** dell'imposta sostitutiva dovuta per l'operazione.

La facoltà riguarda tutte le tipologie di **società commerciali**, rivolgendosi ai **soci** che rivestono tale qualifica all'atto dell'assegnazione e fin **dal 30 settembre 2024** oppure entro il **30 gennaio 2025** in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al **1° ottobre 2024**.

Oggetto di assegnazione agevolata ai soci possono essere i beni **immobili** diversi da quelli strumentali per destinazione e i beni **mobili iscritti in pubblici registri**.

Rientrano, dunque, nella disciplina agevolativa, gli **immobili strumentali per natura** concessi in locazione o in **comodato gratuito** e perciò non utilizzati direttamente, bensì riconducibili a **un'attività di gestione passiva** che prevede al più la mera percezione di canoni di locazione o di affitto. Diversamente, gli immobili oggetto di un'attività gestoria **attiva**, in cui è contemplata l'offerta di una serie di servizi complementari e funzionali alla locazione, come può avvenire, ad esempio, per i villaggi turistici, sono **esclusi dall'agevolazione**.

La disciplina di favore può altresì riguardare gli immobili **merce** e gli immobili **abitativi** posseduti dalla società, c.d. **beni patrimonio**, che concorrono a formare il reddito ai sensi dell'[art. 90, TUIR](#).

Per le società in **liquidazione**, gli immobili possono, in linea generale, rientrare nell'assegnazione agevolata, considerato che è rispettata la finalità di favorire la **fuoriuscita dei beni non direttamente utilizzati nello svolgimento delle attività** tipicamente imprenditoriali. Sono assegnabili in via agevolata anche gli immobili appartenenti alla **società immobiliari di gestione**, purché **non siano oggetto di una gestione attiva** per la presenza di servizi complementari e funzionali all'utilizzazione.



Rientrano, poi, nel perimetro applicativo dell'assegnazione agevolata i **beni mobili iscritti nei pubblici registri** non utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'attività. Sono, dunque, escluse dal beneficio, ad esempio, le **autovetture** delle imprese di noleggio.

L'assegnazione deve avvenire nel rispetto del principio della **par condicio** tra i soci, avendo riguardo alle **quote di partecipazione al capitale sociale**. La **par condicio**, però, è comunque rispettata qualora a un socio sia attribuito un immobile e agli altri sia **corrisposta una somma di denaro**, che rappresenti una distribuzione di utili o una restituzione di capitale.

L'operazione agevolata prevede il pagamento di un'**imposta sostitutiva** dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP dell'8%, da applicare sulla **differenza tra il valore normale e il costo fiscalmente riconosciuto** dei beni assegnati. L'aliquota dell'imposta sostitutiva sale al **10,5%** per le società considerate di **comodo in almeno 2 dei 3 periodi d'imposta** precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione.

Inoltre, laddove per effetto dell'assegnazione siano annullate **riserve in sospensione d'imposta**, sulle stesse trova applicazione **l'imposta sostitutiva del 13%**.

L'imposta sostitutiva dovuta deve essere versata in 2 tranches:

- la prima rata entro il **30 settembre 2025** pari al **60%** dell'imposta sostitutiva complessiva;
- la seconda rata entro il **30 novembre 2025** pari al rimanente **40%**.

Infine, si deve ricordare che, secondo l'Agenzia delle Entrate, i benefici fiscali correlati alla disciplina agevolativa sono condizionati all'indicazione nel **quadro RQ** della dichiarazione dei redditi (modello Reddito 2026) dei dati fiscali dell'operazione. La [\*\*circolare n. 26/E/2016\*\*](#) afferma, infatti, che «*l'esercizio dell'opzione per l'assegnazione agevolata dei beni deve ritenersi perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi, dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva*».



## IMPOSTE SUL REDDITO

### ***Ai fini della ruralità i requisiti devono sussistere alla presentazione della domanda***

di Luigi Scappini

Seminario di specializzazione

#### **Terreni in agricoltura**

Scopri di più

La **CGT di I grado di Modena**, con la recente **sentenza n. 250/III** del 27 giugno **2025**, si è occupata del corretto **accatastamento** dei **fabbricati** e, in particolare, dei **requisiti** che devono avere gli immobili per essere considerati quali **fabbricati rurali**.

In particolare, il contenzioso nasce da un **avviso di accertamento** con cui l'Agenzia delle Entrate **rettificava** il **classamento** e la **rendita catastale** di alcune unità immobiliari che, per effetto delle caratteristiche intrinseche ed estrinseche desunte dal DOCFA, venivano ricondotte nella categoria speciale **D/2** (propria delle residenze turistiche alberghiere) e **non in quella proposta dal contribuente** (categoria A/2- classe 2).

La società proponeva **ricorso** deducendo la sussistenza dei **requisiti di ruralità**, in quanto gli immobili appartengono a una società agricola e sono stati acquistati, nello specifico, per svolgervi **attività agritouristica**.

A supporto di tale tesi, viene richiamata la [\*\*sentenza n. 27198/2022\*\*](#) della Corte di Cassazione, con cui i Supremi Giudici hanno affermato che, ai fini della **classificazione catastale** delle unità immobiliari, le costruzioni destinate alla ricezione e ospitalità, nell'ambito dell'attività di agriturismo svolta da un'azienda agricola, rivestono il carattere di **strumentalità** all'attività agricola, **senza** che possa trovare applicazione l'**esclusione** prevista per gli **immobili di lusso**, operante, invece, **soltamente per le costruzioni rurali** destinate ai fini abitativi.

La norma che individua i requisiti che devono sussistere, ai fini del riconoscimento della ruralità dei fabbricati, è l'[\*\*art. 9, comma 3 e 3-bis, D.L. n. 557/1993\*\*](#).

In particolare, ai sensi del [\*\*comma 3-bis\*\*](#), si considerano quali **fabbricati rurali strumentali** quelli che sono necessari allo svolgimento dell'attività agricola, di cui all'[\*\*art. 2135, c.c.\*\*](#), tra le quali vi rientrano, a titolo di esempio, gli **immobili destinati all'agriturismo**.

Il **comma 3**, al contrario, ai fini della classificazione di un fabbricato quale **rurale abitativo**, individua diversi requisiti sia di **natura soggettiva che oggettiva**.



Un **primo** requisito richiesto riguarda **l'utilizzo** dell'immobile stesso che deve, alternativamente, essere riconducibile a **soggetti qualificati** quali, alternativamente, il **titolare del diritto di proprietà** o di altro diritto reale sul terreno per esigenze connesse all'attività agricola svolta, l'affittuario del terreno stesso o il soggetto che, con altro titolo idoneo, **conduce il terreno a cui l'immobile è asservito**, i familiari conviventi a carico dei soggetti di cui sopra, i **titolari di trattamenti pensionistici** corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura o uno dei soci o amministratori delle società agricole ex [art. 2, D.Lgs. n. 99/2004](#), **aventi la qualifica di IAP**.

Inoltre, quale **secondo** requisito è necessario che il **volume di affari** derivante da attività agricole del soggetto che **conduce il fondo** deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato **senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici** corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura, parametro abbattuto nel caso di **esercizio in zone montane**.

Per poter essere considerato rurale il fabbricato, inoltre, deve risultare **asservito** a un **terreno** con una superficie minima di 1 ettaro, parametro anche in questo caso ridotto a 3.000 metri quadri nell'ipotesi di svolgimento di **attività intensive o in zone montane**.

A prescindere dal rispetto dei parametri sovraesposti, non possono **mai** essere considerati quali fabbricati rurali quelli avariati le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle **categorie A/1 ed A/8**, ovvero le caratteristiche di **lusso** di cui al D.M. 2 agosto 1969.

A prescindere dalla natura del fabbricato, sia **esso abitativo o strumentale**, ai fini del riconoscimento della ruralità è necessario che i requisiti di cui sopra sussistano al **momento della presentazione della domanda**.

Sul punto, l'Agenzia del Territorio, con la [circolare n. 7/T/2007](#) ha avuto modo di affermare che **gli immobili da classare in D/10**, in funzione dell'attività agrituristica in essi svolta, sulla base del D.P.R. n. 139/1998, sono sia quelli avariati **caratteri di ruralità**, in quanto immobili propriamente **strumentali all'attività agricola** (è il caso di locali adibiti a un utilizzo ricettivo nella stessa abitazione dell'imprenditore agricolo), sia eventuali altri **immobili ricompresi all'interno dell'azienda agricola**, trasformati o costruiti *ex novo*, destinati segnatamente alla ricezione e ospitalità dei clienti nell'ambito dell'attività agrituristica.

Operativamente la circolare chiarisce che, ai fini della verifica della **sussistenza dei requisiti** richiesti, quali il rapporto di connessione e complementarità **fra le attività agrituristiche e quelle principali** o il rispetto dei limiti attinenti i posti letto ammessi, può essere accertato previa **dichiarazione sostitutiva** di notorietà ex [artt. 38 e 47, D.P.R. n. 445/2000](#), resa dal soggetto dichiarante che **attesti la circostanza**.

In particolare, ai fini della verifica dell'effettiva destinazione del bene all'attività agrituristiche, deve essere **esibita la copia** della **autorizzazione** rilasciata **dall'Amministrazione locale** competente per territorio.



In altri termini, come affermato dai giudici modenesi, al momento della **presentazione** della **domanda** il richiedente deve risultare **già abilitato** all'esercizio dell'attività agrituristica, circostanza che **nel caso di specie non sussisteva**.



## IMPOSTE SUL REDDITO

### **Autoveicoli a uso promiscuo: l'estate "fa il pieno" di chiarimenti**

di Mauro Muraca

Convegno di aggiornamento

#### **Novità del periodo estivo per imprese e persone fisiche**

[Scopri di più](#)

La Legge n. 207/2024 (Legge di bilancio 2025) ha disposto che, per i **veicoli di nuova immatricolazione** concessi in **uso promiscuo a dipendenti** (e collaboratori), con **contratti stipulati e veicoli consegnati dal 1° gennaio 2025**, il **valore del fringe benefit** da assoggettare a tassazione è determinato **in maniera forfetaria**, ovvero sulla base della **tipologia di alimentazione del veicolo**, privilegiando le auto con minor impatto ambientale, ovvero elettriche o Plug in.

Nello specifico, ai fini della determinazione del fringe benefit, si assume il **50% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 Km**, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio, al **netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente**. Tale percentuale è ridotta al 10% per i veicoli a trazione esclusivamente elettrica, ovvero al 20% per i veicoli elettrici ibridi plug-in. Il nuovo regime di determinazione del fringe benefit si applica soltanto se sono contemporaneamente soddisfatte le **seguenti 3 condizioni**, ovverosia che la **stipula del contratto**, l'**immatricolazione del veicolo** e la **materiale consegna al dipendente**, si verifichino **a partire dal 1° gennaio 2025**. La mera stipula di contratto di assegnazione non è, pertanto, sufficiente, per applicare la nuova disciplina: è, infatti, la **consegna effettiva del veicolo**, accompagnata dall'accettazione formale del lavoratore, a costituire **l'atto che perfeziona il diritto al benefit** ([circolare n. 10/E/2025](#)).

Per evitare **effetti retroattivi penalizzanti** e garantire una transizione graduale, il D.L. n. 19/2025 ha previsto una **disciplina transitoria**, secondo la quale **restano soggetti alla precedente normativa** – che presuppone una tassazione variabile (ad esempio, 25%, 30%, 50%, 60%) inversamente proporzionale a seconda della fascia di emissione di CO<sub>2</sub> – i **veicoli concessi in uso promiscuo tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2024**, nonché quelli **ordinati entro il 31 dicembre 2024 e consegnati entro il 30 giugno 2025**. Anche in questo caso, la **data di consegna è l'elemento decisivo**, indipendentemente dalla data di ordine o di stipula del contratto.

Se tali requisiti sono tutti soddisfatti nel 2025, è possibile comunque applicare la nuova disciplina **se più favorevole**. Al di fuori dei 2 regimi forfetari di determinazione del fringe benefit – previgente e nuova disciplina – trova applicazione la **regola generale** prevista



dall'[art. 51, comma 3, TUIR](#), secondo cui il **valore del fringe benefit deve essere determinato in base al “valore normale”**, limitatamente alla quota di utilizzo privato. Questo richiede una **quantificazione analitica dei costi effettivi sostenuti**, documentando le spese aziendali e distinguendo le stesse da quelle a beneficio esclusivo e personale del lavoratore. Tale criterio si applica, ad esempio, ai **veicoli ordinati entro il 31 dicembre 2024**, concessi in uso **promiscuo ai lavoratori dipendenti con contratti stipulati nel 2024**, immatricolati nel 2025 e **consegnati al lavoratore a luglio 2025** ([risposta a interpello n. 192/E/2025](#)).

Un discorso a parte riguarda la **proroga dei contratti di assegnazione in essere**, per i quali si applica la **disciplina fiscale relativa al momento della sottoscrizione del contratto** originario di assegnazione, **fino alla scadenza della proroga** medesima, purché alla data della sua stipula **risultino soddisfatti i requisiti normativamente previsti**; diversamente, in caso di **assegnazione del veicolo a un diverso dipendente**, attraverso la stipula di un nuovo contratto, la disciplina fiscale applicabile è **quella vigente al momento della riassegnazione del mezzo** ([circolare n. 10/E/2025](#))

Un ulteriore tema affrontato in estate dall'Agenzia delle Entrate riguarda la **gestione degli optional a carico del dipendente**: è stato chiarito che le **somme trattenute ai lavoratori per optional aggiuntivi** – non inclusi nella determinazione ACI – non **possono ridurre l'importo imponibile del fringe benefit**. Tali somme, infatti, sono considerate **trattenute sul netto e non incidono sulla base imponibile**, la quale rimane determinata in modo forfetario e standardizzato ([risposta a interpello n. 233/E/2025](#)).

Da ultimo, la prassi amministrativa ha confermato che **l'energia elettrica fornita ai dipendenti presso colonnine pubbliche attraverso card aziendali non genera reddito tassabile in capo al dipendente**, poiché il relativo costo è già compreso nella determinazione forfetaria ACI del fringe benefit per i veicoli elettrici e ibridi plug-in. Tuttavia, qualora i dipendenti **superino i limiti annuali di utilizzo privato fissati dalla policy aziendale**, le somme da loro rimborsate **non possono essere dedotte dal valore imponibile**, in quanto la determinazione del fringe benefit resta comunque forfetaria e **non legata alla spesa effettiva** ([risposta a interpello n. 237/E/2025](#)).

Tutte queste **modifiche e chiarimenti di prassi** sugli autoveicoli aziendali concessi in uso promiscuo a dipendenti (e collaboratori) saranno **oggetto di discussione nel corso della seconda giornata di Master breve** dedicata alle novità fiscali per imprese e persone fisiche.



## IMPOSTE INDIRETTE

### **Imposte donazioni e successioni: cessata la diatriba dei trasferimenti in esenzione d'azienda e quote sociali**

di Luciano Sorgato

Convegno di aggiornamento

### **Aspetti civilistici e fiscali nel passaggio generazionale**

Scopri di più

Il tema fiscale delle **donazioni di aziende e di partecipazioni** ha generato delle controversie interpretative in ordine alle c.d. **società senza impresa**, intendendosi con tale espressione quelle società che non svolgono un'attività secondo le **ordinarie dinamiche di mercato** come, ad esempio, le società che svolgono funzioni di gestione patrimoniale e le c.d. **holding statiche**.

L'[art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n 346/1990](#) (TUSD), dispone il **non assoggettamento**, ai fini delle imposte di successione e di donazione dei trasferimenti, anche effettuati **mediante patti di famiglia**, di cui agli [artt. 768-bis ss., c.c.](#), a favore dei **discendenti e del coniuge, di aziende o rami di aziende**, nonché di quote sociali e azioni. Per una più agevole comprensione delle questioni che si andranno a trattare, si riporta l'attuale **versione della norma**, come letteralmente strutturata dall'[art 1, comma 1, lett. d\), D.Lgs. n 139/2024](#): «*il trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lett. a) TUIR, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito il controllo ai sensi dell'art 2359, comma 1°, numero 1. Cod. civ. o integrato un controllo già esistente. In caso di aziende o rami di esse, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento; in caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'art 2359, comma 1°, numero 1. Cod. civ, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento; in caso di altre quote sociali, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità del diritto per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento».*

In ordine all'irrilevanza impositiva delle donazioni delle partecipazioni, l'Agenzia delle Entrate, nella [risposta a interpello n. 552/E/2021](#), aveva negato, con riferimento alla precedente versione letterale della norma, l'**esenzione a quei trasferimenti non raccordabili a società** che non siano espresive di una realtà imprenditoriale meritevole di essere tutelata anche nella fase del passaggio generazionale. Sulla base di tale stringente angolo valutativo, per



l'Amministrazione finanziaria rimanevano **escluse dall'agevolazione le partecipazioni di controllo** di società di mero godimento, prive, quindi, degli ordinari impulsi di mercato.

La Corte di Cassazione, Sez Trib., con l'[ordinanza n. 6082/2023](#), aveva recepito la medesima lettura che della norma in questione aveva dato l'Agenzia delle entrate nell'indicato [interpello n. 552/E/2021](#). Nell'ordinanza, la Corte di cassazione aveva esaminato proprio il caso in cui i genitori avevano trasferito ai figli le quote di controllo di una società di capitali che risultava essere di mero godimento immobiliare, imprenditorialmente non operativa, caratterizzata da una **gestione statica**. Il percorso argomentativo del giudice di Cassazione ha ricalcato quello dell'Amministrazione finanziaria e si è fondato sempre sull'assunto che la finalità della disposizione e, quindi, la *ratio legis* agevolativa, era quella di **favorire le società in grado di esprimere un'effettiva e attuale attività imprenditoriale**.

Di contrario avviso era, invece, la Dottrina, per la quale uno dei limiti alla volatilità e alla fluidità del diritto che devono essere assunti come insuperabili è costituito dall'[art. 12, Preleggi](#), che pone, come noto, i fondamentali criteri legislativi di interpretazione alla Legge alla quale **non può essere dato altro senso**, se non a quello fatto palese dal significato proprio delle parole usate, secondo la connessione delle stesse come organizzata nel testo dal Legislatore e secondo le sue intenzioni. La norma, si sottolineava, si raccorda letteralmente a 2 fattispecie, che **mantiene nettamente distinte sul piano dei presupposti**:

- il **trasferimento di aziende o di rami di azienda** a cui ricongiungeva l'obbligo in capo al beneficiario di proseguire l'attività d'impresa **per almeno 5 anni**;
- il **trasferimento di partecipazioni sociali** che consentono il controllo di diritto a cui ricongiungeva l'obbligo in capo al beneficiario di mantenerne il possesso **per almeno 5 anni**.

La norma, nel correlare testualmente «*Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa prosegano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento*», usava la “o” che, come noto, è **sinonimo di disgiunzione**, di separazione di struttura concettuale e non di congiunzione, **immedesimazione**.

In un tale clima d'incertezza interpretativa, è intervenuto il Legislatore con l'[art. 1, comma 1, lett. d\), D.Lgs. n. 139/2024](#), riscrivendo il [comma 4-ter dell'art. 3, TUSD](#), in vigore nella sua nuova formulazione dal 3 ottobre 2024 e con **applicazione dal 1° gennaio 2025**.

Con il nuovo elaborato (sopra riportato) il Legislatore corrella **l'esenzione dall'imposta sulle donazioni e successioni** a ben precisi presupposti così normativamente individuati:

- nel caso di **aziende o di rami d'azienda**, il beneficio fiscale viene raccordato alla condizione che gli aventi causa prosegano l'attività d'impresa per un periodo **non inferiore a 5 anni** dalla data del trasferimento;
- nel caso di trasferimento di quote sociali e azioni delle società di capitali, di cui all' [73, comma 1, lett. a\), TUIR](#), l'ammissione al beneficio fiscale è sottoposta alla condizione



che le partecipazioni trasferite consentano di **acquisire il controllo di diritto** o di integrare un controllo già esistente e sempreché gli aventi causa detengono la titolarità di tale diritto per un periodo **non inferiore a 5 anni** dalla data del trasferimento;

- nel caso di trasferimento di quote sociali di società di persone, si accede al **beneficio dell'esonero fiscale** a condizione che gli aventi causa detengano la **titolarità del diritto** per un periodo non inferiore a 5 anni.

Tale precisata scansione evidenzia come, in ordine al trasferimento delle partecipazioni, **non appaia richiamato l'esercizio dell'attività dell'impresa** e neppure compaia il richiamo all'azienda, in lineare continuità con quanto si riscontra affermato sulla questione nella Relazione illustrativa al Decreto, ove testualmente si legge: «*attraverso la modifica del comma 4 ter dell'art. 3, sono definiti in modo più puntuale il perimetro e le condizioni dell'agevolazione in relazione alle diverse tipologie di trasferimenti agevolati. In relazione al trasferimento di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) del Tuir, la norma novellata precisa che il beneficio spetta sia nel caso in cui per effetto del trasferimento è acquisito il controllo ai sensi dell'art. 2359, comma primo, numero 1 del codice civile, sia nel caso in cui per effetto del trasferimento è integrato un controllo già esistente. La nuova formulazione, inoltre, indica, in modo puntuale le ipotesi in cui l'agevolazione è subordinata alla prosecuzione dell'attività e quelli in cui è subordinata al mantenimento della posizione di controllo e della titolarità della quota».*

Tale più precisa stesura letterale è sintomatica del **volere legislativo di discostarsi nettamente** dai più restrittivi indirizzi interpretativi della prassi e della giurisprudenza. La precisa delineazione strutturale delle 3 fattispecie, a ognuna delle quali risulta raccordata legislativamente **la locuzione "in caso di"**, che assolve il preciso ruolo semantico di conferire autonomia di prescrizioni a ognuna di esse, isolando il regolamento delle rispettive condizioni per l'ammissione all'agevolazione fiscale, **porta a escludere di poter ritenere**, ancora come attuale, **la precedente dilatazione dei presupposti** prospettata dall'Amministrazione finanziaria e avallata dalla citata giurisprudenza.

Il requisito della prosecuzione dell'esercizio dell'impresa viene testualmente configurato esclusivamente **per il caso del trasferimento delle aziende** e proprio la specifica cura letteralmente usata **nella predisposizione del testo legislativo** (chiaramente preordinato a conferire identità fiscale separata alle 3 fattispecie) **non consente di esportare tale presupposto alle altre 2 fattispecie** che contemplano il trasferimento delle quote sociali e delle azioni, in congiunzione alle quali viene previsto il solo mantenimento quinquennale del diritto. In conclusione, con il nuovo testo di Legge, in unione con la chiara segnalazione giustificativa esposta nella Relazione di accompagnamento, può dirsi **risolta la diatriba interpretativa a favore del comune indirizzo dottrinale**, come indicato sin dalla prima promulgazione del testo di Legge, con più ampie prospettive di neutralità fiscale nelle **pianificazioni dei passaggi generazionali**.



## VIGILANZA E REVISIONE

# **Definizione e utilizzo della materialità: il percorso della materialità**

di Costantino Magro, Pierluigi Magro

**Soluzioni integrate e professionali  
per il controllo dei rischi contabili,  
fiscali ed economico-finanziari.**

**Magro Associati**

**SCOPRI DI PIÙ**

Il concetto di materialità è uno degli elementi cardine nella revisione legale: orienta la pianificazione, guida lo svolgimento delle procedure e influisce sulla valutazione finale del bilancio. Infatti, la materialità pervade verticalmente tutte le procedure di revisione, condizionandone – a livello operativo – l'applicazione e i risultati delle stesse. Il Principio ISA Italia 320 stabilisce che la responsabilità del revisore è quella di applicare correttamente il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione; parallelamente, l'ISA Italia 450 disciplina la fase di valutazione degli errori identificati e non corretti, chiarendo come la materialità si intrecci con le considerazioni sul bilancio complessivo.

## **La definizione e le tipologie di materialità**

Come ben noto, l'ISA Italia 320 stabilisce che gli errori – inclusi quelli dovuti a omissioni – sono significativi se ci si può ragionevolmente attendere che influenzino le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio. In tal senso, è necessario tradurre numericamente la soglia per cui un errore sia da considerarsi significativo o meno. Pur essendo vero che in una prima fase l'aspetto quantitativo appare più rilevante, il concetto di materialità – in realtà – si estrinseca in due dimensioni, una quantitativa e una qualitativa:

- quantitativa, legata alla dimensione numerica dell'errore rispetto alle grandezze aziendali;
- qualitativa, legata alla natura delle voci coinvolte o al contesto in cui opera la società revisionata.

Non solo la materialità deve essere declinata nelle predette dimensioni, ma va considerato anche che esistono diverse tipologie di materialità.



Infatti, quando si parla di materialità nella revisione, non ci si riferisce ad un unico livello o ad un'unica soglia numerica. L'ISA Italia 320 chiarisce infatti che il revisore deve considerare diverse articolazioni della significatività, ciascuna con una funzione ben precisa nel ciclo di audit.

Il primo livello è quello della **materialità complessiva di bilancio**, definita come la soglia oltre la quale un errore, singolo o cumulato, può compromettere l'affidabilità del bilancio nel suo complesso. Essa viene determinata nella fase di pianificazione (par. 10, ISA 320) e rappresenta il punto di riferimento finale per la formazione del giudizio. La sua quantificazione si basa in genere sull'applicazione di percentuali ad un parametro economico-finanziario rilevante, come l'utile ante imposte, i ricavi o il patrimonio netto, selezionato in funzione della natura e delle caratteristiche dell'impresa.

Accanto alla materialità complessiva, il principio prevede che in talune circostanze debbano essere individuati livelli di materialità specifici per **particolari classi di operazioni, saldi contabili o informative**. Ciò avviene quando errori inferiori alla soglia complessiva potrebbero comunque avere un effetto significativo per gli utilizzatori del bilancio (par. 10 e A10-A11, ISA 320).

Un ulteriore livello è rappresentato dalla cosiddetta **materialità operativa**, o *performance materiality*. Essa non coincide con la soglia complessiva, ma viene fissata a un livello inferiore, con l'obiettivo di ridurre a un livello "appropriatamente basso" la probabilità che la somma di errori non individuati e non corretti superi la materialità complessiva (par. 9 e 11, ISA 320). La determinazione della materialità operativa non è un mero calcolo aritmetico, ma implica un esercizio di giudizio professionale: dipende dalla comprensione che il revisore ha dell'impresa, dall'esperienza delle revisioni precedenti e dalle aspettative sugli errori potenziali (par. A12, ISA 320). In termini pratici, questo livello rappresenta il margine di sicurezza che consente di calibrare la dimensione dei campioni e l'estensione dei test.

Infine, l'ISA Italia 450 introduce la nozione di **soglia per errori chiaramente trascurabili**, *clearly trivial threshold* (par. 5 e A2). Si tratta di un importo al di sotto del quale le differenze non vengono neppure cumulate, perché è ragionevole ritenere che non abbiano alcun effetto significativo, né singolarmente né nel loro insieme. È importante notare che "chiaramente trascurabile" non equivale a "non significativo": la soglia di trascurabilità è infatti molto più bassa e serve a liberare il revisore dalla necessità di registrare e analizzare scarti del tutto irrilevanti per il bilancio.

## Il percorso della materialità

Pare opportuno specificare le modalità operative attraverso cui è possibile determinare la materialità.



Il percorso per fissare la materialità operativa segue step chiari:

**1. scelta del benchmark:** attivo, passivo, patrimonio netto in base alla natura dell'impresa, all'assetto proprietario e le modalità di finanziamento (par. A3-A4, ISA 320);

**2. applicazione di percentuali di riferimento,** secondo la guida IFAC;

VALORE DI RIFERIMENTO	MINIMO	MASSIMO
ATTIVO	1%	3%
PATRIMONIO NETTO	3%	5%
RICAVI	1%	3%
RISULTATO OPERATIVO	3%	7%
UTILE ANTE IMPOSTE	3%	7%

**3. valutazioni qualitative,** per integrare aspetti normativi o settoriali (par. 6 e A10, ISA 320);

**4. determinazione della materialità operativa,** come margine della materialità totale calcolata come al punto 2. La prassi (ed il CNDCEC) suggerisce di definire il valore della materialità operativa in una misura compresa fra il 65 – 85% della materialità totale;

**5. documentazione,** obbligatoria ai sensi del par. 14 ISA 320. Il revisore deve includere le risultanze di cui sopra nella documentazione della revisione;

### Impatto sulle procedure audit

L'ISA 320 chiarisce che la materialità rappresenta il **criterio guida** sia per l'identificazione e la valutazione dei rischi, sia per la determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure da svolgere (par. 6) ("[Pianificazione della revisione legale: dalla strategia generale al risk-based approach](#)"). In questo senso, soglie di materialità più basse comportano un **ampliamento dei campioni da sottoporre a verifica**, mentre la pianificazione dei test di sostanza e di controllo risulta direttamente proporzionale al livello di materialità stabilito. Le soglie di errore accettabile, definite in relazione alla materialità operativa, costituiscono un elemento essenziale per la valutazione degli scostamenti rilevati ("[Dalla valutazione del rischio alla risposta del revisore: l'attuazione concreta del Risk-Based Approach](#)"). Infine, l'ISA 450 richiede che, prima di formulare le conclusioni, il revisore proceda a un riesame finale rivalutando la materialità alla luce dei risultati effettivamente conseguiti (par. 10).



**IN DIRETTA**

---

## ***Euroconference In Diretta puntata del 23 settembre 2025***

di Euroconference Centro Studi Tributari

L'appuntamento quindicinale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una “prima” interpretazione delle “firme” di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una “bussola” fondamentale per l'aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l'intervento dei relatori i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico. Guarda il video di Euroconference In Diretta, il servizio di aggiornamento settimanale con i professionisti del Comitato Scientifico di Centro Studi Tributari.