

★ IL PRIMO PIANO • ENTI SPORTIVI & TERZO SETTORE

Controlli RUNTS sugli enti del Terzo settore: i tre verbali

Il DM 198/2026 approva i modelli di verbale per i controlli RUNTS: ordinari, straordinari e per gli enti irreperibili. Cosa verificano gli ispettori.

IL MINISTERO del Lavoro ha pubblicato sul proprio sito i modelli di verbale con cui il RUNTS, le reti associative e i centri di servizio per il volontariato condurranno da qui in avanti i controlli sugli enti del Terzo settore. Con il DM 198 del 10 agosto 2026 prendono forma tre distinti schemi: uno per i controlli ordinari, uno per quelli straordinari, e un terzo per i casi in cui l'ente risulti irreperibile. Il decreto del Ministero del Lavoro n. 125 del 7 agosto 2025 aveva già definito norme, contenuti, termini e modalità con cui il RUNTS esercita le funzioni di vigilanza, controllo e monitoraggio sugli enti iscritti. Secondo quanto...

I PUNTI CHIAVE OPERATIVI

Destinatari: Imprese, professionisti e contribuenti persone fisiche interessati dalle novità tributarie.

Quadro Normativo: Normativa di settore e prassi amministrativa.

Rischio Operativo: Contestazioni e riprese a tassazione ordinaria.

Azione di Studio: Esaminare la disciplina applicabile a Controlli RUNTS sugli enti del Terzo settore e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

Audit Preventivo: Assistenza dello Studio per la verifica di conformità.

ANALISI INTEGRALE

CONTINUA A PAGINA 6 →

L'APPROFONDIMENTO DEL GIORNO

di Sabatino Pizzano

ACCERTAMENTO

Estinzione associazione professionale? La Cassazione si divide

Uno studio associato che ha cessato la propria attività può ancora ricevere una cartella di pagamento ed essere chiamato a risponderne, oppure quella cartella colpisce un soggetto che, giuridicamente, non esiste più? La domanda non è teorica: da essa dipende chi debba rispondere dei debiti pregressi di uno studio professionale che si è sciolto, e con quali strumenti processuali. Con le ordinanze interlocutorie nn. 22356 e 2034 del 2026, la Corte di Cassazione ha rinviato a nuovo ruolo, per la trattazione in pubblica udienza, due cause relative a cartelle di pagamento emesse nei...

L'ANALISI A PAGINA 3 →

ALTRI TEMI E FOCUS DEL GIORNO

GUIDA RAPIDA ALLE NOVITÀ

FISCO & IMPOSTE

Soggetti assimilati alle holding industriali: il correttivo introduce un income test sui ricavi

Una società industriale o commerciale che conceda finanziamenti in modo del tutto marginale ai propri dipendenti, alle società del proprio gruppo o alla propria filiera produttiva rischia, senza un intervento chiarificatore, di essere...

SEGUE A PAGINA 8 →

IMPRESE & SOCIETÀ

Derivazione rafforzata holding industriali: coordinamento nel decreto Omnibus

Tra le disposizioni più tecniche del quarto correttivo della riforma fiscale, il decreto legislativo 7 agosto 2026 n. 148 (pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 30 alla Gazzetta Ufficiale n. 185 dell'11 agosto 2026, in vigore dal 12...

SEGUE A PAGINA 11 →

LAVORO & PREV.

Costo del personale e deduzioni IRAP: come si compila il quadro IS 2026

Nel modello IRAP 2026, riferito al periodo d'imposta 2025 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, le deduzioni legate al costo dei dipendenti trovano posto nella Sezione I del quadro IS. Deve compilarla chiunque...

SEGUE A PAGINA 13 →

L'AGENDA DELLO STUDIO • PRINCIPALI SCADENZE DEL MESE

20 AGOSTO: Versamenti unificati F24 imposte dirette, IVA, contributi INPS e ritenute (ripresa estiva).

30 SETTEMBRE: Invio telematico Comunicazione Liquidazioni Periodiche IVA (LIPE 2° trimestre).

ADEMPIMENTI FISCALI & CONTRIBUTIVI

31 OTTOBRE (2 NOV): Presentazione Modello Redditi 2026 e perfezionamento opzione C/PB.

AREE COPERTE OGGI:

ACCERTAMENTO: 1 • SPORT & ASD: 1 • FISCO & IMPOSTE: 1 • IMPRESE & SOCIETÀ: 1 • LAVORO & PREV.: 1

AGGIORNAMENTI FISCALI & CIRCOLARI**Resta sempre aggiornato con lo Studio Sabatino Pizzano**

Iscriviti gratuitamente alla nostra newsletter per ricevere le ultime novità normative, le circolari operative, il **Quotidiano Fiscale** e l'edizione settimanale de **La Settimana Fiscale** con dossier in PDF.



ISCRIVITI GRATIS →

Sommario Esecutivo del Giorno

Guida ragionata e rinvio ipertestuale ai 5 approfondimenti odierni

ACCERTAMENTO & RISCOSSIONE

1 APPROFONDIMENTO

PROFESSIONISTI

Estinzione associazione professionale? La Cassazione si divide

Due ordinanze interlocutorie della Cassazione (nn. 22356/2026 e 2034/2026) rinviando a pubblica udienza il contrasto tra la tesi dell'ultrattività e quella...

[PAG. 3 →](#)

ENTI SPORTIVI & TERZO SETTORE

1 APPROFONDIMENTO

ENTI TERZO SETTORE

Controlli RUNTS sugli enti del Terzo settore: i tre verbali

Il DM 198/2026 approva i modelli di verbale per i controlli RUNTS: ordinari, straordinari e per gli enti irreperibili. Cosa verificano gli ispettori.

[PAG. 6 →](#)

FISCO & IMPOSTE DIRETTE/INDIRETTE

1 APPROFONDIMENTO

HOLDING

Soggetti assimilati alle holding industriali: il correttivo introduce un income test sui ricavi

Il DLgs correttivo 148/2026 modifica l'art. 162-bis del TUIR: chiarito quando le attività finanziarie non sono esercitate nei confronti del pubblico e...

[PAG. 8 →](#)

IMPRESE, BILANCIO & SOCIETÀ

1 APPROFONDIMENTO

HOLDING

Derivazione rafforzata holding industriali: coordinamento nel decreto Omnibus

Il DLgs. 148/2026 coordina le regole di derivazione rafforzata del reddito d'impresa con gli articoli 94, 95, 101, 103, 108, 110 e 162-bis del TUIR, la norma...

[PAG. 11 →](#)

LAVORO & PROFESSIONI

1 APPROFONDIMENTO

DICHIARAZIONI

Costo del personale e deduzioni IRAP: come si compila il quadro IS 2026

Nel modello IRAP 2026, riferito al periodo d'imposta 2025 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, le deduzioni legate al costo dei...

[PAG. 13 →](#)

Estinzione associazione professionale? La Cassazione si divide

Due ordinanze interlocutorie della Cassazione (nn. 22356/2026 e 2034/2026) rinviando a pubblica udienza il contrasto tra la tesi dell'ultrattività e quella della cessazione immediata dello studio associato, con riflessi su cartelle di pagamento e responsabilità personale. Uno studio associato che ha cessato la propria attività può ancora ricevere una cartella di pagamento ed essere chiamato a risponderne, oppure quella cartella colpisce un soggetto che, giuridicamente, non esiste più? La domanda non è teorica: da essa dipende chi debba rispondere dei debiti pregressi di uno studio professionale che si è sciolto, e con quali strumenti processuali.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

PROFESSIONISTI.

Norme chiave

ordinanza n. 2034/2026, Cass. 12528/2018, Cass. 20252/2015.

A chi si applica

Imprese, professionisti e contribuenti persone fisiche interessati dalle novità tributarie.

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Estinzione associazione professionale? La Cassazione si divide e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- Cosa cambia:** Due ordinanze interlocutorie della Cassazione (nn. 22356/2026 e 2034/2026) rinviando a pubblica udienza il contrasto tra la tesi dell'ultrattività e quella della cessazione immediata dello studio associato, con riflessi su cartelle di pagamento e responsabilità personale.
- Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Estinzione associazione professionale? La Cassazione si divide, con riflessi diretti sugli adempimenti e sulla gestione tributaria.
- Attenzione & criticità:** Attenzione: verificare la decorrenza temporale delle disposizioni e la sussistenza di tutti i presupposti documentali richiesti.

Uno studio associato che ha cessato la propria attività può ancora ricevere una cartella di pagamento ed essere chiamato a risponderne, oppure quella cartella colpisce un soggetto che, giuridicamente, non esiste più? La domanda non è teorica: da essa dipende chi debba rispondere dei debiti pregressi di uno studio professionale che si è sciolto, e con quali strumenti processuali. Con le ordinanze interlocutorie nn. 22356 e 2034 del 2026, la Corte di Cassazione ha rinviato a nuovo ruolo, per la trattazione in pubblica udienza, due cause relative a cartelle di pagamento emesse nei confronti di associazioni professionali ormai cessate, prendendo atto dell'esistenza di due orientamenti di legittimità tra loro contrapposti sul momento in cui un'associazione professionale debba considerarsi effettivamente estinta.

PERCHÉ LA QUESTIONE È ANCORA APERTA: L'ASSENZA DI UNA DISCIPLINA SPECIFICA

L'esercizio della professione in forma aggregata attraverso studi professionali resta tuttora molto diffuso, nonostante l'abrogazione della legge 23 novembre 1939 n. 1815 a opera dell'articolo 10, comma 11, della legge 12 novembre 2011 n. 183, che ha contestualmente istituito le società tra professionisti (STP) come forma organizzativa alternativa e più strutturata. Proprio l'assenza, per gli studi associati che non hanno optato per la trasformazione in STP, di una disciplina specifica e completa paragonabile a

quella societaria, unita alla frequente incompletezza dei patti associativi sottoscritti dai professionisti al momento della costituzione dello studio, genera incertezze applicative che negli anni sono finite più volte davanti alla Cassazione: tra queste, di recente, anche la questione della spettanza di una liquidazione al socio che lascia lo studio in assenza di pattuizioni specifiche sul punto.

In entrambe le ordinanze del 2026, la Cassazione conferma l'orientamento ormai prevalente secondo cui lo studio professionale associato va assimilato, quanto alla natura giuridica, alle associazioni non riconosciute disciplinate dagli articoli 36 e seguenti del codice civile. Da questa qualificazione discende anche il regime applicabile alla fase di liquidazione: nell'ordinanza n. 2034/2026, in particolare, i giudici richiamano l'orientamento secondo cui alle associazioni non riconosciute, e quindi anche agli studi associati, non si applicano per analogia le norme dettate per lo scioglimento delle associazioni riconosciute. Ne consegue che le associazioni non riconosciute possono procedere alle attività di liquidazione tramite i rappresentanti già in carica alla data dello scioglimento, che restano operativi in un regime di cosiddetta prorogatio, cioè di proroga dei loro poteri oltre il momento formale di scioglimento, fino all'esaurimento delle operazioni liquidatorie.

LE DUE TESI A CONFRONTO: ULTRATTIVITÀ CONTRO CESSAZIONE IMMEDIATA

Il punto su cui la giurisprudenza di legittimità si divide riguarda un aspetto più specifico e, in concreto, decisivo: non tanto se l'associazione possa liquidarsi tramite i propri rappresentanti in prorogatio, quanto il momento esatto a partire dal quale l'associazione professionale possa dirsi "estinta" in senso proprio, con la conseguente perdita della capacità di stare in giudizio come soggetto autonomo.

Secondo una prima ricostruzione, che valorizza il cosiddetto principio di "ultrattività" dell'ente di fatto, l'associazione non riconosciuta non potrebbe considerarsi estinta finché risultino ancora pendenti rapporti obbligatori di cui essa sia titolare. In altri termini, il semplice verificarsi di una causa di scioglimento (ad esempio la decisione degli associati di cessare l'attività comune) non farebbe venir meno l'associazione come centro di imputazione di effetti giuridici, che resterebbe in vita, tramite i titolari degli organi in carica al momento dello scioglimento, fino alla definizione di tutti i rapporti pendenti. Questo principio trova applicazione, tra le altre, nelle sentenze della Cassazione n. 12528 del 2018 e n. 30606 del 2018: quest'ultima, in particolare, ha stabilito che lo scioglimento di un'associazione non riconosciuta, verificatosi nelle more di un giudizio di primo grado, non ne determina l'automatica perdita della capacità di stare in giudizio, proprio perché l'associazione permane come soggetto processuale in relazione a tutti i rapporti a essa facenti capo e non ancora esauriti.

Un secondo orientamento, per contro, ritiene che l'associazione non riconosciuta, a differenza di quella riconosciuta, si estingua immediatamente, ipso facto, al verificarsi della causa di estinzione, senza che rilevi la pendenza di rapporti obbligatori non ancora definiti: posizione sostenuta, tra le altre, dalla sentenza della Cassazione n. 20252 del 2015.

PERCHÉ LA SCELTA TRA LE DUE TESI CAMBIA TUTTO IN CONCRETO

L'adesione all'una o all'altra ricostruzione produce conseguenze pratiche molto diverse, proprio nelle controversie oggetto delle due ordinanze del 2015, relative a cartelle di pagamento notificate ad associazioni professionali già cessate. Se si condividesse la tesi dell'ultrattività, l'azione di accertamento o di riscossione potrebbe essere svolta direttamente nei confronti dell'associazione, non potendosi considerare estinti i rapporti giuridici pendenti: l'ente resterebbe quindi legittimato, sia sul piano attivo sia su quello passivo, a ricevere notifiche e a proporre impugnazioni.

Se invece prevalesse la tesi della cessazione immediata, l'azione nei confronti dell'associazione ormai estinta

sarebbe preclusa: verrebbe meno, in particolare, la stessa possibilità per l'associazione di impugnare una cartella di pagamento che le fosse stata notificata in data successiva all'estinzione, semplicemente perché il soggetto destinatario della notifica non esisterebbe più sul piano giuridico al momento della notifica stessa. Una differenza che, per un contenzioso già avviato o per un accertamento non ancora concluso al momento dello scioglimento dello studio, può risultare determinante ai fini della validità stessa degli atti compiuti nei confronti dell'ente.

ASPETTO	TESI DELL'ULTRATTIVITÀ (CASS. 12528/2018, 30606/2018)	TESI DELLA CESSAZIONE IMMEDIATA (CASS. 20252/2015)
Momento dell'estinzione	Solo alla definizione di tutti i rapporti pendenti	Immediato, al verificarsi della causa di scioglimento
Capacità di stare in giudizio	Permane tramite gli organi in prorogatio	Viene meno immediatamente
Notifica di cartella successiva allo scioglimento	Valida, impugnabile dall'associazione	Azione preclusa, associazione già estinta

LA RESPONSABILITÀ PERSONALE DI CHI HA AGITO PER L'ASSOCIAZIONE

A prescindere da quale delle due tesi finirà per prevalere nella trattazione in pubblica udienza, resta comunque ferma una via di tutela alternativa per i creditori dell'associazione, anche qualora dovesse consolidarsi l'orientamento più restrittivo sulla cessazione immediata: sembrerebbe infatti comunque possibile agire nei confronti di chi abbia operato in nome e per conto dell'associazione stessa. L'articolo 38 del codice civile, che disciplina la responsabilità per le obbligazioni delle associazioni non riconosciute, individua infatti come destinatario di un'obbligazione personale e solidale proprio chi ha agito in nome e per conto dell'ente, accanto al fondo comune dell'associazione medesimo. Questa responsabilità personale, di natura solidale, resta quindi un rimedio praticabile per il creditore anche nelle ipotesi in cui l'azione diretta contro l'associazione, in quanto tale, risultasse preclusa per intervenuta estinzione.

Per i professionisti che operano, o hanno operato, in forma associata, la vicenda offre un'indicazione pratica utile ancora prima che la Cassazione si pronunci in via definitiva: la scelta di sciogliere uno studio associato senza definire con chiarezza i rapporti obbligatori ancora pendenti, comprese eventuali posizioni debitorie verso l'Erario, può lasciare aperta a lungo l'incertezza su chi debba rispondere di quei debiti, e con quali strumenti processuali farlo valere. In attesa che le Sezioni Unite, o comunque una pronuncia della Cassazione in pubblica udienza, dirimano il contrasto tra i due orientamenti, prevedere nei patti associativi regole chiare sulla liquidazione dei rapporti pendenti resta la cautela più efficace per limitare il rischio di contestazioni future, sia per i professionisti coinvolti sia per i loro creditori, compresa l'Amministrazione finanziaria.



CONSULTA L'ARTICOLO COMPLETO SUL BLOG

Inquadra il QR code per accedere all'articolo online, scaricare la documentazione allegata e consultare i commenti su studiopizzano.it.

<https://www.studiopizzano.it/estinzione-associazione-professionale-ultrattivita-cassazione/> →

HAI RICEVUTO UN AVVISO DI ACCERTAMENTO, INVITO A COMPARIRE O CARTELLA ESATTORIALE?

Valutiamo tempestivamente la legittimità formale e sostanziale dell'atto per tutelare la tua impresa o posizione personale.

RICHIEDI VALUTAZIONE ATTO →

Controlli RUNTS sugli enti del Terzo settore: i tre verbali

Il DM 198/2026 approva i modelli di verbale per i controlli RUNTS: ordinari, straordinari e per gli enti irreperibili. Cosa verificano gli ispettori. Il Ministero del Lavoro ha pubblicato sul proprio sito i modelli di verbale con cui il RUNTS, le reti associative e i centri di servizio per il volontariato condurranno da qui in avanti i controlli sugli enti del Terzo settore. Con il DM 198 del 10 agosto 2026 prendono forma tre distinti schemi: uno per i controlli ordinari, uno per quelli straordinari, e un terzo per i casi in cui l'ente risulti irreperibile. Il decreto del Ministero del Lavoro n. 125 del 7 agosto 2025 aveva già definito norme, contenuti, termini e modalità con cui il RUNTS esercita le funzioni di vigilanza, controllo e monitoraggio sugli enti iscritti.

SCHEMA RAPIDA

Categoria

ENTI TERZO SETTORE.

Norme chiave

D.P.R. 917/1986 (TUIR), D.Lgs. 218/1997.

A chi si applica

Imprese, professionisti e contribuenti persone fisiche interessati dalle novità tributarie.

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Controlli RUNTS sugli enti del Terzo settore e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ★ **Cosa cambia:** Il DM 198/2026 approva i modelli di verbale per i controlli RUNTS: ordinari, straordinari e per gli enti irreperibili. Cosa verificano gli ispettori.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Controlli RUNTS sugli enti del Terzo settore: i tre verbali, con riflessi diretti sugli adempimenti e sulla gestione tributaria.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: verificare la decorrenza temporale delle disposizioni e la sussistenza di tutti i presupposti documentali richiesti.

Il Ministero del Lavoro ha pubblicato sul proprio sito i modelli di verbale con cui il RUNTS, le reti associative e i centri di servizio per il volontariato condurranno da qui in avanti i controlli sugli enti del Terzo settore. Con il DM 198 del 10 agosto 2026 prendono forma tre distinti schemi: uno per i controlli ordinari, uno per quelli straordinari, e un terzo per i casi in cui l'ente risulti irreperibile.

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Il decreto del Ministero del Lavoro n. 125 del 7 agosto 2025 aveva già definito norme, contenuti, termini e modalità con cui il RUNTS esercita le funzioni di vigilanza, controllo e monitoraggio sugli enti iscritti. Secondo quanto previsto dall'art. 3 del decreto, i controlli servono a tre scopi: verificare che permangano i requisiti per l'iscrizione, accertare il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, e controllare l'adempimento degli obblighi che derivano dall'iscrizione stessa.

L'art. 5 dello stesso decreto imponeva che, entro 60 giorni dall'entrata in vigore (16 settembre 2025), venissero approvati i modelli di verbale su cui riportare le risultanze dei controlli. Il termine è slittato di quasi un anno, ma con il DM 198/2026 l'adempimento è ora completo: le risultanze dei controlli dovranno essere riportate esclusivamente su questi modelli.

IL VERBALE PER I CONTROLLI ORDINARI

Il primo modello (allegato 1) riguarda i controlli periodici triennali su tutti gli enti del Terzo settore, con l'esclusione di imprese sociali e società di mutuo soccorso. Il verbale è unico ma modulare: per i micro enti, quelli con entrate complessive fino a 60.000 euro, se ne può usare solo una parte; per gli enti più strutturati va compilato integralmente.

Dopo una prima sezione anagrafica, dedicata all'identificazione del soggetto controllato e di chi conduce la verifica, la Parte II del verbale ricostruisce il profilo dell'ente punto per punto: se rientra tra i soggetti iscrivibili al RUNTS, se rispetta il numero minimo di associati richiesto per ODV, APS o reti associative, se lo statuto contiene le clausole obbligatorie. Si passa poi al rapporto tra attività di interesse generale e attività diverse, al rispetto delle linee guida sulla raccolta fondi, all'assenza di scopo di lucro e al divieto di distribuzione degli utili.

Un blocco consistente riguarda i bilanci: gli ispettori verificano la corretta redazione delle ultime tre annualità, il bilancio sociale quando dovuto, la pubblicazione di compensi ed emolumenti, il deposito della relazione dell'organo di controllo se nominato, e la tenuta dei libri sociali obbligatori. Seguono i controlli sulla gestione di volontari e lavoratori, sul rispetto dei rapporti previsti per ODV e APS, sulla consistenza del patrimonio minimo per gli enti personificati e sulla remunerazione degli organi sociali. Per le fondazioni è prevista una sezione specifica,

con verifiche aggiuntive richieste dal secondo comma dell'art. 11 del DM 125/2025.

CONTROLLI STRAORDINARI E CASI DI IRREPERIBILITÀ

Il secondo modello (allegato 2) riguarda i controlli straordinari disciplinati dall'art. 15 del DM 125/2025. La struttura ricalca quella del verbale ordinario, ma con una differenza operativa: va indicato preventivamente l'oggetto specifico del controllo, e si compilano solo le sezioni pertinenti a quell'oggetto. Rientrano tra i controlli straordinari anche quelli sull'utilizzo del social bonus, previsti dal secondo comma dell'art. 12 del DM 89/2022.

Il terzo modello (allegato 3) copre invece un'ipotesi diversa: quella in cui il controllo non può materialmente svolgersi perché l'ente risulta irreperibile. In questo scenario il verificatore non compila una verifica di merito, ma richiede direttamente al RUNTS l'avvio del procedimento di cancellazione dell'ente dal Registro.

VERBALE	AMBITO	ESITO PRINCIPALE
Allegato 1	Controlli ordinari triennali su tutti gli ETS (esclusi imprese sociali e Sns)	Regolarizzazione o rilievo di irregolarità non sanabili
Allegato 2	Controlli straordinari, incluso il social bonus	Compilazione solo delle sezioni pertinenti all'oggetto del controllo
Allegato 3	Ente irreperibile	Richiesta al RUNTS di cancellazione dal Registro

COSA CAMBIA PER GLI ENTI GIÀ ISCRITTI

Per gli enti del Terzo settore, la pubblicazione dei verbali segna il passaggio dalla fase normativa a quella operativa dei controlli. Ai sensi dell'art. 5 del DM 125/2025, la corrispondenza tra la propria situazione effettiva e le voci elencate nei modelli, dallo statuto ai libri sociali, dalla compagine associativa ai bilanci, diventa il primo strumento di autoverifica prima di un eventuale controllo. Chi amministra un'ODV, un'APS o una fondazione del Terzo settore farebbe bene a ripercorrere ora, punto per punto, le lettere del verbale ordinario: è la stessa griglia che userà chi lo controllerà.



CONSULTA L'ARTICOLO COMPLETO SUL BLOG

Inquadra il QR code per accedere all'articolo online, scaricare la documentazione allegata e consultare i commenti su studiopizzano.it.

<https://www.studiopizzano.it/controlli-runts-enti-terzo-settore-tre-verbali-dm-198-2026/> →

HAI DUBBI SULLA GESTIONE DEL TUO ENTE SPORTIVO O SUI CONTRATTI SPORTIVI?

Studio Pizzano è specializzato in Riforma dello Sport, adeguamento statuti ASD/SSD, gestione RASD e lavoro sportivo.

RICHIEDI CHECK-UP SPORTIVO →

Soggetti assimilati alle holding industriali: il correttivo introduce un income test sui ricavi

Il DLgs correttivo 148/2026 modifica l'art. 162-bis del TUIR: chiarito quando le attività finanziarie non sono esercitate nei confronti del pubblico e introdotto un nuovo test di prevalenza basato sui ricavi per i soggetti assimilati alle holding. Una società industriale o commerciale che conceda finanziamenti in modo del tutto marginale ai propri dipendenti, alle società del proprio gruppo o alla propria filiera produttiva rischia, senza un intervento chiarificatore, di essere qualificata come holding ai fini fiscali, con conseguente assoggettamento a IRAP degli interessi attivi e passivi e dei proventi e oneri finanziari, anche quando quei flussi finanziari sono del tutto irrilevanti rispetto al conto economico complessivo dell'impresa. È per risolvere questa incertezza applicativa che il decreto legislativo correttivo 7 agosto 2026 n. 148 (il cosiddetto decreto Omnibus, pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 30 alla Gazzetta Ufficiale n. 185 dell'11 agosto 2026) introduce, con l'articolo 5 comma 1 lettera g), due modifiche puntuali all'articolo 162-bis del TUIR, la norma che dal 2024 individua fiscalmente le holding.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

HOLDING.

Norme chiave

D.L. Correttivo Omnibus 2026, TUIR D.P.R. 917/1986, D.P.R. 633/1972.

A chi si applica

Imprese, lavoratori autonomi, dipendenti e contribuenti soggetti a IRPEF, IRES e IVA.

Azione richiesta

Esaminare le nuove franchigie fringe benefit, i requisiti familiari a carico e le novità sulla detrazione IVA.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ✦ **Cosa cambia:** Disposizioni integrative e correttive in materia di imposizione diretta, IVA, agevolazioni e contenzioso.
- 💡 **Impatto operativo:** Riformate le soglie di detassazione dei fringe benefit, i requisiti di reddito per i figli a carico e i criteri di detraibilità dell'IVA sugli acquisti.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: verificare i regimi transitori e le decorrenze delle singole disposizioni stabilite dal decreto pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

Una società industriale o commerciale che conceda finanziamenti in modo del tutto marginale ai propri dipendenti, alle società del proprio gruppo o alla propria filiera produttiva rischia, senza un intervento chiarificatore, di essere qualificata come holding ai fini fiscali, con conseguente assoggettamento a IRAP degli interessi attivi e passivi e dei proventi e oneri finanziari, anche quando quei flussi finanziari sono del tutto irrilevanti rispetto al conto economico complessivo dell'impresa. È per risolvere questa incertezza applicativa che il decreto legislativo correttivo 7 agosto 2026 n. 148 (il cosiddetto decreto Omnibus, pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 30 alla Gazzetta Ufficiale n. 185 dell'11 agosto 2026) introduce, con l'articolo 5 comma 1 lettera g), due modifiche puntuali all'articolo 162-bis del TUIR, la norma che dal 2024 individua fiscalmente le holding.

IL PROBLEMA DI PARTENZA: QUANDO UN'ATTIVITÀ FINANZIARIA NON È "VERSO IL PUBBLICO"

L'articolo 162-bis del TUIR qualifica come holding industriale, o più precisamente come società di partecipazione non finanziaria, la società il cui attivo patrimoniale è composto in misura prevalente da partecipazioni in imprese diverse dagli intermediari finanziari. Il tema affrontato dal correttivo riguarda però un aspetto collaterale ma decisivo: quando un'attività di finanziamento, pur esercitata da una società industriale o commerciale, debba considerarsi svolta "nei confronti del pubblico" e quindi rilevante ai fini della qualificazione come intermediario finanziario o come holding, e quando invece resti fuori da questo perimetro perché meramente accessoria e marginale rispetto all'attività caratteristica dell'impresa. La distinzione tra attività finanziaria rivolta al pubblico e attività finanziaria non rivolta al pubblico è già disciplinata, in via generale, dal comma 2 dell'articolo 3 del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 2

aprile 2015 n. 53, che individua alcune ipotesi tipiche in cui l'esercizio di attività finanziarie non integra un'attività verso il pubblico: tra queste, le attività di finanziamento esercitate esclusivamente nei confronti del gruppo di appartenenza, i finanziamenti concessi da produttori di beni e servizi, o da una società del gruppo, a soggetti appartenenti alla medesima filiera produttiva, i finanziamenti concessi ai propri dipendenti e collaboratori, l'acquisto di crediti vantati da terzi nei confronti di società del gruppo di appartenenza, il rilascio di garanzie quando anche solo uno tra l'obbligato garantito e il beneficiario della garanzia fa parte del medesimo gruppo del garante, e le attività di cash pooling.

Su questo perimetro si era già pronunciata l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 472 del 27 settembre 2022, chiamata a valutare il caso di una capogruppo industriale che rilasciava garanzie bancarie a favore delle proprie controllate: un precedente che aveva iniziato a delineare i confini pratici della nozione di attività finanziaria non rivolta al pubblico, ma senza risolvere in via generale l'incertezza applicativa segnalata dagli operatori.

LA PRIMA MODIFICA: PRECISAZIONE SU ESCLUSIVITÀ O PREVALENZA

Il correttivo interviene anzitutto precisando che lo svolgimento di attività finanziarie non nei confronti del pubblico, secondo le ipotesi individuate dal comma 2 dell'articolo 3 del DM 53/2015, deve avvenire "in via esclusiva o prevalente" rispetto all'attività finanziaria complessivamente esercitata dalla società. Si tratta di un chiarimento che fissa un parametro quantitativo esplicito laddove prima la norma si limitava a elencare le fattispecie escluse, senza specificare quale intensità di esercizio fosse richiesta perché quell'esclusione operasse concretamente.

LA SECONDA MODIFICA: IL NUOVO INCOME TEST PER I SOGGETTI ASSIMILATI

La modifica di maggiore impatto pratico è però la seconda, che introduce nell'articolo 162-bis del TUIR un nuovo comma 3-bis. La disposizione stabilisce che l'esercizio in via prevalente delle attività finanziarie non nei confronti del pubblico sopra elencate sussiste quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo dei ricavi e degli altri proventi derivanti da tali attività è superiore al 50% dei ricavi e degli altri proventi complessivi della società. È il cosiddetto income test, un criterio di prevalenza calcolato non più sulla composizione patrimoniale dell'attivo di bilancio, come avviene per la qualificazione ordinaria di holding industriale, ma sui flussi reddituali dell'esercizio: un parametro pensato apposta per i cosiddetti soggetti assimilati alle holding industriali, cioè le imprese industriali o commerciali che, pur non

avendo come oggetto la detenzione di partecipazioni, svolgono anche attività finanziarie accessorie.

DUE TEST PARALLELI, PER DUE SITUAZIONI DIVERSE

Il correttivo, recependo anche le indicazioni della Relazione illustrativa e allineandosi ai chiarimenti già forniti in via amministrativa dall'Agenzia delle Entrate, opera così una distinzione netta tra due situazioni che vanno tenute separate. Da un lato c'è la holding industriale in senso proprio, che continua a basarsi sul confermato asset test: si verifica, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, se l'ammontare delle partecipazioni detenute in soggetti diversi dagli intermediari finanziari e degli altri elementi patrimoniali intercorrenti con i medesimi, considerati unitariamente, è superiore al 50% dell'attivo patrimoniale complessivo. Dall'altro lato c'è il soggetto assimilato alla holding industriale, che dovrà invece basarsi sul nuovo income test appena descritto, verificando se l'ammontare complessivo dei ricavi e degli altri proventi derivanti da attività finanziarie non nei confronti del pubblico supera il 50% dei ricavi e degli altri proventi complessivi della società, sempre calcolato sui dati dell'ultimo bilancio approvato.

SOGGETTO	TEST APPLICABILE	BASE DI CALCOLO	SOGLIA
Holding industriale (società di partecipazione non finanziaria)	Asset test	Composizione dell'attivo patrimoniale (bilancio ultimo esercizio chiuso)	Oltre il 50% dell'attivo
Soggetto assimilato alla holding industriale	Income test (nuovo comma 3-bis art. 162-bis TUIR)	Ricavi e proventi da attività finanziarie non verso il pubblico (bilancio ultimo esercizio chiuso)	Oltre il 50% dei ricavi e proventi complessivi

UNA VERIFICA DA RIPETERE OGNI ANNO

In entrambi i casi, sia per l'asset test delle holding industriali sia per il nuovo income test dei soggetti assimilati, la verifica non è una tantum, ma va effettuata anno per anno, sulla base dei dati dell'ultimo bilancio approvato. Questo significa che un'impresa industriale o commerciale può trovarsi, in un determinato esercizio, sopra o sotto la soglia rilevante a seconda dell'andamento della propria attività finanziaria accessoria rispetto al proprio giro d'affari complessivo, con la conseguenza che la qualificazione fiscale come soggetto assimilato alla holding industriale, e i relativi obblighi comunicativi verso l'anagrafe tributaria e il regime IRAP applicabile, devono essere riesaminati a ogni chiusura di bilancio, e non semplicemente ereditati dall'esercizio precedente.

LE RICADUTE PRATICHE PER IMPRESE INDUSTRIALI E COMMERCIALI

Per le imprese industriali e commerciali che svolgono, anche solo occasionalmente, una delle attività finanziarie elencate dal DM 53/2015, in particolare finanziamenti

infragruppo, finanziamenti alla propria filiera produttiva, prestiti a dipendenti e collaboratori, cessioni di crediti infragruppo, garanzie infragruppo o operazioni di cash pooling, la novità introdotta dal correttivo offre un parametro finalmente esplicito per escludere, con maggiore certezza, il rischio di una qualificazione indesiderata come soggetto assimilato alla holding industriale, purché i ricavi e i proventi derivanti da queste

attività restino sotto la soglia del 50% dei ricavi e proventi complessivi. Resta comunque necessario, a ogni chiusura di bilancio, effettuare puntualmente il calcolo previsto dal nuovo comma 3-bis, e non limitarsi a una valutazione qualitativa della marginalità dell'attività finanziaria svolta, dal momento che è ora la legge stessa a fissare con precisione la soglia quantitativa rilevante.



CONSULTA L'ARTICOLO COMPLETO SUL BLOG

Inquadra il QR code per accedere all'articolo online, scaricare la documentazione allegata e consultare i commenti su studiopizzano.it.

<https://www.studiopizzano.it/soggetti-assimilati-holding-industriali-income-test/> →

DESIDERI UNA CONSULENZA FISCALE QUALIFICATA PER LA TUA SITUAZIONE TRIBUTARIA?

Prenota una sessione di analisi con lo Studio Sabatino Pizzano presso le sedi di Avellino, Venticano (AV) o in videoconferenza.

PRENOTA CONSULENZA SPECIALISTICA →

Derivazione rafforzata holding industriali: coordinamento nel decreto Omnibus

Il DLgs. 148/2026 coordina le regole di derivazione rafforzata del reddito d'impresa con gli articoli 94, 95, 101, 103, 108, 110 e 162-bis del TUIR, la norma che definisce le holding industriali ai fini fiscali. Tra le disposizioni più tecniche del quarto correttivo della riforma fiscale, il decreto legislativo 7 agosto 2026 n. 148 (pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 30 alla Gazzetta Ufficiale n. 185 dell'11 agosto 2026, in vigore dal 12 agosto 2026), c'è un intervento che riguarda il modo in cui il bilancio d'esercizio si traduce in reddito imponibile per le imprese, in particolare per le holding.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

HOLDING.

Norme chiave

D.L. Correttivo Omnibus 2026, TUIR D.P.R. 917/1986, D.P.R. 633/1972.

A chi si applica

Imprese, lavoratori autonomi, dipendenti e contribuenti soggetti a IRPEF, IRES e IVA.

Azione richiesta

Esaminare le nuove franchigie fringe benefit, i requisiti familiari a carico e le novità sulla detrazione IVA.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ✦ **Cosa cambia:** Disposizioni integrative e correttive in materia di imposizione diretta, IVA, agevolazioni e contenzioso.
- 💡 **Impatto operativo:** Riformate le soglie di detassazione dei fringe benefit, i requisiti di reddito per i figli a carico e i criteri di detraibilità dell'IVA sugli acquisti.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: verificare i regimi transitori e le decorrenze delle singole disposizioni stabilite dal decreto pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

Tra le disposizioni più tecniche del quarto correttivo della riforma fiscale, il decreto legislativo 7 agosto 2026 n. 148 (pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 30 alla Gazzetta Ufficiale n. 185 dell'11 agosto 2026, in vigore dal 12 agosto 2026), c'è un intervento che riguarda il modo in cui il bilancio d'esercizio si traduce in reddito imponibile per le imprese, in particolare per le holding. L'articolo 5 del decreto coordina tra loro gli articoli 94, 95, 101, 103, 108 e 110 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), tutte norme che concorrono a definire la cosiddetta derivazione rafforzata, insieme all'articolo 162-bis del TUIR, la disposizione che stabilisce quando una società di partecipazioni si qualifica come holding ai fini fiscali. Si tratta di un intervento di coordinamento tecnico, pensato per eliminare incoerenze applicative tra queste norme, ma con ricadute pratiche dirette per le holding industriali, cioè le società che detengono partecipazioni in imprese operative senza avere natura finanziaria.

CHE COS'È LA DERIVAZIONE RAFFORZATA E PERCHÉ RIGUARDA IL BILANCIO

Il principio di derivazione rafforzata, disciplinato dall'articolo 83 comma 1 del TUIR, stabilisce che per i soggetti che redigono il bilancio applicando i principi contabili nazionali (gli OIC) o internazionali, e che non sono considerate micro-imprese, valgono ai fini fiscali gli stessi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da quei principi contabili, anche quando divergono dalle regole ordinarie

del TUIR. In pratica, per queste imprese il reddito imponibile parte dal risultato di bilancio con meno rettifiche extracontabili rispetto al passato, perché il legislatore fiscale accetta, entro certi limiti, le valutazioni e le classificazioni che l'impresa ha già adottato in bilancio secondo le regole contabili.

Gli articoli 94, 95, 101, 103, 108 e 110 del TUIR intervengono su aspetti specifici che si intrecciano con questo principio generale: rispettivamente la valutazione fiscale di titoli e partecipazioni, i costi per il personale, le minusvalenze e le perdite su crediti, l'ammortamento dei beni immateriali, le spese e gli altri componenti negativi deducibili in più esercizi, e le norme generali di valutazione dei beni d'impresa. Il correttivo interviene su queste disposizioni per allinearle in modo più coerente al principio di derivazione rafforzata, riducendo le aree in cui il criterio fiscale continuava a discostarsi da quello contabile senza una ragione sistematica chiara.

L'ARTICOLO 162-BIS DEL TUIR: COME SI DEFINISCE UNA HOLDING AI FINI FISCALI

Il collegamento con l'articolo 162-bis del TUIR non è casuale. Questa disposizione, introdotta dalla riforma fiscale per dare finalmente una definizione fiscale unitaria di "holding", distingue due categorie di società di partecipazione: le società di partecipazione finanziaria, che detengono prevalentemente partecipazioni in intermediari finanziari, banche o assicurazioni, e le società

di partecipazione non finanziaria, comunemente chiamate holding industriali, che detengono prevalentemente partecipazioni in imprese operative non finanziarie. Il criterio che distingue le due categorie è quello della prevalenza, calcolato in base alla composizione dell'attivo di bilancio e ai proventi conseguiti.

La qualificazione come holding industriale non è solo un'etichetta: comporta obblighi comunicativi specifici verso l'anagrafe tributaria e determina il regime fiscale applicabile, ad esempio ai fini della base imponibile IRAP e delle regole di deducibilità degli interessi passivi. Le holding industriali che non rientrano nella definizione di micro-impresa sono già tenute, in base alle regole generali, ad applicare il principio di derivazione rafforzata per la determinazione del proprio reddito d'impresa. Il correttivo, coordinando l'articolo 162-bis con le norme sulla derivazione rafforzata appena richiamate, conferma e rende più solido questo collegamento, evitando che le holding industriali restino esposte a un doppio binario, contabile e fiscale, che negli anni scorsi ha generato incertezze applicative e contenziosi.

EFFETTI PRATICI PER LE HOLDING E PER LE IMPRESE PARTECIPATE

Per le holding industriali, l'intervento di coordinamento significa in concreto una maggiore prevedibilità nel passaggio dal bilancio alla dichiarazione dei redditi: le voci che riguardano la valutazione delle partecipazioni detenute, l'eventuale svalutazione o rivalutazione contabile, e la rilevazione di componenti straordinari legati alla gestione delle partecipazioni devono seguire criteri uniformi tra il piano contabile e quello fiscale, con minori aggiustamenti da operare in dichiarazione. Questo riduce il rischio di errori nella compilazione del modello Redditi e limita le occasioni di contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria su disallineamenti che, in

passato, nascevano proprio dalla scarsa coerenza tra le norme ora coordinate.

Le holding che gestiscono partecipazioni in più società operative, magari all'interno di un gruppo familiare o industriale strutturato su più livelli, dovranno comunque verificare con attenzione, insieme al proprio consulente fiscale, come le nuove regole di coordinamento incidono sulla valutazione delle singole partecipazioni in bilancio, soprattutto quando negli esercizi precedenti erano state adottate prassi contabili non pienamente allineate ai criteri ora confermati dal correttivo. Anche le imprese partecipate, pur non essendo direttamente destinatarie della norma, risentono indirettamente della maggiore uniformità nelle regole di consolidamento e di valutazione delle partecipazioni operate dalla holding capogruppo.

UN TASSELLO NEL PERCORSO DI AVVICINAMENTO TRA BILANCIO E FISCO

L'intervento dell'articolo 5 del decreto legislativo 148/2026 si inserisce in un percorso più ampio, avviato negli anni scorsi dalla riforma fiscale, che punta a ridurre progressivamente le divergenze tra il risultato di bilancio e il reddito imponibile per le imprese che adottano una contabilità ordinaria. Le holding industriali, per la loro funzione di collegamento tra il mondo finanziario e quello industriale, sono uno dei soggetti per cui questo avvicinamento ha il maggiore impatto pratico, perché la valutazione delle partecipazioni è spesso la voce più rilevante del loro bilancio. Chi amministra o assiste una holding di questo tipo dovrebbe quindi cogliere l'occasione della pubblicazione del correttivo per rivedere, insieme al proprio commercialista, l'impostazione contabile e fiscale adottata negli ultimi bilanci, verificando che i criteri utilizzati siano pienamente coerenti con il quadro ora confermato dal legislatore.



CONSULTA L'ARTICOLO COMPLETO SUL BLOG

Inquadra il QR code per accedere all'articolo online, scaricare la documentazione allegata e consultare i commenti su studiopizzano.it.

<https://www.studiopizzano.it/derivazione-rafforzata-holding-industriali-decreto-omnibus-162-bis-tuir/> →

DESIDERI AVVIARE UNA NUOVA ATTIVITÀ O OTTIMIZZARE LA FISCALITÀ DELLA TUA IMPRESA?

Affianchiamo imprenditori e società dalla scelta del codice ATECO alla gestione contabile, bilanci e pianificazione tributaria.

CONSULENZA IMPRESE & SOCIETÀ →

Costo del personale e deduzioni IRAP: come si compila il quadro IS 2026

Nel modello IRAP 2026, riferito al periodo d'imposta 2025 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, le deduzioni legate al costo dei dipendenti trovano posto nella Sezione I del quadro IS. Deve compilarla chiunque abbia beneficiato delle deduzioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997, con due eccezioni: i soggetti tenuti al quadro IK e l'ulteriore deduzione del comma 4-bis, che non passa dal quadro IS ma va indicata direttamente nei quadri IP, IC o IE. La regola centrale, ribadita dalle istruzioni dell'Agenzia delle Entrate, è che il rigo IS7 deve accogliere l'intero costo deducibile dei lavoratori a tempo indeterminato: tutti gli altri rigi vanno compilati evitando di farvi rientrare importi già confluiti in quel rigo, pena una doppia deduzione dello stesso costo.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

DICHIARAZIONI.

Norme chiave

D.P.R. 917/1986 (TUIR), D.Lgs. 218/1997.

A chi si applica

Imprese, professionisti e contribuenti persone fisiche interessati dalle novità tributarie.

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Costo del personale e deduzioni IRAP e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ✦ **Cosa cambia:** Nel modello IRAP 2026, riferito al periodo d'imposta 2025 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, le deduzioni legate al costo dei dipendenti trovano posto nella Sezione I del quadro IS.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Costo del personale e deduzioni IRAP: come si compila il quadro IS 2026, con riflessi diretti sugli adempimenti e sulla gestione tributaria.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: verificare la decorrenza temporale delle disposizioni e la sussistenza di tutti i presupposti documentali richiesti.

Nel modello IRAP 2026, riferito al periodo d'imposta 2025 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, le deduzioni legate al costo dei dipendenti trovano posto nella Sezione I del quadro IS. Deve compilarla chiunque abbia beneficiato delle deduzioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997, con due eccezioni: i soggetti tenuti al quadro IK e l'ulteriore deduzione del comma 4-bis, che non passa dal quadro IS ma va indicata direttamente nei quadri IP, IC o IE. La regola centrale, ribadita dalle istruzioni dell'Agenzia delle Entrate, è che il rigo IS7 deve accogliere l'intero costo deducibile dei lavoratori a tempo indeterminato: tutti gli altri rigi vanno compilati evitando di farvi rientrare importi già confluiti in quel rigo, pena una doppia deduzione dello stesso costo. La distinzione tra personale stabile, stagionali e categorie agevolate (apprendisti, disabili, addetti alla ricerca) è quindi il primo passaggio da cui dipende la correttezza dell'intera dichiarazione. Il termine per l'invio telematico del modello IRAP 2026 è fissato al 2 novembre 2026 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

CHI DEVE COMPILARE IL QUADRO IS E PERCHÉ CONTA LA DISTINZIONE TRA DIPENDENTI

L'IRAP, l'imposta regionale sulle attività produttive, colpisce il valore della produzione netta delle imprese e degli enti che esercitano un'attività autonomamente organizzata. Sono soggetti passivi, secondo l'articolo 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997, le società di capitali e gli enti commerciali, gli enti non commerciali, le società di persone e i professionisti che operano in forma associata, i produttori agricoli e alcuni enti privati. Dal periodo d'imposta 2022 sono invece esclusi dall'imposta gli imprenditori individuali e i lavoratori autonomi che operano come persone fisiche, indipendentemente dal fatto che dispongano o meno di un'organizzazione autonoma: per loro il quadro IS, semplicemente, non si pone.

Per tutti gli altri, la distinzione tra lavoratori a tempo indeterminato e le altre categorie di dipendenti non è un dettaglio formale, ma la chiave dell'intera compilazione. Dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2014, infatti, la legge di stabilità 2015 (legge n. 190 del 2014) ha introdotto il comma 4-octies dell'articolo 11, che consente di dedurre integralmente dalla base imponibile IRAP il costo complessivo sostenuto per i dipendenti

assunti con contratto a tempo indeterminato. Per questa categoria di lavoratori, quindi, non si applicano più le deduzioni forfettarie previste per gli altri dipendenti: l'intero costo, comprensivo di retribuzione, contributi previdenziali e assicurativi, va dedotto senza limiti di importo. È proprio questo il contenuto del rigo IS7, il più importante dell'intera sezione.

IL RIGO IS1: I CONTRIBUTI ASSICURATIVI PER I LAVORATORI NON STABILI

Nel rigo IS1 trova posto la deduzione dei contributi versati per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, ma solo per i dipendenti diversi da quelli a tempo indeterminato. Vi rientrano, tipicamente, i premi INAIL e, per le imprese del settore agricolo, i contributi ENPAIA, a condizione che non abbiano già concorso a formare la base imponibile in altro modo: non si tratta quindi di un beneficio aggiuntivo, ma della deduzione di un costo che altrimenti resterebbe indeducibile.

Una precisazione riguarda il distacco di personale e il lavoro interinale, oggi ricondotto alla somministrazione di lavoro: in questi casi la deduzione spetta all'impresa che utilizza effettivamente il lavoratore, non a quella che ne è formalmente il datore di lavoro. Per i dipendenti a tempo indeterminato, invece, anche la componente assicurativa non va indicata separatamente in IS1, perché confluisce già nel costo complessivo esposto nel rigo IS7: indicarla due volte produrrebbe una deduzione indebita, che l'Agenzia delle Entrate può facilmente individuare in sede di controllo automatizzato.

APPRENDISTI, DISABILI E RICERCA E SVILUPPO: IL RIGO IS4

Il rigo IS4 riguarda le spese sostenute per apprendisti, lavoratori disabili, personale assunto con contratto di formazione e lavoro e addetti alla ricerca e sviluppo. Questa deduzione discende dal comma 1-bis dell'articolo 11, che riconosce la deducibilità integrale del costo per queste categorie proprio perché considerate meritevoli di un trattamento di favore, a prescindere dalla natura del contratto.

Nella colonna 2 del rigo va indicato l'importo complessivamente deducibile per tutte queste categorie; nella colonna 1, invece, va evidenziata separatamente, come dato già ricompreso nella colonna 2, la sola quota riferita al personale addetto alla ricerca e sviluppo. Un caso pratico che genera spesso incertezza è quello dell'apprendista che, nel corso dell'anno, viene stabilizzato con un contratto a tempo indeterminato: in questa ipotesi il costo relativo al periodo di apprendistato resta nel rigo IS4, mentre quello maturato dopo la trasformazione del rapporto deve essere spostato nel rigo IS7, seguendo la stessa logica di non sovrapposizione che governa l'intera sezione.

LA DEDUZIONE FORFETTARIA DI 1.850 EURO PER I DIPENDENTI DIVERSI DAL TEMPO INDETERMINATO

Il rigo IS5 accoglie la deduzione forfettaria di 1.850 euro su base annua, riconosciuta dal comma 4-bis.1 dell'articolo 11 per ciascun lavoratore dipendente diverso da quelli a tempo indeterminato, fino a un massimo di cinque dipendenti per periodo d'imposta. Si tratta quindi di un beneficio pensato per le piccole realtà produttive che impiegano personale a termine, stagionale o con altre forme contrattuali non stabili.

La deduzione compete ai soggetti passivi indicati dall'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), del decreto IRAP, a condizione che i componenti positivi rilevanti ai fini dell'imposta non superino 400.000 euro nel periodo d'imposta: una soglia di accesso pensata per selezionare le imprese di dimensioni contenute. L'importo deve essere ragguagliato ai giorni di durata effettiva del rapporto di lavoro nell'anno e, se il contratto è part-time, ridotto in proporzione all'orario concordato. Nel computo del limite dei cinque dipendenti non si considerano apprendisti, disabili e lavoratori con contratto di formazione e lavoro, che restano nel perimetro del rigo IS4: se durante l'anno l'impresa ha impiegato più di cinque lavoratori astrattamente agevolabili, può scegliere liberamente su quali calcolare la deduzione, individuando quelli più convenienti.

IL RIGO IS7: IL COSTO DEI DIPENDENTI A TEMPO INDETERMINATO E GLI STAGIONALI

Il rigo IS7 è il cuore della Sezione I. Nella colonna 2 deve essere indicato il costo complessivo deducibile relativo al personale con contratto a tempo indeterminato, in base al già citato comma 4-octies dell'articolo 11: qui confluisce l'intera spesa, senza i limiti forfettari che valgono per le altre categorie di dipendenti.

Lo stesso rigo accoglie, seppure con una regola diversa, anche la deduzione riconosciuta per i lavoratori stagionali. Il comma 4-quater dell'articolo 11 ammette la deduzione nel limite del 70% del costo complessivamente sostenuto, ma solo quando il lavoratore sia stato impiegato per almeno 120 giorni nell'arco di due periodi d'imposta, a partire dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro entro l'arco temporale previsto dalla norma. In pratica, il beneficio non scatta al primo rapporto stagionale, ma solo quando si consolida una continuità di impiego con la stessa impresa. La quota di costo riferita agli stagionali va evidenziata separatamente nella colonna 1 del rigo IS7, pur restando già compresa, ai fini del totale, nell'importo indicato in colonna 2.

Una regola specifica riguarda le imprese di autotrasporto: le indennità di trasferta che sono già state dedotte in sede di determinazione della base imponibile non devono essere nuovamente comprese nel costo esposto in IS7,

per evitare, anche in questo caso, una duplicazione del beneficio.

CASO PRATICO & SIMULAZIONE NUMERICA

Per chiarire come si distribuiscono gli importi, si può ipotizzare un'impresa che nel 2025 ha sostenuto un costo di 60.000 euro per due dipendenti a tempo indeterminato (comprensivo di contributi), 8.000 euro per un dipendente stagionale che ha maturato il diritto alla deduzione al 70% avendo superato i 120 giorni per due periodi d'imposta consecutivi, 3.500 euro per un apprendista e 900 euro di premi INAIL riferiti proprio al dipendente stagionale.

In questo caso, il rigo IS1 accoglierebbe i 900 euro di premi assicurativi del lavoratore stagionale. Il rigo IS4, colonna 2, riporterebbe i 3.500 euro relativi all'apprendista. Il rigo IS5 potrebbe accogliere la deduzione forfettaria di 1.850 euro, sempre che l'impresa rispetti la soglia dei 400.000 euro di componenti positivi. Il rigo IS7, colonna 2, conterrebbe invece i 60.000 euro del personale stabile più il 70% degli 8.000 euro sostenuti per lo stagionale, cioè 5.600 euro, per un totale di 65.600 euro; la quota riferita allo stagionale (5.600 euro) andrebbe evidenziata separatamente nella colonna 1 dello stesso rigo. Nessuno di questi importi si sovrappone agli altri: è proprio questa assenza di duplicazioni il presupposto per la correttezza del calcolo finale.

DA IS8 A IS10: LA SINTESI E IL CONTROLLO DELLE ECCEDENZE

Una volta compilati i rigi analitici, il rigo IS8 riporta la somma degli importi indicati in IS1, IS4 colonna 2, IS5 e IS7 colonna 2: è il totale lordo di tutte le deduzioni maturate per il costo del personale.

Il rigo IS9 svolge invece una funzione di correzione. Vi si indicano le eventuali eccedenze delle deduzioni rispetto alla retribuzione e agli altri oneri effettivamente sostenuti dal datore di lavoro per ciascun dipendente: se, per un determinato lavoratore, la somma delle deduzioni teoricamente spettanti superasse il costo realmente sostenuto, l'eccedenza andrebbe stornata. Questo controllo, come chiariscono le istruzioni ministeriali, deve essere effettuato singolarmente per ogni dipendente e non in modo aggregato, perché una compensazione tra lavoratori diversi (un'eccedenza su un dipendente compensata da una carenza su un altro) non è ammessa.

Il rigo IS10, calcolato come differenza tra IS8 e IS9, esprime infine il totale delle deduzioni effettivamente

spettanti per il costo del personale. È questo l'importo che va poi riportato, entro il relativo limite, nella sezione dedicata al valore della produzione netta dei quadri IP, IC o IE, a seconda della natura del soggetto dichiarante (rispettivamente società di capitali ed enti commerciali, società di persone e imprese individuali in regime ordinario, banche e altri enti finanziari). La somma indicata in quei quadri non può in alcun caso superare il rigo IS10.

LA RICONCILIAZIONE FINALE E GLI ERRORI PIÙ FREQUENTI

Prima di considerare completa la dichiarazione, è opportuno effettuare una riconciliazione puntuale tra gli importi indicati nel quadro IS e il prospetto analitico del costo del personale tenuto in contabilità. Gli errori più comuni riguardano proprio le situazioni di passaggio: un dipendente che cambia qualifica contrattuale nel corso dell'anno, un rapporto part-time che modifica il proprio orario, un lavoratore stagionale che matura il diritto alla deduzione del 70% solo a metà anno. In tutti questi casi il rischio principale è la duplicazione, cioè l'inserimento dello stesso costo in due rigi diversi (tipicamente tra IS1, IS4 e IS7), che può condurre a un recupero d'imposta in sede di controllo.

Vale la pena ricordare che l'ulteriore deduzione prevista dal comma 4-bis dell'articolo 11, riservata ai soggetti con una base imponibile IRAP contenuta (fino a circa 180.760 euro, con importi decrescenti da 8.000 a 2.000 euro, aumentati per alcune categorie di soggetti), segue un percorso dichiarativo del tutto separato: non transita nel quadro IS ma va indicata direttamente nei quadri IP, IC o IE, proporzionalmente al valore della produzione. Chi gestisce contemporaneamente questa deduzione e quelle del quadro IS deve quindi prestare attenzione a non confondere i due prospetti, che rispondono a presupposti e soglie diversi.

In definitiva, la compilazione della Sezione I del quadro IS richiede innanzitutto un censimento accurato del personale impiegato durante l'anno, distinto per tipologia contrattuale, e solo in un secondo momento l'applicazione delle singole regole di deduzione. È un lavoro che si svolge a monte della dichiarazione, nella tenuta dei libri paga e nella classificazione dei rapporti di lavoro, più che nella compilazione del modello in sé: un quadro IS corretto è quasi sempre il riflesso di una contabilità del personale tenuta con ordine durante tutto l'anno.



CONSULTA L'ARTICOLO COMPLETO SUL BLOG

Inquadra il QR code per accedere all'articolo online, scaricare la documentazione allegata e consultare i commenti su studiopizzano.it.

<https://www.studiopizzano.it/costo-del-personale-e-deduzioni-irap/> →

VUOI VERIFICARE LA TUA POSIZIONE PREVIDENZIALE O IL REGIME FISCALE OTTIMALE?

Analisi accurata su Gestione Separata INPS, Casse di Previdenza, doppia imposizione e regimi fiscali professionali.

RICHIEDI CONSULENZA PROFESSIONALE →



STUDIO SABATINO PIZZANO
DOTTORE COMMERCIALISTA • REVISORE LEGALE E DELLA
SOSTENIBILITÀ

ODCEC AVELLINO N. 1012/A

REGISTRO REVISORI LEGALI MEF N. 168967

«Esperienza, rigore metodologico e costante tempestività: affianchiamo imprenditori, professionisti ed enti sportivi nella comprensione e applicazione delle evoluzioni fiscali e societarie, offrendo soluzioni su misura per proteggere e valorizzare il patrimonio.»

PRESENZA & RECAPITI ISTITUZIONALI

SEDE DI AVELLINO

C.da Pennini, 92/D • 83100 Avellino (AV)
Ricevimento su appuntamento

SEDE DI VENTICANO

Via Sant'Alessio, 5 • 83030 Venticano (AV)
Ricevimento su appuntamento

Email: info@studiopizzano.it

Web: www.studiopizzano.it

Partita IVA: IT02754810642

ECOSISTEMA EDITORIALE DELLO STUDIO

Il Quotidiano Fiscale: Sintesi rassegna mattutina.

La Settimana Fiscale: Dossier e analisi in PDF del sabato.

Blog & Video Guide: Approfondimenti su studiopizzano.it.

ISCRIZIONE NEWSLETTER UFFICIALE



Ricevi gratuitamente ogni mattina Il Quotidiano Fiscale e ogni sabato La Settimana Fiscale via email.

[ISCRIVITI ALLA NEWSLETTER →](#)



PORTALE & RISORSE DIGITALI

Inquadra per consultare il blog, scaricare i dossier o prenotare una sessione di consulenza diretta.

AREE DI ATTIVITÀ & COMPETENZE STRATEGICHE



ENTI SPORTIVI & TERZO SETTORE

Consulenza integrata per ASD e SSD: adeguamento statuti alla Riforma dello Sport (D.Lgs. 36/2021), contrattualistica del lavoro sportivo e volontariato, iscrizione e gestione del Registro Nazionale RASD e regimi fiscali agevolati.



FISCO D'IMPRESA, BILANCIO & SOCIETARIO

Pianificazione tributaria ordinaria e strategica, contabilità, redazione di bilanci d'esercizio secondo i principi contabili OIC, operazioni straordinarie (trasformazioni, fusioni, scissioni) e Concordato Preventivo Biennale (CPB).



DIFESA TRIBUTARIA & CONTENZIOSO

Assistenza specialistica durante verifiche fiscali GdF e Agenzia delle Entrate, gestione del contraddittorio preventivo obbligatorio, istituti deflativi del contenzioso, accertamento con adesione e ricorsi presso le Corti di Giustizia Tributaria.



REVISIONE LEGALE & SOSTENIBILITÀ (CSRD)

Incarichi di revisione legale dei conti e collegio sindacale ex D.Lgs. 39/2010, attestazioni di conformità, perizie asseverate, percorsi di rendicontazione di sostenibilità aziendale (standard ESG / CSRD) e compliance societaria.



CONSULENZA SPECIALISTICA DIRETTA



DIFESA E ASSISTENZA TRIBUTARIA



SERVIZI IN SEDE E DA REMOTO

DESIDERI UNA CONSULENZA PERSONALIZZATA?

I nostri professionisti sono a disposizione per esaminare la tua posizione fiscale, societaria o associativa, presso le sedi dello Studio o in videoconferenza.

[PRENOTA CONSULENZA →](#)