

STUDIO PIZZANO
CONSULENZA TRIBUTARIA
SOCIETARIA ED ENTI SPORTIVISETTIMANA
FISCALE

NUMERO

36

2026

Rassegna settimanale di informazione e approfondimento tributario, societario e professionale

ANNO I • NUMERO 36

SETTIMANA 31 AGOSTO - 4 SETTEMBRE 2026

EDIZIONE DIGITALE • WWW.STUDIOPIZZANO.IT

★ IL PRIMO PIANO • ACCERTAMENTO & RISCOSSIONE

Accertamento integrativo: quando l'ufficio può tornare a rettificare

Un secondo accertamento sullo stesso periodo d'imposta non è mai scontato: la legge lo ammette solo come eccezione, quando l'Agenzia delle Entrate scopre elementi realmente nuovi e non semplicemente rilegge dati già in suo possesso con occhi diversi.

UN SECONDO accertamento sullo stesso periodo d'imposta non è mai scontato: la legge lo ammette solo come eccezione, quando l'Agenzia delle Entrate scopre elementi realmente nuovi e non semplicemente rilegge dati già in suo possesso con occhi diversi. L'istituto dell'accertamento integrativo, disciplinato dagli artt. 43 del D.P.R. 600/1973 e 57 del D.P.R. 633/1972, impone all'ufficio di indicare puntualmente, a pena di nullità, quali siano questi nuovi elementi e come ne sia venuto a conoscenza, con un onere probatorio che la giurisprudenza più recente, fino alla sentenza della Cassazione n. 22825 del 7 agosto 2025, pone chiaramente in capo...

I PUNTI CHIAVE OPERATIVI

Destinatari: Imprese, professionisti e contribuenti persone fisiche interessati dalle novità tributarie.
Quadro Normativo: Schema di D.Lgs. Correttivo e giurisprudenza consolidata.
Rischio Operativo: Imputazione presuntiva di utili e rettifiche a catena.
Azione di Studio: Esaminare la disciplina applicabile a Accertamento integrativo e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.
Audit Preventivo: Assistenza dello Studio per la verifica delle delibere e dei conti.

ANALISI INTEGRALE E QUADRO NORMATIVO

CONTINUA A PAGINA 3 →

L'OSSERVATORIO DELLO STUDIO

di Sabatino Pizzano

ENTI SPORTIVI & TERZO SETTORE

Istruttori sportivi stranieri in Italia: quando scatta la ritenuta del 30%

Capita spesso che associazioni e società sportive dilettantistiche facciano venire in Italia, per raduni, clinic tecniche o stage, tecnici stranieri esperti in discipline ancora poco radicate come il football americano o il baseball. Quando l'ente remunera queste prestazioni sportive saltuarie, il compenso non equivale a un normale reddito da lavoro autonomo: se il tecnico risiede fuori dal territorio italiano, la normativa lo classifica come reddito diverso e obbliga l'ASD o la SSD, quale sostituto d'imposta, a trattenere il 30% a titolo definitivo sull'intero importo lordo. Questa...

L'ANALISI A PAGINA 13 →

I PRINCIPALI FOCUS TEMATICI DELLA SETTIMANA

APPROFONDIMENTI E CASI PRATICI

ACCERTAMENTO & RISCOSSIONE

Adesione al PVC: le osservazioni del contribuente non la precludono

La presentazione di osservazioni dopo la consegna di un processo verbale di constatazione non impedisce al contribuente di aderire successivamente al PVC ai sensi dell'art. 5-quater del D.Lgs. 218/1997. Le due iniziative non sono alternative, ma hanno una funzione e un...

SEGUE A PAGINA 6 →

ACCERTAMENTO & RISCOSSIONE

Accertamento induttivo: quando è legittimo e come funziona

L'accertamento induttivo puro, fondato sull'art. 39, comma 2, del DPR 600/1973 e sull'art. 55 del DPR 633/1972, scatta solo in presenza di condizioni tassative come l'omessa dichiarazione, l'indisponibilità della contabilità per forza maggiore, la sua inattendibilità...

SEGUE A PAGINA 9 →

ENTI SPORTIVI & TERZO SETTORE

SSD, la lucratività attenuata non basta per la decommercializzazione fiscale

Può accadere che una società sportiva dilettantistica osservi alla lettera i vincoli sull'assenza di scopo di lucro introdotti dalla riforma dello sport e, nonostante questo, non maturi le condizioni per beneficiare delle agevolazioni fiscali dell'articolo 148, comma 3, del...

SEGUE A PAGINA 17 →

RASSEGNA NORMATIVA & ALTRI APPROFONDIMENTI DEL NUMERO

GUIDA RAPIDA ALLE PAGINE INTERNE

SPORT & ASD

PAG. 20

RASD, attività sportiva o didattica: una sola basta per restare iscritti

FISCO & IMPOSTE

PAG. 31

Credito d'imposta gasolio autotrasporto 2026: domande entro il 15 settembre

FISCO & IMPOSTE

PAG. 43

IMU e variazione della rendita catastale: da quando cambia la base imponibile

SPORT & ASD

PAG. 23

Agevolazioni fiscali ASD dipendono dall'attività in concreto

FISCO & IMPOSTE

PAG. 34

Sviluppo competenze delle PMI del Sud: nuovo sportello dal 10 settembre 2026

FISCO & IMPOSTE

PAG. 47

Omessa dichiarazione IVA: il Fisco liquida con fatture e corrispettivi

SPORT & ASD

PAG. 25

Rimborsi forfetari volontari sportivi: quando scatta la ritenuta

FISCO & IMPOSTE

PAG. 36

Visto di conformità infedele: il correttivo fissa termini e competenza

IMPRESE & SOCIETÀ

PAG. 50

Variazioni delle rimanenze di materie prime e merci: voce B11

FISCO & IMPOSTE

PAG. 28

Iperammortamento 2026 anche per i beni ordinati nel 2025 e consegnati dopo

FISCO & IMPOSTE

PAG. 39

Tassa automobilistica 2026: cessione, fermo auto e sconto Ncc, cosa cambia

IMPRESE & SOCIETÀ

PAG. 53

Capitale sociale nel passivo: minimi, aumenti e riduzione per perdite

MACRO-AREE TRATTATE:

ACCERTAMENTO: 3 • SPORT & ASD: 5 • FISCO & IMPOSTE: 7 • IMPRESE & SOCIETÀ: 8 • LAVORO & PREV.: 2

■ 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 →

STUDIO SABATINO PIZZANO

Dottore Commercialista • Revisore Legale e della Sostenibilità
ODCEC Avellino N. 1012/A • P.IVA: IT02754810642

SEDI DELLO STUDIO

Avellino: C.da Pennini, 92/D (su appuntamento)
Venticano: Via Sant'Alessio, 5 (su appuntamento)
Tel. 0825 123456 • info@studiopizzano.it

REDAZIONE & CANALI

Blog Ufficiale: www.studiopizzano.it
Newsletter Settimanale e Quotidiana
Riproduzione riservata © 2026

Indice Generale del Settimanale

Guida ragionata e rinvio ipertestuale a tutti gli approfondimenti del numero

ACCERTAMENTO & RISCOSSIONE

3 APPROFONDIMENTI

Accertamento integrativo: quando l'ufficio può tornare a rettificare	PAG. 3
Adesione al PVC: le osservazioni del contribuente non la precludono	PAG. 6
Accertamento induttivo: quando è legittimo e come funziona	PAG. 9

ENTI SPORTIVI & TERZO SETTORE

5 APPROFONDIMENTI

Istruttori sportivi stranieri in Italia: quando scatta la ritenuta del 30%	PAG. 13
SSD, la lucratività attenuata non basta per la decommercializzazione fiscale	PAG. 17
RASD, attività sportiva o didattica: una sola basta per restare iscritti	PAG. 20
Agevolazioni fiscali Asd dipendono dall'attività in concreto	PAG. 23
Rimborsi forfetari volontari sportivi: quando scatta la ritenuta	PAG. 25

FISCO & AGGIORNAMENTI

3 APPROFONDIMENTI

Iperammortamento 2026 anche per i beni ordinati nel 2025 e consegnati dopo	PAG. 28
Credito d'imposta gasolio autotrasporto 2026: domande entro il 15 settembre	PAG. 31
Sviluppo competenze delle PMI del Sud: nuovo sportello dal 10 settembre 2026	PAG. 34

FISCO & IMPOSTE DIRETTE/INDIRETTE

4 APPROFONDIMENTI

Visto di conformità infedele: il correttivo fissa termini e competenza	PAG. 36
Tassa automobilistica 2026: cessione, fermo auto e sconto Ncc, cosa cambia	PAG. 39
IMU e variazione della rendita catastale: da quando cambia la base imponibile	PAG. 43
Omessa dichiarazione IVA: il Fisco liquida con fatture e corrispettivi	PAG. 47

IMPRESE, BILANCIO & SOCIETÀ

8 APPROFONDIMENTI

Variazioni delle rimanenze di materie prime e merci: voce B11	PAG. 50
Capitale sociale nel passivo: minimi, aumenti e riduzione per perdite	PAG. 53
Immobilizzazioni finanziarie: controllate, collegate e la riforma Pex 2026	PAG. 55
Imposte anticipate in bilancio: quando iscriverle e come calcolarle	PAG. 57
Imposte sul reddito dell'esercizio (voce 20): correnti e differite	PAG. 59
Accantonamenti per rischi: la voce B12 e il nodo fiscale	PAG. 62
Holding quote donate: esenzione salva se resta il controllo per cinque anni	PAG. 65
Acconti su dividendi: regole fiscali e civilistiche	PAG. 68

LAVORO & PROFESSIONI

2 APPROFONDIMENTI

Imposta di bollo sulle fatture del regime forfettario	PAG. 71
Regime forfettario per lavoratori sportivi: la franchigia dei 15.000 euro	PAG. 74

Accertamento integrativo: quando l'ufficio può tornare a rettificare

Un secondo accertamento sullo stesso periodo d'imposta non è mai scontato: la legge lo ammette solo come eccezione, quando l'Agenzia delle Entrate scopre elementi realmente nuovi e non semplicemente rilegge dati già in suo possesso con occhi diversi. L'istituto dell'accertamento integrativo, disciplinato dagli artt. 43 del D.P.R. 600/1973 e 57 del D.P.R. 633/1972, impone all'ufficio di indicare puntualmente, a pena di nullità, quali siano questi nuovi elementi e come ne sia venuto a conoscenza, con un onere probatorio che la giurisprudenza più recente, fino alla sentenza della Cassazione n. 22825 del 7 agosto 2025, pone chiaramente in capo all'Amministrazione.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

ACCERTAMENTO FISCALE.

Norme chiave

art. 43 D.P.R. 600/73, art. 9-bis L. 212/2000, D.P.R. 600/1973.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Accertamento integrativo e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ★ **Cosa cambia:** Un secondo accertamento sullo stesso periodo d'imposta non è mai scontato: la legge lo ammette solo come eccezione, quando l'Agenzia delle Entrate scopre elementi realmente nuovi e non semplicemente rilegge dati già in suo possesso con occhi diversi.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Accertamento integrativo: quando l'ufficio può tornare a rettificare, 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.

Un secondo accertamento sullo stesso periodo d'imposta non è mai scontato: la legge lo ammette solo come eccezione, quando l'Agenzia delle Entrate scopre elementi realmente nuovi e non semplicemente rilegge dati già in suo possesso con occhi diversi. L'istituto dell'accertamento integrativo, disciplinato dagli artt. 43 del D.P.R. 600/1973 e 57 del D.P.R. 633/1972, impone all'ufficio di indicare puntualmente, a pena di nullità, quali siano questi nuovi elementi e come ne sia venuto a conoscenza, con un onere probatorio che la giurisprudenza più recente, fino alla sentenza della Cassazione n. 22825 del 7 agosto 2025, pone chiaramente in capo all'Amministrazione. Il quadro si complica quando si affianca un istituto diverso ma vicino nella pratica, l'autotutela sostitutiva, che le Sezioni Unite con la sentenza n. 30051/2024 hanno ammesso anche in malam partem senza richiedere la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Per i tributi locali, infine, la disciplina resta ancora slegata da questi vincoli, ma l'introduzione del principio di unicità dell'azione accertatrice con l'art. 9-bis della L. 212/2000 potrebbe presto cambiare le cose.

COS'È L'ACCERTAMENTO INTEGRATIVO

Per accertamento integrativo si intende la possibilità, attribuita all'Agenzia delle Entrate nel campo dell'imposizione diretta, dell'IVA e dell'IRAP, di sottoporre

ad accertamento un contribuente che ha già ricevuto un avviso di accertamento in precedenza, quando quel primo atto non abbia natura di accertamento parziale. Se infatti il primo atto era parziale, la reiterazione della rettifica è possibile senza particolari problemi, perché l'accertamento parziale per sua natura non esaurisce il potere impositivo dell'ufficio sul periodo considerato.

IL FONDAMENTO NORMATIVO

La legittimità della notifica di accertamenti integrativi trova fondamento negli artt. 43 del D.P.R. 600/1973 e 57 del D.P.R. 633/1972, a condizione che siano ancora pendenti i termini decadenziali per l'accertamento e che sia dimostrata la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. L'avviso integrativo, a pena di nullità, deve indicare specificamente quali siano questi nuovi elementi e attraverso quali atti o fatti l'ufficio ne sia venuto a conoscenza.

LA NOZIONE DI NOVITÀ NELLA GIURISPRUDENZA

Il cuore della disciplina, e il terreno su cui si concentra il contenzioso, riguarda proprio la nozione di novità. Secondo un primo orientamento della Cassazione, i nuovi elementi possono essere conosciuti da un ufficio fiscale ma restare ignoti a quello che emette l'accertamento

(Cass. 9 settembre 2005 n. 18014, Cass. 15 gennaio 2016 n. 576, Cass. 24 aprile 2023 n. 10817 e, più di recente, Cass. 16 aprile 2024 n. 10226): in altre parole, la novità si valuta rispetto alla conoscenza dell'ufficio precedente, non dell'Amministrazione finanziaria nel suo complesso.

Esiste però un'opinione diversa, più restrittiva, secondo cui non possono considerarsi sopravvenuti gli elementi già conosciuti in generale dall'Amministrazione finanziaria, inclusa la Guardia di Finanza (Cass. 8 maggio 2006 n. 10526). Va poi segnalato un orientamento che ammette l'integrazione anche quando riguarda la medesima fattispecie già oggetto del pregresso accertamento, purché la conclusione derivi da una diversa lettura di documentazione contabile resa possibile dal rinvenimento di nuovo materiale probatorio: è il caso, deciso dalla Cassazione con la sentenza 13 settembre 2017 n. 21237, in cui l'ufficio aveva dedotto l'inesistenza di alcune operazioni infragruppo, già oggetto di una precedente verifica, sulla base di una diversa lettura della documentazione contabile resa possibile dal rinvenimento, nel corso di una seconda verifica, di copiosa corrispondenza aziendale.

Su questo terreno è intervenuta di recente anche la Cassazione con la sentenza 7 agosto 2025 n. 22825, che ha precisato un aspetto di grande rilievo pratico: l'onere di dimostrare la novità degli elementi, e il fatto che non fossero conoscibili dall'ufficio che ha emesso il primo atto, ricade sull'Amministrazione finanziaria. In assenza di tale dimostrazione, il secondo accertamento è nullo, anche se il primo era un accertamento parziale definito con adesione.

CATEGORIE REDDITUALI DIVERSE: UN'ECCEZIONE A PARTE

Esiste un'ipotesi in cui la sopravvenienza di nuovi elementi non è nemmeno necessaria: quando i due accertamenti riguardano categorie reddituali diverse, la reiterazione è ammessa a prescindere, come chiarito dalla Cassazione con la sentenza 3 maggio 2007 n. 14377. In questi casi, insomma, non si tratta propriamente di "integrare" il primo accertamento, quanto di rettificare un aspetto del tutto autonomo della posizione fiscale del contribuente.

NON CONFONDERE CON L'AUTOTUTELA SOSTITUTIVA

Un secondo atto sullo stesso tributo e periodo d'imposta non è sempre un accertamento integrativo: può trattarsi anche di un'autotutela sostitutiva, istituto distinto e con presupposti differenti. Le Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza 21 novembre 2024 n. 30051, hanno chiarito che l'Amministrazione può annullare un atto viziato, per vizi formali o sostanziali, e sostituirlo con un nuovo atto anche in malam partem, senza che sia necessaria la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. La differenza, secondo la Corte, sta nella natura dell'operazione: nell'autotutela sostitutiva il primo atto

viene annullato e rivalutato sulla base degli stessi elementi già considerati, mentre nell'accertamento integrativo il primo atto resta valido e gli viene affiancata una pretesa aggiuntiva, fondata su elementi realmente nuovi. Chi riceve un secondo atto deve quindi verificare con attenzione a quale dei due istituti appartenga, perché le tutele applicabili non sono le stesse.

IL CASO DEI TRIBUTI LOCALI

Per i tributi locali, la disciplina dell'accertamento integrativo tradizionalmente non trova applicazione: gli enti impositori possono quindi emettere, per un medesimo periodo d'imposta, più accertamenti ogni volta che vengano a conoscenza di ulteriori elementi, senza dover dimostrare la novità di quanto scoperto (Cass. 25 settembre 2023 n. 27261). Questo principio, tuttavia, sembra destinato a essere superato in ragione dell'art. 9-bis della L. 212/2000, introdotto dal D.Lgs. 30 dicembre 2023 n. 219 e in vigore dal 18 gennaio 2024, che stabilisce in via generale il principio dell'unicità dell'azione accertatrice, salvo le eccezioni espressamente previste, tra cui rientra proprio quella dell'art. 43 del D.P.R. 600/73. L'estensione di questo principio generale anche ai tributi locali potrebbe quindi restringere, nei prossimi anni, la libertà finora riconosciuta agli enti impositori locali di reiterare gli accertamenti senza il vincolo della novità degli elementi.

SITUAZIONE	ACCERTAMENTO INTEGRATIVO AMMESSO	RIFERIMENTO
Primo atto era accertamento parziale	Sì, senza particolari limiti	Prassi consolidata
Nuovi elementi sconosciuti all'ufficio precedente	Sì	Cass. 18014/2005, 576/2016, 10817/2023, 10226/2024
Elementi già noti all'Amministrazione nel complesso	No (orientamento restrittivo)	Cass. 10526/2006, 22825/2025
Categorie reddituali diverse dal primo accertamento	Sì, a prescindere da nuovi elementi	Cass. 14377/2007
Autotutela sostitutiva (anche in malam partem)	Non richiede nuovi elementi (istituto distinto)	Cass. SS.UU. 30051/2024
Tributi locali	Sì, senza vincolo di novità (per ora)	Cass. 27261/2023, in evoluzione con art. 9-bis L. 212/2000

COSA FARE IN CASO DI SECONDO ACCERTAMENTO

Chi riceve un secondo accertamento sullo stesso periodo d'imposta dovrebbe, prima di tutto, controllare che l'avviso indichi puntualmente, come richiesto a pena di nullità, quali siano i nuovi elementi sopravvenuti e la fonte della loro conoscenza. Se l'atto si limita a riproporre una diversa valutazione di elementi già acquisiti nella precedente verifica, senza indicare fatti o documenti realmente nuovi, vale la pena valutare un'impugnazione basata proprio sull'assenza dei presupposti dell'art. 43 del D.P.R. 600/73, ricordando che, dopo la sentenza 22825/2025, è l'ufficio a dover provare la novità degli elementi. È inoltre opportuno verificare se l'atto sia in realtà un'autotutela sostitutiva, per la quale il requisito

della novità non opera secondo le Sezioni Unite n. 30051/2024. Per i tributi locali, infine, conviene tenere sotto osservazione l'evoluzione giurisprudenziale legata all'art. 9-bis della L. 212/2000, che potrebbe presto

limitare anche per Comuni e altri enti impositori la possibilità di reiterare accertamenti sullo stesso periodo senza vincoli di novità.

**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/accertamento-integrativo-quando-lufficio-puo-tornare-a-rettificare/> →

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 →

Adesione al PVC: le osservazioni del contribuente non la precludono

La presentazione di osservazioni dopo la consegna di un processo verbale di constatazione non impedisce al contribuente di aderire successivamente al PVC ai sensi dell'art. 5-quer del D.Lgs. 218/1997. La presentazione di osservazioni dopo la consegna di un processo verbale di constatazione non impedisce al contribuente di aderire successivamente al PVC ai sensi dell'art. 5-quer del D.Lgs. 218/1997. Le due iniziative non sono alternative, ma hanno una funzione e un rilievo procedimentale differenti. L'adesione integrale al verbale deve essere comunicata entro 30 giorni e consente di beneficiare della riduzione delle sanzioni a un sesto del minimo; le osservazioni post-PVC, invece, non costituiscono più una fase procedimentale tipizzata dopo l'abrogazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

ACCERTAMENTO FISCALE.

Norme chiave

art. 5-quer D.Lgs. 218/1997, art. 1 D.Lgs. 13/2024, art. 8 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 Adesione al PVC e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ✦ **Cosa cambia:** La presentazione di osservazioni dopo la consegna di un processo verbale di constatazione non impedisce al contribuente di aderire successivamente al PVC ai sensi dell'art.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Adesione al PVC: le osservazioni del contribuente non la precludono, 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.

La presentazione di osservazioni dopo la consegna di un processo verbale di constatazione non impedisce al contribuente di aderire successivamente al PVC ai sensi dell'art. 5-quer del D.Lgs. 218/1997. Le due iniziative non sono alternative, ma hanno una funzione e un rilievo procedimentale differenti. L'adesione integrale al verbale deve essere comunicata entro 30 giorni e consente di beneficiare della riduzione delle sanzioni a un sesto del minimo; le osservazioni post-PVC, invece, non costituiscono più una fase procedimentale tipizzata dopo l'abrogazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente. Se il contribuente contesta nel merito i rilievi, la sede centrale per le difese resta normalmente lo schema di atto previsto dall'art. 6-bis della L. 212/2000, quando il contraddittorio preventivo trova applicazione.

PREMESSA

La consegna di un processo verbale di constatazione apre una fase nella quale il contribuente deve assumere rapidamente decisioni potenzialmente alternative sul piano strategico, ma non necessariamente incompatibili sul piano giuridico. Tra queste rientrano la presentazione di osservazioni, l'adesione integrale al PVC e, nei casi consentiti, il ravvedimento operoso.

Un equivoco ricorrente nella prassi consiste nel ritenere che la trasmissione di osservazioni successive alla chiusura della verifica impedisca l'accesso alla definizione agevolata del verbale. Tale conclusione non trova fondamento nella disciplina dell'art. 5-quer del D.Lgs. 218/1997: la norma non prevede, infatti, alcuna causa di preclusione collegata alla presentazione di memorie o osservazioni da parte del contribuente.

AMBITO DELL'ADESIONE AL PVC

L'art. 5-quer del D.Lgs. 218/1997, introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. 13/2024, consente al contribuente di aderire ai verbali di constatazione redatti ai sensi dell'art. 24 della L. 4/1929. L'istituto si applica ai PVC emessi dal 30 aprile 2024.

L'adesione può essere prestata:

- senza condizioni;
- condizionandola alla rimozione di errori manifesti contenuti nel verbale.

In entrambi i casi, l'adesione deve riguardare il contenuto integrale del PVC. Non è quindi ammessa una definizione selettiva di singoli rilievi, di singoli periodi d'imposta o di

specifiche violazioni contenute nel verbale. L'adesione deve essere comunicata, entro 30 giorni dalla consegna del PVC, sia all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente, individuato nel verbale, sia all'organo che lo ha redatto.

FASE	TERMINE	REGOLA APPLICABILE
Comunicazione dell'adesione	Entro 30 giorni dalla consegna del PVC	Art. 5-quater, comma 2, D.Lgs. 218/1997
Correzione degli errori manifesti	Entro 10 giorni dalla comunicazione dell'adesione condizionata	Art. 5-quater, comma 3, D.Lgs. 218/1997
Notifica dell'atto di definizione	Entro 60 giorni dalla comunicazione dell'adesione o dalla comunicazione dell'aggiornamento del PVC	Art. 5-quater, comma 5, D.Lgs. 218/1997
Versamento delle somme	Entro 20 giorni dalla notifica dell'atto di definizione	Art. 8, D.Lgs. 218/1997

ADESIONE CONDIZIONATA E ERRORI MANIFESTI

Nel caso di adesione condizionata, il contribuente deve indicare gli errori manifesti di cui chiede la rimozione. L'organo che ha redatto il PVC può correggerli nei 10 giorni successivi alla comunicazione dell'adesione, aggiornando il verbale e informandone immediatamente il contribuente e l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente.

La formulazione normativa richiede attenzione: la correzione non rappresenta un obbligo generalizzato dell'organo verbalizzante, ma una facoltà espressamente riconosciuta dalla disposizione. Inoltre, la nozione di errore manifesto va tenuta distinta dalle contestazioni valutative, ricostruttive o interpretative sul merito dei rilievi. Queste ultime, in linea generale, non sono suscettibili di essere veicolate attraverso l'adesione condizionata.

Per l'adesione senza condizioni, l'atto di definizione dell'accertamento parziale deve essere notificato dall'ufficio entro 60 giorni dalla comunicazione del contribuente. Per l'adesione condizionata, il medesimo termine decorre dalla comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'aggiornamento del PVC effettuata dall'organo che lo ha redatto.

SOSPENSIONE DEI TERMINI

I termini per l'accertamento sono sospesi fino alla comunicazione dell'adesione da parte del contribuente e, in ogni caso, non oltre il trentesimo giorno successivo alla consegna del PVC. La sospensione opera quindi per il periodo necessario a consentire la valutazione dell'accesso alla definizione, ma non si estende oltre la scadenza del termine previsto per l'esercizio dell'opzione.

La previsione è particolarmente rilevante nei casi in cui il PVC venga consegnato in prossimità della decadenza dal potere di accertamento. Il professionista deve pertanto verificare con precisione la data di consegna del verbale,

la tipologia dei rilievi e il termine decadenziale applicabile alla singola annualità.

RIDUZIONE DELLE SANZIONI E PAGAMENTO

In presenza di adesione al PVC, la misura delle sanzioni prevista dagli artt. 2, comma 5, e 3, comma 3, del D.Lgs. 218/1997 è ridotta alla metà. Il risultato pratico è l'applicazione delle sanzioni nella misura di un sesto del minimo edittale, anziché di un terzo del minimo previsto nell'ordinario accertamento con adesione.

Le somme dovute in base all'atto di definizione dell'accertamento parziale devono essere versate entro 20 giorni dalla notifica. Si applicano le modalità di pagamento previste dall'art. 8 del D.Lgs. 218/1997, con possibilità di pagamento in unica soluzione oppure in forma rateale.

La rateazione può avvenire fino a un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo, elevate a 16 se le somme dovute superano 50.000 euro. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dal giorno successivo alla notifica dell'atto di definizione.

Occorre però distinguere la definizione riguardante atti di recupero. Per effetto dell'art. 8, comma 2-bis, del D.Lgs. 218/1997, il versamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione conseguente alla definizione di atti di recupero non può essere effettuato mediante rateazione né mediante compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997.

OSSERVAZIONI DOPO IL PVC

La presentazione di osservazioni successive alla consegna del PVC non è vietata e non determina alcuna preclusione rispetto alla successiva adesione ai sensi dell'art. 5-quater del D.Lgs. 218/1997. La norma, infatti, non subordina la definizione alla mancata trasmissione di memorie difensive o di documenti da parte del contribuente.

Va tuttavia precisato che, dopo l'abrogazione dell'art. 12, comma 7, della L. 212/2000, le osservazioni post-PVC non costituiscono più una fase procedimentale espressamente disciplinata con il previgente spatium deliberandi di 60 giorni. Ciò non implica l'impossibilità di presentarle, ma ne modifica il rilievo sistematico: il contribuente può trasmetterle e l'Amministrazione può valutarle, senza che il PVC assuma però il ruolo di atto necessariamente prodromico all'accertamento secondo il precedente schema normativo.

Le osservazioni possono conservare utilità pratica, soprattutto per segnalare errori documentali, ricostruzioni palesemente inesatte, profili di fatto non considerati in verifica o elementi che possano indurre l'ufficio a ridimensionare la pretesa. Non rappresentano, però, un sostituto del contraddittorio preventivo disciplinato dall'art. 6-bis dello Statuto del contribuente.

IL RUOLO DELLO SCHEMA DI ATTO

Quando il contribuente non aderisce integralmente al PVC, e non intende regolarizzare le violazioni mediante ravvedimento operoso, la fase difensiva centrale è normalmente quella dello schema di atto. Ai sensi dell'art. 6-bis della L. 212/2000, gli atti autonomamente impugnabili dinanzi alla giurisdizione tributaria devono essere preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo, salvo le eccezioni espressamente previste.

Lo schema di atto deve assegnare al contribuente un termine non inferiore a 60 giorni per presentare controdeduzioni oppure, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. È in tale sede che il contribuente può sviluppare compiutamente le contestazioni in fatto e in diritto, corredandole della documentazione utile.

Lo schema di atto reca anche l'invito a presentare, in luogo delle osservazioni, istanza di accertamento con adesione. Per gli atti soggetti al contraddittorio preventivo, l'istanza di adesione può essere presentata entro 30 giorni dalla comunicazione dello schema di atto. Se il contribuente si avvale di questa facoltà, non può poi presentare un'ulteriore istanza di adesione dopo la notifica dell'atto impositivo.

ATTI ESCLUSI DAL CONTRADDITTORIO

Il contraddittorio preventivo non opera per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati dal Decreto MEF 24 aprile 2024, nonché nei casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Tra le fattispecie escluse rientrano, a determinate condizioni, gli accertamenti parziali fondati esclusivamente sull'incrocio dei dati disponibili nelle banche dati dell'Amministrazione finanziaria, alcuni atti di recupero, le comunicazioni derivanti dai controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni, nonché specifici avvisi di liquidazione e atti relativi a omessi, insufficienti o tardivi versamenti.

La presenza di un PVC non consente, da sola, di presumere l'esclusione dal contraddittorio preventivo. Al contrario, un accertamento fondato su attività istruttoria, rilievi sostanziali, acquisizioni documentali, ricostruzioni induttive o valutazioni di merito è normalmente estraneo all'area degli atti automatizzati o sostanzialmente automatizzati individuati dal decreto ministeriale.

SCELTE OPERATIVE DOPO LA CONSEGNA

Ricevuto il PVC, il contribuente dovrebbe valutare tempestivamente la strategia difensiva, distinguendo tra rilievi integralmente condivisibili, errori manifesti e contestazioni di merito.

- Se i rilievi sono integralmente condivisi, può essere opportuno valutare l'adesione al PVC entro 30 giorni, beneficiando della riduzione delle sanzioni a un sesto del minimo.
- Se il verbale contiene errori manifesti, l'adesione condizionata può consentire di chiedere il relativo aggiornamento, senza rinunciare al vantaggio sanzionatorio connesso alla definizione.
- Se il contribuente intende contestare la fondatezza dei rilievi, deve predisporre sin da subito il quadro documentale e argomentativo da utilizzare, se applicabile, nella fase dello schema di atto e del contraddittorio preventivo.
- Se talune violazioni sono oggettivamente regolarizzabili, occorre confrontare il costo del ravvedimento operoso con quello della definizione del PVC, considerando sanzioni, interessi, imposte, profili dichiarativi e conseguenze sui periodi d'imposta coinvolti.

Le osservazioni presentate dopo il PVC possono quindi essere utili, ma non escludono l'adesione e non devono indurre a trascurare i termini perentori previsti dall'art. 5-quater del D.Lgs. 218/1997. In particolare, l'adesione al verbale richiede una scelta entro 30 giorni dalla consegna, mentre le difese sul merito dei rilievi trovano, di regola, la loro sede procedimentale più strutturata nello schema di atto e nel contraddittorio preventivo.



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).
<https://www.studiopizzano.it/adesione-al-pvc-le-osservazioni-del-contribuente-non-la-precludono/> →

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 →

Accertamento induttivo: quando è legittimo e come funziona

L'accertamento induttivo puro, fondato sull'art. 39, comma 2, del DPR 600/1973 e sull'art. L'accertamento induttivo puro, fondato sull'art. 39, comma 2, del DPR 600/1973 e sull'art. 55 del DPR 633/1972, scatta solo in presenza di condizioni tassative come l'omessa dichiarazione, l'indisponibilità della contabilità per forza maggiore, la sua inattendibilità complessiva o l'inottemperanza agli inviti degli uffici, e va tenuto distinto dall'accertamento analitico-induttivo, che si muove invece nel perimetro delle presunzioni gravi, precise e concordanti. Oggi la legittimità di questi accertamenti non si misura più solo sui presupposti sostanziali: dal 2024 pesano anche il contraddittorio preventivo previsto dall'art. 6-bis dello Statuto del contribuente e l'obbligo, rafforzato dal nuovo art. 7, di motivare l'atto indicando anche i mezzi di prova.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

ACCERTAMENTO FISCALE.

Norme chiave

art. 55 DPR 633/1972, art. 41 DPR 600/73, art. 55 DPR 633/72.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Accertamento induttivo e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ★ **Cosa cambia:** L'accertamento induttivo puro, fondato sull'art. 39, comma 2, del DPR 600/1973 e sull'art.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Accertamento induttivo: quando è legittimo e come funziona, 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.

L'accertamento induttivo puro, fondato sull'art. 39, comma 2, del DPR 600/1973 e sull'art. 55 del DPR 633/1972, scatta solo in presenza di condizioni tassative come l'omessa dichiarazione, l'indisponibilità della contabilità per forza maggiore, la sua inattendibilità complessiva o l'inottemperanza agli inviti degli uffici, e va tenuto distinto dall'accertamento analitico-induttivo, che si muove invece nel perimetro delle presunzioni gravi, precise e concordanti. Oggi la legittimità di questi accertamenti non si misura più solo sui presupposti sostanziali: dal 2024 pesano anche il contraddittorio preventivo previsto dall'art. 6-bis dello Statuto del contribuente e l'obbligo, rafforzato dal nuovo art. 7, di motivare l'atto indicando anche i mezzi di prova. Resta invece apertissimo, e in rapida evoluzione anche nei mesi più recenti, il nodo dello scorporo dell'IVA dai maggiori ricavi accertati: la Cassazione ha cambiato più volte orientamento tra il 2025 e il 2026, e alla data di questa revisione il quadro giurisprudenziale non può ancora considerarsi stabilizzato.

COS'È L'ACCERTAMENTO INDUTTIVO E SU COSA SI FONDA

La base normativa dell'istituto è duplice: l'art. 39, comma 2, del DPR 600/1973 per le imposte sui redditi, e l'art. 55 del DPR 633/1972 per l'IVA. In entrambi i casi il legislatore attribuisce agli uffici finanziari la facoltà di determinare in

via induttiva il reddito o le operazioni imponibili, con un livello di garanzie per il contribuente decisamente inferiore rispetto agli accertamenti ordinari. La rettifica induttiva può colpire anche i redditi di lavoro autonomo e le imprese minori, come previsto dai commi 2 e 3 dello stesso art. 39. Per l'IVA, in presenza di un pericolo per la riscossione dell'imposta, l'ufficio può procedere per la frazione di anno solare già trascorsa, senza attendere la scadenza del termine per la dichiarazione annuale, facendo riferimento alle liquidazioni periodiche di cui agli artt. 27 e 33 del DPR 633/1972.

Il riferimento all'art. 55 resta attuale anche dopo la pubblicazione del Testo unico IVA approvato con il D.Lgs. 19 gennaio 2026, n. 10. Le disposizioni consolidate troveranno applicazione dal 1° gennaio 2027 e il riordino non assorbe la disciplina procedurale dell'accertamento qui esaminata.

Un punto da tenere sempre presente: l'omessa presentazione della sola dichiarazione IVA non legittima automaticamente l'accertamento induttivo ai fini delle imposte dirette regolarmente dichiarate, e vale naturalmente anche il contrario.

Un elemento che l'analisi dei presupposti sostanziali non può più ignorare è quello procedurale: l'art. 6-bis della legge 212/2000 (Statuto del contribuente), introdotto dal D.Lgs. 219/2023, impone oggi un contraddittorio

preventivo informato ed effettivo per tutti gli atti autonomamente impugnabili, a pena di annullabilità dell'atto, salve le eccezioni tassative previste dal comma 2 (atti automatizzati o sostanzialmente automatizzati, controlli formali, fondato pericolo per la riscossione). Il termine minimo di sessanta giorni per l'esercizio del contraddittorio, di cui al comma 3, è stato oggetto di un intervento di modifica con il D.Lgs. 192/2025. A questo si aggiunge il nuovo art. 7 dello Statuto, che dal 2024 richiede espressamente l'indicazione dei mezzi di prova a fondamento della pretesa, non limitandosi più ai soli presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche della motivazione. Un accertamento induttivo formalmente fondato sul piano sostanziale, ma privo di un contraddittorio effettivo o di una motivazione che indichi anche le prove, è oggi esposto a un vizio autonomo, indipendente dalla sussistenza dei presupposti dell'art. 39.

LA DIFFERENZA CON L'ACCERTAMENTO ANALITICO-INDUTTIVO

Non va confuso l'accertamento induttivo "puro" con quello analitico-induttivo, spesso chiamato semplicemente presuntivo. In quest'ultimo caso, in assenza dei requisiti più stringenti richiesti dal comma 2 dell'art. 39, il reddito viene determinato applicando presunzioni che devono comunque essere gravi, precise e concordanti ai sensi dell'art. 2729 del codice civile. Va inoltre chiarito, sul piano difensivo, che il contribuente non può lamentarsi del fatto che l'Agenzia delle Entrate abbia scelto un accertamento analitico invece che uno induttivo o sintetico: questi ultimi, paradossalmente, offrono al contribuente meno garanzie, per cui la scelta dell'ufficio a favore dello strumento più garantista non è di norma censurabile.

LE CONDIZIONI CHE LEGITTIMANO L'INDUTTIVO

L'art. 39, comma 2, del DPR 600/73 richiede la sussistenza di almeno una tra diverse condizioni tassative: l'omessa presentazione della dichiarazione, la mancata indicazione del reddito d'impresa in dichiarazione, l'omessa tenuta della contabilità o la sottrazione all'ispezione di una o più scritture contabili rilevata mediante verbale, la contabilità non disponibile per forza maggiore, l'inattendibilità generale della contabilità rilevata sempre mediante verbale, e l'inottemperanza del contribuente agli inviti degli uffici (lettera d-bis). La norma prevede anche una ulteriore ipotesi, la lettera d-ter, legata all'omessa o infedele comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore: si tratta però di una previsione che ha progressivamente perso rilievo operativo, perché l'art. 9-bis, comma 18, del D.L. 50/2017 ha disposto che le disposizioni sugli studi di settore cessano di produrre effetti per i periodi d'imposta in cui si applicano gli Indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), che li hanno sostituiti dal 2018. In assenza delle condizioni tassative sopra

elencate, l'adozione del metodo induttivo conduce alla sua illegittimità, con conseguenze rilevanti in sede di eventuale ricorso.

L'OMESSA DICHIARAZIONE E L'ACCERTAMENTO D'UFFICIO

Quando manca del tutto la dichiarazione, l'accertamento induttivo prende il nome specifico di accertamento d'ufficio, disciplinato dall'art. 41 del DPR 600/73. Attenzione però: la presentazione tardiva della dichiarazione, se avvenuta entro novanta giorni dalla scadenza del termine, non legittima l'accertamento d'ufficio, perché l'art. 2, comma 7, del DPR 322/1998 considera comunque valida la dichiarazione presentata in quel lasso temporale, anche se depositata dopo l'avvio di un controllo, come confermato dalla giurisprudenza di legittimità più recente, che ha però precisato che in questo caso non è cumulabile la riduzione sanzionatoria da ravvedimento operoso. Superata invece la soglia dei novanta giorni, l'induttivo resta pienamente applicabile. Va segnalato, infine, che non si può sostenere in via generale che l'omissione sia sempre addebitabile al professionista incaricato dal contribuente.

CONTABILITÀ INDISPONIBILE PER FORZA MAGGIORE

Rientra tra i motivi legittimanti l'induttivo anche l'indisponibilità delle scritture contabili per causa di forza maggiore, come la loro distruzione a seguito di un incendio o di un'alluvione. La giurisprudenza di legittimità ha chiarito che la perdita della documentazione per un evento non volontario non cambia i termini della questione sul piano probatorio, ma consente al contribuente di evitare la preclusione secondo cui i documenti di cui è stata rifiutata l'esibizione non possono più essere presi in considerazione. Va però precisato che l'art. 55 del DPR 633/72, in materia di IVA, non richiama espressamente questa causa tra i presupposti dell'accertamento induttivo.

CONTABILITÀ COMPLESSIVAMENTE INATTENDIBILE

La norma legittima l'induttivo quando le omissioni, le false indicazioni o le irregolarità formali sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile nel complesso l'intera contabilità. La giurisprudenza distingue con attenzione le irregolarità meno gravi, che consentono solo la rettifica analitica, dalle ipotesi di maggiore gravità che autorizzano invece a prescindere del tutto dalle scritture. Secondo la Cassazione (sentenza n. 16724 dell'8 agosto 2005), il parametro della gravità può essere ricavato solo in negativo: violazioni numerose e ripetute rendono di per sé inattendibili le scritture, salvo che si tratti di violazioni di scarso rilievo.

FATTISPECIE	GIURISPRUDENZA	INDUTTIVO AMMISSIBILE
Fatture generiche	Cass. 3259/2012	Sì
Alterazione documenti di trasporto	Cass. 17622/2008	Sì
Contabilità tenuta a matita	Cass. 12279/2007	Sì
Retribuzioni in nero	Cass. 10138/2020	Sì
Omessa annotazione rimanenze finali	Cass. 5870/2012, Cass. 28061/2017	Sì
Una sola sottofatturazione	Cass. 16606/2015	No
Contabilità parallela	Cass. 33587/2023, Cass. 20902/2014	Sì
Conto cassa negativo	Cass. 32812/2019, Cass. 29141/2021	Sì
Irregolare tenuta conto cassa (lavoro autonomo)	Cass. 29182/2021	No

MANCATA TENUTA DI SCRITTURE OBBLIGATORIE E ISA

L'art. 39, comma 2, richiede inoltre che non siano state tenute una o più scritture contabili obbligatorie ai sensi dell'art. 14 dello stesso decreto: libro giornale, libro degli inventari, registri IVA e scritture di magazzino, comprese quelle ausiliarie. Una causa più recente riguarda gli Indici sintetici di affidabilità fiscale: l'art. 9-bis, comma 16, del D.L. 50/2017 prevede che, in caso di omessa comunicazione dei dati rilevanti ai fini ISA, l'Agenzia delle Entrate debba prima offrire al contribuente la possibilità di correggere spontaneamente l'omissione e possa poi procedere, previo contraddittorio, all'accertamento induttivo ai sensi dell'art. 39, comma 2, e dell'art. 55. È importante notare che il presupposto specifico per l'attivazione dell'induttivo è l'omissione della comunicazione, non la sua semplice incompletezza o inesattezza, che di regola comporta solo la sanzione amministrativa prevista dall'art. 8, comma 1, del D.Lgs. 471/1997.

INOTTEMPERANZA AGLI INVITI DEGLI UFFICI

Gli uffici finanziari, in forza dell'art. 32 del DPR 600/73 (e dell'art. 51 del DPR 633/72 per l'IVA), possono invitare i contribuenti a esibire documenti, bilanci o registri, oppure inviare questionari da restituire compilati e firmati. Qualora il contribuente non dia seguito a queste richieste, l'induttivo è ammesso ai fini delle imposte dirette ex art. 39, comma 2, lettera d-bis), del DPR 600/73, salvo il caso del lieve ritardo (Cass. 6 ottobre 2011 n. 20461). Anche l'ottemperanza solo parziale alle richieste, del resto, legittima comunque l'accertamento induttivo (Cass. 9 novembre 2021 n. 32629). Sul fronte IVA, l'art. 55 del DPR 633/72 non prevede una lettera dedicata analoga alla d-bis), ma il comma 5 dell'art. 51 dello stesso decreto rinvia, per l'inottemperanza agli inviti previsti dal secondo comma, numeri 3 e 4, alle disposizioni dei commi terzo e quarto dell'art. 32 del DPR 600/73: il collegamento con l'accertamento induttivo esiste quindi anche in materia di IVA, ma passa da questo rinvio incrociato e non da una previsione autonoma paragonabile a quella prevista per le imposte dirette. Segnaliamo, per completezza, che l'art.

32 ha subito aggiornamenti recenti in tema di poteri istruttori, tra cui l'introduzione del numero 8-quater con il D.Lgs. 13/2024 e l'aggiunta, con il D.Lgs. 87/2024, di una disposizione sulla comunicazione alla Procura della Repubblica.

COME SI DETERMINA L'IMPONIBILE

Una volta accertata la sussistenza di una delle condizioni previste, l'ufficio può determinare l'imponibile sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti, prescindendo in tutto o in parte dalle scritture contabili esistenti e avvalendosi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti negli accertamenti ordinari. Questo margine di discrezionalità, però, non è illimitato: l'accertamento induttivo, pur giustificato da gravi inadempienze, non può mai tradursi in una sanzione impropria o in una determinazione arbitraria dell'imponibile. La presenza di scritture contabili regolari, anche se parziali, resta comunque un dato che non può essere semplicemente ignorato.

Resta assai controverso, in giurisprudenza, se gli importi ricostruiti debbano considerarsi comprensivi o meno di IVA, e la questione merita di essere ricostruita con attenzione perché l'orientamento della Cassazione si è mosso più volte in senso opposto in un arco di tempo molto breve. Con l'ordinanza n. 16471 del 18 giugno 2025, la Cassazione ha escluso che i maggiori ricavi presunti da indagini finanziarie possano considerarsi comprensivi di IVA. Pochi mesi dopo, con l'ordinanza n. 31406 del 2 dicembre 2025, la stessa Corte ha invece affermato, per il caso dell'evasore totale accertato con metodo induttivo puro, il principio opposto: la base imponibile ricostruita deve considerarsi comprensiva di IVA, con conseguente diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte, nel rispetto del termine di decadenza biennale, richiamando il principio di neutralità dell'IVA elaborato dalla Corte di giustizia UE. Successivamente, però, con l'ordinanza n. 10166, depositata il 19 aprile 2026, la Cassazione è tornata sui propri passi, escludendo nuovamente lo scorporo automatico e richiamando l'art. 99 del TUIR e l'art. 60, comma 7, del DPR 633/72, che consente al cedente di esercitare la rivalsa anche dopo l'accertamento; un'impostazione ulteriormente confermata, sempre con riferimento alle indagini bancarie, dall'ordinanza n. 16155/2026. Alla data di questa revisione, quindi, l'orientamento più recente della Cassazione tende a escludere lo scorporo automatico, ponendo a carico del contribuente l'onere di provare che il prezzo pattuito includesse già l'imposta, ma la sequenza delle pronunce degli ultimi dodici mesi mostra un quadro tuttora instabile, che merita di essere monitorato caso per caso prima di formulare qualsiasi strategia defensionale.

I DIRITTI DEL CONTRIBUENTE IN SEDE DI ACCERTAMENTO INDUTTIVO

Anche in un accertamento condotto con margini di discrezionalità così ampi, alcuni diritti del contribuente restano intangibili. Devono comunque essere riconosciute le deduzioni forfetarie previste dal legislatore, come quella per le attività d'impresa minori di cui all'art. 66, commi 4 e 5, del TUIR, così come gli oneri deducibili e le spese detraibili anche quando il contribuente non li abbia indicati in dichiarazione. Va inoltre riconosciuto il diritto alla deduzione dei costi correlati ai maggiori ricavi accertati, se necessario anche in modo forfetario.

Sul fronte IVA, l'art. 55 del DPR 633/72 ammette in detrazione solo i versamenti effettivamente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni periodiche, risultando irrilevante che il pagamento risulti da altra documentazione come la contabilità (Cass. 20 gennaio 2016 n. 1020). Un orientamento minoritario, ispirato ai principi comunitari in tema di neutralità dell'imposta, ritiene però che la detrazione non possa essere negata in modo incondizionato quando non sia contestato che le fatture siano state pagate e relative a operazioni realmente avvenute (Cass. 29 settembre 2020 n. 20617).

COSA CONVIENE VERIFICARE IN PRATICA

Chi si trova a gestire un accertamento induttivo dovrebbe, come primo passo, verificare che sussista effettivamente una delle condizioni tassative previste dall'art. 39, comma 2, contestando l'illegittimità dell'accertamento in assenza di questi presupposti. Va poi controllato, a monte, che l'ufficio abbia rispettato il contraddittorio preventivo previsto dall'art. 6-bis dello Statuto del contribuente e che l'atto sia motivato anche con l'indicazione dei mezzi di prova ai sensi del nuovo art. 7: si tratta di profili di legittimità autonomi, che possono condurre all'annullamento dell'atto indipendentemente dalla fondatezza nel merito della pretesa. È poi fondamentale far valere, in ogni caso, il diritto alle deduzioni forfetarie, agli oneri deducibili non indicati in dichiarazione e ai costi correlati ai maggiori ricavi contestati, anche quando la ricostruzione dell'ufficio appaia in larga parte discrezionale. Infine, sulla questione dello scorporo IVA, conviene monitorare con particolare attenzione l'evoluzione della giurisprudenza più recente, dato che gli orientamenti della Cassazione si sono susseguiti a distanza di pochi mesi l'uno dall'altro tra il 2025 e il 2026, e la scelta tra le diverse impostazioni incide direttamente sull'ammontare della pretesa erariale.



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/accertamento-induttivo-quando-e-legittimo-e-come-funziona/> →

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 →

Istruttori sportivi stranieri in Italia: quando scatta la ritenuta del 30%

ASD e SSD che pagano istruttori stranieri per stage e raduni devono applicare una ritenuta d'imposta del 30% sui compensi occasionali. La disciplina di art. 25 D.Lgs. 36/2021, art. 67 Tuir, DPR 600/1973 e il rapporto con le convenzioni internazionali. Capita spesso che associazioni e società sportive dilettantistiche facciano venire in Italia, per raduni, clinic tecniche o stage, tecnici stranieri esperti in discipline ancora poco radicate come il football americano o il baseball. Quando l'ente remunera queste prestazioni sportive saltuarie, il compenso non equivale a un normale reddito da lavoro autonomo: se il tecnico risiede fuori dal territorio italiano, la normativa lo classifica come reddito diverso e obbliga l'ASD o la SSD, quale sostituto d'imposta, a trattenere il 30% a titolo definitivo sull'intero importo lordo.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI.

Norme chiave

articolo 25 D.Lgs. 36/2021, articolo 67 Tuir, articolo 25 D.P.R. 600/1973.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Istruttori sportivi stranieri in Italia e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ✦ **Cosa cambia:** ASD e SSD che pagano istruttori stranieri per stage e raduni devono applicare una ritenuta d'imposta del 30% sui compensi occasionali. La disciplina di art. 25 D.Lgs. 36/2021, art. 67 Tuir, DPR 600/1973 e il rapporto con le convenzioni internazionali.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Istruttori sportivi stranieri in Italia: quando scatta la ritenuta del 30%, 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.

Capita spesso che associazioni e società sportive dilettantistiche facciano venire in Italia, per raduni, clinic tecniche o stage, tecnici stranieri esperti in discipline ancora poco radicate come il football americano o il baseball. Quando l'ente remunera queste prestazioni sportive saltuarie, il compenso non equivale a un normale reddito da lavoro autonomo: se il tecnico risiede fuori dal territorio italiano, la normativa lo classifica come reddito diverso e obbliga l'ASD o la SSD, quale sostituto d'imposta, a trattenere il 30% a titolo definitivo sull'intero importo lordo. Questa regola scaturisce dal combinato disposto tra l'articolo 25 del D.Lgs. 36/2021, l'articolo 67 del Tuir e l'articolo 25 del D.P.R. 600/1973, e si collega alle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. In questo articolo vediamo come va qualificato il compenso, i motivi per cui resta fuori dalla soglia di esenzione di 15.000 euro riservata ai compensi sportivi, gli obblighi che ricadono sull'ente erogatore e l'alternativa rappresentata dal rimborso forfettario per i volontari.

I MOTIVI CHE SPINGONO ASD E SSD A COINVOLGERE TECNICI ESTERI

In Italia la crescita di sport ancora di nicchia, tra cui softball, baseball e football americano, induce di

frequente i sodalizi dilettantistici a organizzare raduni, clinic e stage tecnici guidati da istruttori qualificati arrivati dall'estero, tipicamente dagli Stati Uniti o comunque da Paesi in cui quella disciplina vanta una tradizione già consolidata. Nella quasi totalità dei casi si tratta di collaborazioni brevi, non destinate a ripetersi: giornate di formazione tecnica dedicate ad atleti e allenatori del posto, per cui viene pattuito in anticipo un compenso.

È proprio il carattere episodico di tali incarichi a indurre gran parte delle associazioni a considerarli prestazioni occasionali di lavoro autonomo, tenute distinte tanto dal rapporto di lavoro sportivo che la riforma dello sport disciplina organicamente, quanto dalla collaborazione continuativa con un tecnico tesserato. È questa scelta di inquadramento, in definitiva, a determinare il regime fiscale da applicare, ed è il punto da cui muovere per comprendere tutti gli adempimenti che seguono.

COME INQUADRARE IL COMPENSO: PRESTAZIONE OCCASIONALE E NON LAVORO SPORTIVO

Occorre partire dall'articolo 25, comma 3-bis, del D.Lgs. 36/2021 (il decreto di riordino del lavoro sportivo, poi integrato dal correttivo D.Lgs. 120/2023): secondo tale

norma, società e associazioni sportive dilettantistiche, Federazioni sportive nazionali, Discipline sportive associate, enti di promozione sportiva, CONI, CIP e Sport e Salute S.p.A. hanno facoltà di avvalersi di prestatori di lavoro occasionale in base alla normativa vigente. Non viene così introdotta una nuova categoria fiscale: la disposizione rinvia alla disciplina generale delle prestazioni occasionali di lavoro autonomo di cui all'articolo 2222 del Codice civile, cioè i casi in cui un soggetto si impegna a realizzare un servizio o un'opera dietro corrispettivo, senza vincolo di subordinazione né organizzazione stabile e continuativa.

Dal punto di vista tributario, tali compensi confluiscono tra i redditi diversi indicati dall'articolo 67, comma 1, lettera l), del Tuir, norma che qualifica come reddito diverso anche quanto ricevuto per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, quando manca il carattere di abitualità nell'attività svolta. Si tratta di una distinzione rilevante rispetto ai veri compensi sportivi dilettantistici: come vedremo, ne cambiano sia l'aliquota della ritenuta sia, soprattutto, l'accesso alle soglie di esenzione.

RITENUTA D'ACCONTO E RITENUTA D'IMPOSTA: LA DIFFERENZA

Quando chi percepisce il compenso risiede in Italia, il sostituto d'imposta applica sui redditi da lavoro autonomo occasionale una ritenuta del 20%, a titolo d'acconto, come stabilito dall'articolo 25, comma 1, del D.P.R. 600/1973: la somma trattenuta costituisce un anticipo dell'Irpef che il percettore dovrà comunque conguagliare in dichiarazione dei redditi, sommandola agli altri redditi percepiti nell'anno.

Diversa e più rigida è la regola quando il tecnico non risiede fiscalmente in Italia, disciplinata dall'articolo 25, comma 2, dello stesso D.P.R. 600/1973: la ritenuta arriva al 30% ed è a titolo d'imposta, dunque definitiva. Non si tratta di un acconto da conguagliare, bensì di un prelievo che chiude l'obbligazione tributaria italiana relativa a quel compenso, senza che il percettore debba, né in linea di principio possa, presentare in Italia una dichiarazione dei redditi per quella somma. Un trattamento più severo che si giustifica con la difficoltà, per il fisco italiano, di intercettare altrimenti un reddito percepito da chi, risiedendo fuori dal Paese, sfugge ai consueti strumenti di controllo e recupero del debito d'imposta.

Tale ritenuta riguarda unicamente i compensi corrisposti per prestazioni eseguite materialmente in territorio italiano, come stabilisce la lettura congiunta dell'articolo 3, comma 1, e dell'articolo 23, comma 1, lettera d), del Tuir, che fissano il criterio di territorialità per i redditi da lavoro autonomo prodotti da soggetti non residenti: qualora lo stage o la clinic si svolgano all'estero, il compenso resta escluso dall'applicazione della ritenuta italiana, pur se a corrisponderlo è un'associazione sportiva italiana.

I MOTIVI PER CUI LA SOGLIA DI ESENZIONE DI 15.000 EURO NON TROVA APPLICAZIONE

Un fraintendimento ricorrente riguarda i 15.000 euro annui che, secondo la riforma dello sport, rappresentano la soglia sotto la quale i compensi sportivi dilettantistici non concorrono a formare reddito imponibile per chi li riceve. Tale previsione, contenuta nell'articolo 36 del D.Lgs. 36/2021, riguarda i compensi versati ai lavoratori sportivi in senso proprio, ossia i tesserati che operano nell'area del dilettantismo secondo la disciplina organica della riforma, categoria per la quale l'Agenzia delle entrate ha offerto ulteriori precisazioni operative con la consulenza giuridica n. 14 del 30 settembre 2025 e con la circolare n. 7/E del 7 agosto 2026.

Il correttivo D.Lgs. 120/2023 ha comunque chiarito, senza ambiguità, che chi rende una prestazione meramente occasionale ai sensi dell'articolo 2222 del Codice civile non rientra nella nozione di lavoratore sportivo, e va trattato secondo le regole ordinarie sui redditi diversi, senza alcuna possibilità di beneficiare della soglia di esenzione di 15.000 euro. È proprio la situazione dell'istruttore straniero convocato per un unico stage: il compenso è tassabile per intero fin dal primo euro, con ritenuta del 20% se il tecnico risiede in Italia, o del 30% a titolo d'imposta se non vi risiede. Confondere le due categorie genera un errore operativo concreto: non applicare alcuna ritenuta, nella convinzione errata di restare al di sotto di una soglia che, in questa fattispecie, non esiste affatto.

TIPO DI RAPPORTO	RIFERIMENTO PRINCIPALE	TRATTAMENTO FISCALE	SOGLIA DI ESENZIONE
Prestazione occasionale a istruttore non residente	Art. 25 c. 3-bis D.Lgs. 36/2021; art. 67 c. 1 lett. l) Tuir; art. 25 c. 2 DPR 600/1973	Ritenuta 30% a titolo d'imposta sull'intero compenso lordo	Nessuna
Prestazione occasionale a istruttore residente	Art. 67 c. 1 lett. l) Tuir; art. 25 c. 1 DPR 600/1973	Ritenuta 20% a titolo d'acconto	Nessuna soglia specifica
Compenso sportivo a lavoratore tesserato	Art. 36 D.Lgs. 36/2021	Esente fino alla soglia, ritenuta solo sull'eccedenza	15.000 euro annui
Rimborso forfetario a volontario	Art. 29 c. 2 D.Lgs. 36/2021; D.L. 71/2024 conv. L. 106/2024	Non forma reddito, ma rileva ai fini della soglia	Max 400 euro mensili, entro 15.000 euro annui

LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI E IL LORO RAPPORTO CON LA RITENUTA

Il prelievo italiano del 30% non impedisce che lo stesso compenso venga tassato anche nel Paese in cui l'istruttore risiede, con il concreto rischio di una doppia imposizione sul medesimo reddito. Per scongiurare questa eventualità, l'Italia ha sottoscritto con numerosi Stati convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, modellate sullo schema del Modello OCSE. L'articolo 17 del modello, riprodotto con variazioni minime nei singoli trattati, attribuisce allo Stato in cui l'attività si svolge

materialmente (lo Stato della fonte, in questo caso l'Italia) il diritto di tassare i compensi di sportivi e artisti, anche derogando alle regole generali che di norma riservano la tassazione al Paese di residenza.

L'articolo 169 del Tuir prevede che le norme convenzionali prevalgano su quelle interne quando risultano più vantaggiose per il contribuente. Nella pratica, però, dato che il modello OCSE riconosce comunque allo Stato della fonte una potestà impositiva autonoma sui redditi di sportivi e artisti, la ritenuta italiana del 30% continua ad applicarsi nella generalità dei casi anche in presenza di convenzione: spetterà poi allo Stato di residenza dell'istruttore rimuovere la doppia imposizione, normalmente riconoscendo un credito per l'imposta già versata in Italia. Solo alcuni trattati prevedono clausole particolari, ad esempio quando l'attività è finanziata con fondi pubblici dello Stato di residenza dello sportivo: in tali ipotesi, meno frequenti, la tassazione può competere in via esclusiva al Paese di residenza. Data la varietà delle formulazioni da un trattato all'altro, l'ASD che si trovi davanti a un caso incerto farebbe bene a controllare sempre il testo specifico della convenzione applicabile, prima di escludere la ritenuta italiana.

GLI OBBLIGHI DELL'ASD O DELLA SSD IN QUALITÀ DI SOSTITUTO D'IMPOSTA

L'ente sportivo che corrisponde il compenso assume il ruolo di sostituto d'imposta e deve seguire una sequenza precisa di adempimenti.

- Trattenere il 30% a titolo d'imposta al momento del pagamento, calcolandolo sull'intero importo lordo concordato, senza alcuna deduzione per forfait o spese.
- Versare la ritenuta con modello F24, codice tributo 1040, entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento.
- Consegnare al beneficiario la Certificazione Unica, qualora possieda un codice fiscale italiano, e indicare l'operazione nel quadro ST del modello 770, il prospetto in cui confluiscono le ritenute su redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi versati anche a soggetti non residenti.

La scadenza del 16 del mese successivo vale senza eccezioni legate alla nazionalità del percipiente: si applica allo stesso modo tanto ai compensi versati a residenti quanto a quelli versati a non residenti, e l'omesso versamento espone l'ente alle sanzioni ordinariamente previste per il tardivo o mancato versamento delle ritenute.

ISTRUTTORE SENZA CODICE FISCALE ITALIANO: COME PROCEDERE

Una difficoltà pratica frequente riguarda i tecnici stranieri che non hanno mai richiesto un codice fiscale italiano, spesso perché il loro unico contatto con l'Italia è proprio quella singola collaborazione occasionale. In tali casi la

Certificazione Unica non può essere inviata, poiché il sistema telematico dell'Agenzia delle entrate respinge le pratiche prive del codice fiscale del beneficiario.

La soluzione non consiste nell'omettere la comunicazione, ma nel ricorrere a un canale diverso: i dati del percipiente (nome, cognome, codice dello Stato estero di residenza, indirizzo estero, compenso lordo erogato, ritenuta applicata) vanno indicati nel quadro SY del modello 770, nella sezione riservata ai percipienti esteri privi di codice fiscale. Si tratta di un adempimento spesso trascurato, proprio perché riguarda casi non frequenti, ma la sua omissione espone l'ente alle sanzioni previste per le dichiarazioni dei sostituti d'imposta incomplete o irregolari.

IL RIMBORSO FORFETTARIO AI VOLONTARI COME POSSIBILE ALTERNATIVA

La collaborazione di un tecnico straniero non deve per forza configurarsi come una prestazione professionale retribuita. Quando l'attività si svolge nell'ambito di manifestazioni sportive riconosciute dall'organismo affiliante, e l'ASD rispetta gli adempimenti richiesti (una delibera assembleare che individui le tipologie di spesa e di attività ammesse, oltre alla comunicazione periodica), il rapporto può essere inquadrato come volontariato, con riconoscimento di un rimborso forfettario delle spese sostenute fino a 400 euro mensili, ai sensi dell'articolo 29, comma 2, del D.Lgs. 36/2021, come modificato dal D.L. 1° giugno 2024, n. 71, convertito con modificazioni dalla legge 29 luglio 2024, n. 106 (il tetto, in precedenza fissato a 150 euro mensili, è stato portato a 400 euro proprio da questo intervento normativo).

Resta comunque, anche in questa ipotesi, un adempimento specifico verso il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD): l'ente è tenuto a registrare il volontario straniero, pur privo di codice fiscale italiano, indicando nome, cognome, sesso, nazionalità, data di nascita ed estremi di un documento di identità, e a comunicare l'importo del rimborso entro la fine del mese successivo al trimestre in cui la prestazione si è svolta. Il rimborso forfettario non concorre a formare reddito imponibile per chi lo percepisce, ma la circolare n. 7/E del 7 agosto 2026 dell'Agenzia delle entrate ha precisato che tali somme rilevano comunque ai fini del computo della soglia annua di 15.000 euro stabilita per i compensi sportivi: un aspetto da tenere sotto controllo se, nello stesso anno, il volontario riceve anche altri compensi sportivi da quell'ente o da altri sodalizi.

Tra le due strade, prestazione occasionale retribuita o volontariato con rimborso spese, la scelta non è indifferente e non può basarsi soltanto sulla convenienza fiscale: l'inquadramento deve rispecchiare la realtà effettiva del rapporto. Quando l'istruttore percepisce un vero compenso per l'attività di insegnamento tecnico, e non un semplice ristoro delle spese affrontate per raggiungere l'Italia e soggiornarvi, la strada corretta

rimane quella della prestazione occasionale di lavoro autonomo, con la relativa ritenuta.

CASO PRATICO & SIMULAZIONE NUMERICA

Un'associazione sportiva dilettantistica di baseball fa venire per tre giorni un istruttore statunitense per una clinic tecnica rivolta a giovani atleti e allenatori locali. Le parti pattuiscono un compenso lordo di 1.800 euro, comprensivo della sola prestazione tecnica e non delle spese di viaggio e soggiorno, che l'ASD sostiene direttamente.

Poiché si tratta di un soggetto non residente che svolge la prestazione interamente sul territorio italiano, l'ASD è tenuta a operare una ritenuta del 30%, pari a 540 euro, corrispondendo all'istruttore un netto di 1.260 euro. Il versamento della ritenuta va effettuato con F24, codice tributo 1040, entro il 16 del mese successivo al pagamento. Se l'istruttore non dispone di un codice fiscale italiano, i dati dell'operazione andranno riportati nel quadro SY, sezione IV, del modello 770, dato che la Certificazione Unica non può essere trasmessa in sua assenza.

COSA DEVONO CONTROLLARE ASD E SSD PRIMA DI PAGARE UN ISTRUTTORE STRANIERO

Prima di stabilire il compenso di un tecnico straniero, l'ente sportivo dovrebbe accertare alcuni elementi che incidono sull'intero trattamento fiscale dell'operazione: se la prestazione si svolge materialmente in Italia o all'estero, poiché solo nel primo caso la ritenuta scatta; se il percettore ha un codice fiscale italiano, così da scegliere tra Certificazione Unica e quadro SY del modello 770; se esiste una convenzione contro le doppie imposizioni con il Paese di residenza dell'istruttore, e quale trattamento specifico riserva ai compensi sportivi; se il rapporto ha effettivamente natura professionale, e non si tratta invece di volontariato con semplice rimborso spese.

Un'ultima accortezza riguarda la comunicazione con l'istruttore straniero: conviene informarlo, già nella fase della trattativa, che il compenso pattuito scontrerà una ritenuta italiana del 30%, così che possa distinguere fin da subito tra l'importo lordo concordato e la somma netta che riceverà, ed eventualmente far valere nel proprio Paese di residenza il credito d'imposta per quanto già versato in Italia.



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/lavoro-sportivo-occasionale-non-residenti-ritenuta-30-asd-ssd/> →

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 →

SSD, la lucratività attenuata non basta per la decommercializzazione fiscale

Può accadere che una società sportiva dilettantistica osservi alla lettera i vincoli sull'assenza di scopo di lucro introdotti dalla riforma dello sport e, nonostante questo, non maturi le condizioni per beneficiare delle agevolazioni fiscali dell'articolo 148, comma 3, del TUIR. Può accadere che una società sportiva dilettantistica osservi alla lettera i vincoli sull'assenza di scopo di lucro introdotti dalla riforma dello sport e, nonostante questo, non maturi le condizioni per beneficiare delle agevolazioni fiscali dell'articolo 148, comma 3, del TUIR. Il punto figura tra i passaggi più insidiosi della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E del 7 agosto 2026, con cui è stato riscritto il legame tra la disciplina civilistica delle SSD dettata dal decreto legislativo n. 36 del 2021 e i presupposti che la normativa tributaria pone per lasciare fuori dalla tassazione i corrispettivi specifici versati da soci e tesserati.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI.

Norme chiave

articolo 148 TUIR, circolare n. 7/E.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a SSD, la lucratività attenuata non basta per la decommercializzazione fiscale e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- Cosa cambia:** Può accadere che una società sportiva dilettantistica osservi alla lettera i vincoli sull'assenza di scopo di lucro introdotti dalla riforma dello sport e, nonostante questo, non maturi le condizioni per beneficiare delle agevolazioni fiscali dell'articolo 148, comma 3, del TUIR.
- Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di SSD, la lucratività attenuata non basta per la decommercializzazione fiscale, 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.

Può accadere che una società sportiva dilettantistica osservi alla lettera i vincoli sull'assenza di scopo di lucro introdotti dalla riforma dello sport e, nonostante questo, non maturi le condizioni per beneficiare delle agevolazioni fiscali dell'articolo 148, comma 3, del TUIR. Il punto figura tra i passaggi più insidiosi della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E del 7 agosto 2026, con cui è stato riscritto il legame tra la disciplina civilistica delle SSD dettata dal decreto legislativo n. 36 del 2021 e i presupposti che la normativa tributaria pone per lasciare fuori dalla tassazione i corrispettivi specifici versati da soci e tesserati. All'origine del problema c'è la diversa intensità di non lucratività richiesta dai due impianti: dove la riforma dello sport tollera una lucratività contenuta, il TUIR subordina il beneficio fiscale al divieto pieno di distribuire utili. Ne deriva che i due corpi di regole viaggiano su binari separati, e lo statuto è chiamato a recepire questa differenza. Nelle righe che seguono si chiarisce che cosa la riforma permette, che cosa il fisco esige, quali clausole devono comparire nell'atto costitutivo e per quale ragione la decisione precede la stesura o la revisione dello statuto.

IN CHE COSA CONSISTE LA DECOMMERCIALIZZAZIONE DEI CORRISPETTIVI SPECIFICI

Secondo l'articolo 148, comma 3, del TUIR, quando si tratta di associazioni e società sportive dilettantistiche prive di scopo di lucro, non hanno natura commerciale le attività rese ai soci, ai partecipanti e ai tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali, purché siano attuazione diretta delle finalità istituzionali e trovino contropartita nel pagamento di corrispettivi specifici. Detto altrimenti, quanto pagato da chi segue i corsi o si serve degli impianti, sotto forma di quote e corrispettivi, resta fuori dal reddito imponibile dell'ente. A questo meccanismo si dà il nome di decommercializzazione: un'attività di per sé economica viene sottratta all'area commerciale ai fini delle imposte sui redditi. Sul versante IVA una regola dello stesso tenore discende dall'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Per la tenuta economica delle società sportive dilettantistiche si tratta di un vantaggio di peso; non scatta

però da solo, perché resta legato all'osservanza di puntuali requisiti statutari.

CON LA RIFORMA DELLO SPORT È CONSENTITA UNA LUCRATIVITÀ CIRCOSCRITTA

A occuparsi dell'assenza di fine di lucro degli enti sportivi dilettantistici è l'articolo 8 del decreto legislativo 28 febbraio 2021 n. 36. Quando l'ente assume la forma di società di capitali o di cooperativa, i commi 3 e 4 permettono, dentro soglie prestabilite, di indirizzare una parte inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione dell'anno verso l'aumento gratuito del capitale sociale oppure verso i dividendi da riconoscere ai soci. Accanto a ciò è consentito restituire al socio il capitale che ha effettivamente versato, con l'eventuale rivalutazione o incremento nei limiti stabiliti dalla medesima disciplina.

Per gli enti in veste societaria, dunque, il legislatore sportivo ha disegnato una specie di divieto di lucratività in forma smussata: pur mantenendo la natura non lucrativa, la società può attribuire ai soci alcune limitate utilità di carattere patrimoniale. Se una SSD trascrive nello statuto queste facoltà, rispetta in pieno la riforma dello sport.

Resta da capire se quel medesimo statuto basti pure a ottenere le agevolazioni fiscali dell'articolo 148, comma 3. Per l'Agenzia delle Entrate la risposta è negativa.

IL VANTAGGIO FISCALE RICHIEDE LE CLAUSOLE DELL'ARTICOLO 148 DEL TUIR

Che per le associazioni e le società sportive dilettantistiche non lucrative continui a valere l'agevolazione dell'articolo 148, comma 3, del TUIR lo dice in modo esplicito l'articolo 36, comma 3, del decreto legislativo n. 36 del 2021. Ribadire il beneficio, tuttavia, non fa venir meno i presupposti fiscali da cui esso dipende.

L'articolo 148, comma 8, del TUIR pretende infatti che nello statuto figurino clausole ben precise. Ne fa parte il divieto di ripartire, pure per vie indirette, utili o avanzi di gestione, così come fondi, riserve o capitale finché l'ente è in vita, a meno che sia la legge a imporre la distribuzione. È una preclusione senza eccezioni, che non lascia spazio alle aperture concesse dalla riforma dello sport.

Da qui la circolare n. 7/E del 2026 fa discendere una conseguenza netta: le SSD nate sotto il decreto legislativo n. 36 del 2021 che puntano alla decommercializzazione dell'articolo 148, comma 3, devono affiancare alle clausole imposte dagli articoli 7 e 8 della riforma anche quelle del comma 8 dell'articolo 148 del TUIR. Tradotto in

pratica, nello statuto va abbandonata la possibilità di attribuire ai soci la quota di utili inferiore al 50% insieme alle altre forme di lucratività attenuata. A identica conclusione si arriva per il parallelo regime IVA dell'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

REGOLE SPORTIVE E REGOLE FISCALI CONTINUANO A MUOVERSI SU LIVELLI SEPARATI

Il chiarimento porta alla luce una differenza pratica che spesso sfugge: essere qualificati come ente sportivo dilettantistico non lucrativo non attribuisce di per sé il diritto alla decommercializzazione fiscale. Si tratta di due giudizi da svolgere in autonomia l'uno dall'altro.

Una SSD può essere validamente costituita in linea con la normativa sportiva e riportare nello statuto le opzioni dell'articolo 8, commi 3 e 4, del decreto legislativo n. 36 del 2021. Qualora però voglia servirsi dell'articolo 148, comma 3, del TUIR, è tenuta a osservare anche i paletti più severi della normativa tributaria, primo fra tutti il divieto pieno di distribuzione. Chi preferisce conservare le clausole di lucratività attenuata rimane in regola sul piano civilistico, ma perde la possibilità di decommercializzare i corrispettivi specifici, che finiscono tassati con le regole ordinarie.

PERCHÉ OCCORRE DECIDERE PRIMA DI REDIGERE LO STATUTO

La questione si fa sentire soprattutto quando si scrivono o si rivedono gli statuti. Accertare la sola coerenza con il decreto legislativo n. 36 del 2021 non è sufficiente: bisogna stabilire prima quali agevolazioni fiscali l'ente vuole davvero sfruttare, e su quella base modellare le clausole statutarie.

Se l'obiettivo è un assetto che prevede dividendi ai soci, anche in misura ridotta, va messa nel conto la tassazione ordinaria dei corrispettivi. Se invece si mira al trattamento di favore dell'articolo 148, nello statuto va inserito il divieto pieno di distribuzione, lasciando cadere le aperture della riforma. Nello stesso statuto le due soluzioni non stanno insieme.

È esattamente qui che la circolare n. 7/E traccia il confine tra i due sistemi. Pur avendo rinnovato la disciplina civilistica degli enti dilettantistici, la riforma dello sport non ha inglobato né rimpiazzato gli specifici presupposti fiscali che aprono la porta ai regimi agevolati. Chi predispone o rivede lo statuto di una SSD deve perciò muovere dalla decisione sul modello fiscale e piegare le clausole a quella scelta, non l'inverso.

**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/ssd-la-lucrativita-attenuata-non-basta/> →

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 →

RASD, attività sportiva o didattica: una sola basta per restare iscritti

Il RASD chiede agli enti sportivi dilettantistici lo svolgimento di attività sportiva, didattica e formativa, ma dlgs 36/2021 e regolamento del Registro usano formule diverse: nonché, e/o, o. Basta una sola attività o servono tutte per non perdere l'iscrizione? Chi iscrive un ente sportivo dilettantistico al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD) si imbatte in un dubbio meno banale di quanto sembri: per mantenere l'iscrizione e le agevolazioni fiscali e previdenziali collegate, occorre svolgere insieme attività sportiva, didattica e formativa, oppure ne basta una sola?

SCHEDA RAPIDA

Categoria

ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI.

Norme chiave

art. 7 dlgs 36/2021, dlgs 36/2021.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a RASD, attività sportiva o didattica e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- Cosa cambia:** Il RASD chiede agli enti sportivi dilettantistici lo svolgimento di attività sportiva, didattica e formativa, ma dlgs 36/2021 e regolamento del Registro usano formule diverse: nonché, e/o, o. Basta una sola attività o servono tutte per non perdere l'iscrizione?
- Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di RASD, attività sportiva o didattica: una sola basta per restare iscritti, 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.

Chi iscrive un ente sportivo dilettantistico al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD) si imbatte in un dubbio meno banale di quanto sembri: per mantenere l'iscrizione e le agevolazioni fiscali e previdenziali collegate, occorre svolgere insieme attività sportiva, didattica e formativa, oppure ne basta una sola? Il decreto legislativo 36/2021, il regolamento del Registro e persino i diversi articoli dello stesso regolamento usano formule testuali diverse, "nonché", "e/o", "o", che si prestano a letture opposte. La questione non è accademica: dalla risposta dipende se un ente che organizza solo corsi di avviamento, o solo squadre agonistiche, rischi la cancellazione in sede di verifica triennale dei requisiti. Il Registro, interpellato direttamente attraverso la sezione Help del proprio sito, ha risposto che è sufficiente una delle tre attività. Manca però un chiarimento ufficiale in forma di circolare o provvedimento, e la prudenza resta d'obbligo.

COS'È IL RASD E PERCHÉ LA SUA ISCRIZIONE NON È PIÙ UN DETTAGLIO BUROCRATICO

Il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche nasce con il decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 39, uno dei provvedimenti attuativi della riforma dello sport voluta dalla legge delega 86/2019. È tenuto dal Dipartimento per lo Sport della Presidenza del Consiglio dei ministri, che si avvale della società Sport e Salute Spa per la gestione operativa. Con l'entrata a regime della

riforma, l'iscrizione al RASD ha smesso di essere un adempimento meramente dichiarativo: è oggi l'iscrizione stessa a certificare, a tutti gli effetti di legge, la natura dilettantistica dell'attività sportiva svolta da un'associazione o da una società. Significa che senza iscrizione un ente non può accedere al regime fiscale agevolato riservato al settore, alle esenzioni previste per i compensi dei collaboratori sportivi, alla contribuzione previdenziale agevolata per i lavoratori sportivi e ai contributi pubblici destinati al mondo dilettantistico. La posta in gioco, quindi, non riguarda soltanto un elenco amministrativo, ma l'accesso concreto a benefici economici che per molte piccole realtà sportive fanno la differenza tra sostenibilità e chiusura.

CHI DEVE ISCRIVERSI E QUALI FORME GIURIDICHE SONO AMMESSE

Possono iscriversi al RASD le associazioni sportive dilettantistiche, le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali o cooperativa senza scopo di lucro, e gli enti del Terzo settore iscritti al RUNTS (il Registro unico nazionale del Terzo settore) che svolgono in via secondaria attività sportiva dilettantistica. In tutti i casi l'ente deve essere affiliato a una Federazione sportiva nazionale, a una Disciplina sportiva associata o a un Ente di promozione sportiva, anche paralimpico, deve avere sede legale in uno Stato membro dell'Unione europea e almeno una sede operativa in Italia, e deve

perseguire l'assenza di scopo di lucro sia nello statuto sia nella gestione concreta. È proprio a partire da questa cornice generale che si innesta il nodo interpretativo: la legge, infatti, non si limita a chiedere lo svolgimento di un'attività sportiva in senso stretto, ma allarga la definizione a un ventaglio più ampio di attività collegate.

LE ATTIVITÀ PREVISTE DALLA LEGGE: SPORTIVA, DIDATTICA, FORMATIVA (ART. 2, DLGS 36/2021)

L'articolo 2, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 36/2021 definisce l'associazione o la società sportiva dilettantistica come il soggetto giuridico affiliato a una Federazione sportiva nazionale, a una Disciplina sportiva associata o a un Ente di promozione sportiva, comunque iscritto al Registro, che svolge, senza scopo di lucro, "attività sportiva, nonché la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica". La congiunzione scelta dal legislatore, "nonché", è quella che tipicamente si usa per aggiungere qualcosa a un elenco già completo: la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza appaiono così come componenti ulteriori, ma collegate, della stessa nozione di attività sportiva dilettantistica, non come tre compiti distinti e obbligatoriamente cumulativi. Il regolamento del Registro, dal canto suo, dedica il proprio articolo 2 a fornire le definizioni operative di "attività sportiva", "attività didattica" e "attività formativa": per conoscerle nel dettaglio il Registro stesso rimanda, nella sezione "Help" del proprio sito, al testo del regolamento.

L'OGGETTO SOCIALE STATUTARIO: L'ART. 7 DEL DLGS 36/2021 E LA FORMULA "IVI COMPRESA"

Un secondo tassello si trova nell'articolo 7 del decreto legislativo 36/2021, che disciplina il contenuto dello statuto degli enti sportivi dilettantistici. La norma prevede espressamente che nell'oggetto sociale si debba fare specifico riferimento all'esercizio, in via stabile e principale, dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, "ivi compresa la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica". Qui la formula cambia rispetto all'articolo 2: "ivi compresa" non aggiunge un elenco di attività parallele, ma ricomprende didattica, formazione, preparazione e assistenza dentro il perimetro della più ampia attività sportiva dilettantistica, quasi fossero sue articolazioni interne piuttosto che requisiti autonomi da sommare l'uno all'altro. È il primo indizio testuale a favore di una lettura alternativa, non cumulativa, del requisito.

I REQUISITI ULTERIORI PER L'ISCRIZIONE: L'ART. 5 DEL REGOLAMENTO, TRA "E/O" E I 180 GIORNI

Il regolamento del RASD, approvato con decreto del Dipartimento per lo Sport del 27 marzo 2023 e

successivamente aggiornato, scende nel dettaglio operativo con il proprio articolo 5, che elenca i requisiti ulteriori necessari per l'iscrizione e, di conseguenza, per la permanenza nel Registro. Alla lettera e) del comma 1 figura lo svolgimento effettivo e comprovato di "attività sportiva, attività didattica e/o formativa". Lo stesso articolo 5 precisa poi che gli enti devono trasmettere, con apposita dichiarazione e tramite l'organismo sportivo di affiliazione, attraverso la piattaforma del Registro, tempestivamente e comunque non oltre 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza di iscrizione, l'avvio di almeno un'attività sportiva o didattica o formativa. Per questa fase iniziale la formula è inequivocabile: la congiunzione "o", ripetuta tre volte, indica un'alternativa, non una somma, e non lascia dubbi sul fatto che nei primi sei mesi di vita basti avviare una sola delle tre attività per essere in regola.

PERCHÉ LA STESSA MATERIA USA FORMULE DIVERSE

Il nodo si sposta allora sulla fase successiva ai primi 180 giorni, quella della permanenza nel tempo, verificata con cadenza triennale. Qui il dubbio nasce proprio dal fatto che uno stesso articolo, il 5 del regolamento, prima usa "e/o" per descrivere il requisito generale, e subito dopo usa "o" ripetuto tre volte per descrivere l'adempimento operativo del primo avvio: due formule diverse nello stesso testo, riferite alla stessa materia. A questo si aggiunge la lettura combinata con l'articolo 2 del decreto legislativo 36/2021 ("nonché", che suggerisce una somma) e con l'articolo 7 dello stesso decreto ("ivi compresa", che suggerisce invece che didattica e formazione siano componenti interne dell'attività sportiva). Esiste infine una terza possibile lettura, più prudente, della punteggiatura dell'articolo 5 del regolamento: la virgola dopo "attività sportiva" e la congiunzione "e/o" tra "didattica" e "formativa" potrebbero indicare che l'attività sportiva resti sempre necessaria, e che a essa vada affiancata almeno una tra didattica e formativa. Nessuna di queste letture è priva di appigli testuali, ed è proprio questa pluralità di ricostruzioni plausibili a rendere il dubbio interpretativo concreto, non teorico.

LA VERIFICA TRIENNALE DEI REQUISITI: COSA CONTROLLA DAVVERO IL DIPARTIMENTO PER LO SPORT

L'articolo 11, comma 2, del decreto legislativo 39/2021 prevede che il Dipartimento per lo Sport proceda, con cadenza triennale, a una revisione dei dati per verificare la permanenza dei requisiti previsti per l'iscrizione al Registro. Il primo ciclo triennale si è concluso il 31 agosto 2025: gli enti già iscritti hanno dovuto accedere al portale del RASD con lo SPID del legale rappresentante, verificare la correttezza dei dati inseriti, aggiornare i documenti (statuto, atto costitutivo, verbali) se nel frattempo modificati, e confermare le attività sportive, didattiche e formative svolte. In questa fase di controllo, che tiene

conto delle attività effettivamente svolte nel periodo precedente, il dubbio interpretativo si trasforma in un rischio concreto: se il Registro dovesse pretendere la prova di tutte e tre le attività, molti enti che ne svolgono solo una, magari solo corsi di formazione dei tecnici senza attività agonistica, si troverebbero privi dei requisiti pur avendo sempre operato in buona fede.

LA RISPOSTA DEL RASD: NELLA SEZIONE HELP BASTA UNA ATTIVITÀ SU TRE

Su questo specifico dubbio, un professionista che si occupa di diritto sportivo ha interpellato direttamente il Registro attraverso la sezione Help del sito istituzionale, ottenendo una risposta netta: ai fini del superamento delle verifiche triennali e della permanenza nel Registro, è sufficiente svolgere almeno una tra le tre attività, sportiva, didattica o formativa. È una lettura che trova conferma anche in alcuni commenti tecnici circolati tra gli operatori del settore sportivo dilettantistico, secondo cui didattica, formazione, preparazione e assistenza vanno considerate componenti della più ampia nozione di attività sportiva, non requisiti ulteriori e distinti da sommare a essa. Va detto con chiarezza, però, che questa risposta è stata fornita attraverso un canale di assistenza online, non attraverso una circolare, un provvedimento o una FAQ ufficiale pubblicata sul sito del Registro con valore interpretativo generale. Non vincola quindi il Dipartimento per lo Sport in occasione di controlli futuri, né può essere invocata con la stessa forza di un atto di prassi formale.

COSA CAMBIA IN PRATICA PER GLI ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI

In attesa di un chiarimento ufficiale, la lettura più coerente con l'articolo 7 del decreto legislativo 36/2021, con l'articolo 5 del regolamento e con la risposta ottenuta dal Registro è quella alternativa: un ente che svolge stabilmente anche una sola tra attività sportiva, didattica e formativa non dovrebbe essere considerato carente dei requisiti per la permanenza nel RASD. Questo non significa che gli enti possano trascurare la documentazione: conviene comunque conservare con cura tesseramenti, calendari di corsi, programmi didattici, materiale informativo e i rapporti trasmessi dall'organismo sportivo di affiliazione, in modo da poter dimostrare in ogni momento, con dati verificabili, l'attività realmente svolta. È altrettanto importante che l'oggetto sociale indicato nello statuto rispecchi con precisione le attività concretamente

esercitate: uno statuto che elenca sportiva, didattica e formativa quando l'ente pratica solo la prima può generare, in sede di controllo, dubbi non sull'attività effettivamente svolta ma sulla coerenza tra dichiarato e reale.

LE CONSEGUENZE DI UNA CANCELLAZIONE DAL REGISTRO

Se in sede di verifica triennale il Dipartimento per lo Sport dovesse contestare il mancato possesso dei requisiti, la conseguenza più immediata è la perdita della certificazione della natura sportiva dilettantistica dell'ente, con effetto a cascata su tutte le agevolazioni collegate: il regime fiscale di favore, le esenzioni sui compensi per l'attività sportiva dilettantistica, la contribuzione previdenziale agevolata riservata ai lavoratori sportivi e l'accesso a contributi e bandi pubblici riservati al settore. Prima di arrivare alla cancellazione, gli enti hanno comunque la possibilità di regolarizzare la propria posizione, integrando i dati mancanti o chiarendo le attività svolte tramite l'organismo di affiliazione: la cancellazione resta l'esito estremo di un percorso che, nella maggior parte dei casi, si può correggere prima che diventi irreversibile.

PERCHÉ SERVE UN CHIARIMENTO UFFICIALE UNIFORME

Il caso del RASD mostra un problema più ampio, comune a molti provvedimenti attuativi scritti in tempi diversi da mani diverse: la stessa materia, disciplinata da fonti collegate (la legge delega, il decreto legislativo, il regolamento attuativo), può finire per usare congiunzioni non allineate tra loro, generando incertezza proprio dove la legge dovrebbe essere più chiara, cioè nei requisiti che condizionano l'accesso a benefici fiscali e previdenziali. Un intervento che uniformi il linguaggio dei tre articoli, o quantomeno un chiarimento interpretativo formale del Dipartimento per lo Sport, pubblicato come FAQ ufficiale o come nota esplicativa e non solo come risposta a un singolo quesito nella sezione Help, eliminerebbe un'incertezza che oggi grava soprattutto sugli enti più piccoli, meno attrezzati per gestire un contenzioso con il Registro o per rincorrere interpretazioni non ufficiali. Fino ad allora, agli enti sportivi dilettantistici conviene documentare con puntualità qualunque attività svolgano, anche una sola, e monitorare le comunicazioni ufficiali del Registro in vista dei prossimi cicli di verifica triennale.



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).
<https://www.studiopizzano.it/rasd-attivit -sportiva-didattica-formativa-una-sola-basta/> →

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 →

Agevolazioni fiscali Asd dipendono dall'attività in concreto

La Cgt Puglia conferma le agevolazioni fiscali a un'Asd di nuoto: conta l'attività svolta in concreto, non solo l'oggetto statutario. Un'associazione sportiva dilettantistica non perde le agevolazioni fiscali solo perché tra i suoi iscritti prevalgono i tesserati a discipline diverse da quella principale, se tutte le attività restano comunque funzionali agli scopi statuari. Lo ha stabilito la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia in una pronuncia del 2026, respingendo l'appello dell'Agenzia delle entrate contro un'Asd di nuoto. Il Fisco aveva contestato a un'associazione sportiva dilettantistica attiva nel nuoto la prevalenza di tesserati alla Federazione italiana nuoto rispetto ai non tesserati, oltre alla mancata presentazione dell'elenco degli iscritti per alcune attività ulteriori.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI.

Norme chiave

articolo 148 Tuir, articolo 149 Tuir, Dpr 917/1986.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Agevolazioni fiscali Asd dipendono dall'attività in concreto e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ★ **Cosa cambia:** La Cgt Puglia conferma le agevolazioni fiscali a un'Asd di nuoto: conta l'attività svolta in concreto, non solo l'oggetto statutario.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Agevolazioni fiscali Asd dipendono dall'attività in concreto, 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.

Un'associazione sportiva dilettantistica non perde le agevolazioni fiscali solo perché tra i suoi iscritti prevalgono i tesserati a discipline diverse da quella principale, se tutte le attività restano comunque funzionali agli scopi statuari. Lo ha stabilito la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia in una pronuncia del 2026, respingendo l'appello dell'Agenzia delle entrate contro un'Asd di nuoto.

IL CASO: L'ASD DI NUOTO E I CORSI "A SECCO"

Il Fisco aveva contestato a un'associazione sportiva dilettantistica attiva nel nuoto la prevalenza di tesserati alla Federazione italiana nuoto rispetto ai non tesserati, oltre alla mancata presentazione dell'elenco degli iscritti per alcune attività ulteriori. Sulla base di questi elementi, l'ufficio aveva disconosciuto i benefici tributari previsti dall'art. 148, terzo comma, del Dpr 917/1986 e dall'art. 4, quarto comma, del Dpr 633/1972, qualificando l'associazione come ente di natura sostanzialmente commerciale.

Tra le attività finite sotto la lente c'erano anche corsi di ginnastica prenataloria e discipline cosiddette "a secco", cioè svolte fuori dall'acqua ma propedeutiche al nuoto stesso. Secondo l'ufficio, la loro numerosità rispetto ai

corsi in piscina avrebbe snaturato l'oggetto sociale dichiarato in statuto.

PERCHÉ L'ACCERTAMENTO È STATO ANNULLATO

La Cgt di secondo grado ha respinto la tesi erariale perché fondata solo su elementi formali, come il numero dei tesserati Fin, senza una verifica in concreto dell'attività effettivamente svolta e della sua rispondenza agli scopi statuari. Dall'istruttoria è emerso che sia i corsi di nuoto sia la ginnastica prenataloria e le discipline a secco perseguivano la stessa finalità statutaria di promozione delle attività acquatiche, risultando quindi tutte riconducibili all'attività principale dell'ente.

Un esempio aiuta a inquadrare il principio. Si pensi a un'Asd di tennis che affianca ai corsi in campo lezioni di preparazione atletica al coperto per gli stessi allievi, nei mesi in cui i campi sono chiusi per manutenzione: anche se le lezioni al coperto superassero per numero quelle in campo, resterebbero attività strumentali al medesimo scopo sportivo, e non farebbero perdere la qualifica di ente non commerciale.

COSA DICE L'ARTICOLO 148 DEL TUIR

Ai sensi dell'articolo 148, comma 3, del Tuir e secondo quanto previsto dall'articolo 4, comma 4, del Dpr

633/1972, non sono considerate commerciali le attività svolte dalle Asd, ai fini Iva, quando siano accessorie o di completamento rispetto a quella principale dell'ente. La norma richiede un collegamento funzionale, non un'identità formale tra le singole attività elencate nello statuto e quelle in concreto praticate.

L'articolo 149 del Tuir aggiunge un tassello importante: indipendentemente da quanto previsto nello statuto, l'ente perde la qualifica di non commerciale se esercita in prevalenza attività commerciale per un intero periodo d'imposta. Ciò che rileva, quindi, non è l'oggetto sociale dichiarato, ma l'attività effettivamente svolta, che deve essere in rapporto di strumentalità con gli scopi istituzionali dell'associazione.

NON BASTA LO STATUTO, CONTA LA SOSTANZA

La pronuncia si allinea a un orientamento consolidato: è pacifico, in giurisprudenza, che la natura di ente non commerciale derivi dal fatto che l'associazione non svolga in forma prevalente ed esclusiva attività d'impresa. Per

beneficiare delle agevolazioni fiscali, le associazioni sportive dilettantistiche devono dimostrare l'effettivo esercizio di un'attività senza fine di lucro, con compensi erogati nell'ambito di una reale attività sportiva dilettantistica e non di un'attività commerciale.

Sul punto la Cgt Puglia richiama alcune pronunce recenti della Cassazione, tra cui l'ordinanza n. 7217 del 2026, secondo cui spetta al giudice di merito verificare in concreto se l'ente ricavi un utile dall'attività e se questa, pur avendo natura potenzialmente commerciale, non venga svolta in modo prevalente rispetto al resto.

COSA DEVONO VERIFICARE LE ASSOCIAZIONI

Per le Asd, la sentenza offre un'indicazione operativa precisa: prima ancora di curare la formulazione dello statuto, occorre monitorare la coerenza tra attività effettivamente proposte agli iscritti e finalità istituzionali dichiarate. Tenere un elenco aggiornato dei tesserati per ciascuna disciplina, anche quelle accessorie, resta comunque opportuno: nel caso deciso, la sua assenza per alcune attività ha comunque fatto parte della contestazione, anche se non è stata ritenuta decisiva.



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/agevolazioni-fiscali-asd/> →

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 →

Rimborsi forfetari volontari sportivi: quando scatta la ritenuta

Rimborsi forfetari volontari sportivi: con la circolare 7/E del 2026 concorrono alla soglia dei 15.000 euro. Quando scatta la ritenuta e su quale importo. I rimborsi forfetari volontari sportivi, presentati dalla riforma dello sport come lo strumento leggero per ristorare chi collabora gratuitamente, si rivelano meno semplici di quanto sembrasse. La circolare 7/E del 7 agosto 2026 conferma che quei rimborsi concorrono alla soglia annua di 15.000 euro del lavoro sportivo dilettantistico e chiarisce che cosa accade quando la soglia viene oltrepassata: la somma assume rilevanza reddituale e l'ente erogante deve applicare la ritenuta d'acconto dell'art. 25 del DPR 600/1973.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI.

Norme chiave

art. 25 DPR 600/1973, art. 29 D.Lgs. 36/2021, circolare 7/E 7 agosto 2026.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Rimborsi forfetari volontari sportivi e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ★ **Cosa cambia:** Rimborsi forfetari volontari sportivi: con la circolare 7/E del 2026 concorrono alla soglia dei 15.000 euro. Quando scatta la ritenuta e su quale importo.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Rimborsi forfetari volontari sportivi: quando scatta la ritenuta, 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.

I rimborsi forfetari volontari sportivi, presentati dalla riforma dello sport come lo strumento leggero per ristorare chi collabora gratuitamente, si rivelano meno semplici di quanto sembrasse. La **circolare 7/E del 7 agosto 2026** conferma che quei rimborsi concorrono alla soglia annua di 15.000 euro del lavoro sportivo dilettantistico e chiarisce che cosa accade quando la soglia viene oltrepassata: la somma assume rilevanza reddituale e l'ente erogante deve applicare la ritenuta d'acconto dell'art. 25 del DPR 600/1973. Il punto delicato è l'importo su cui la ritenuta si calcola, che cambia a seconda del momento in cui la soglia viene attraversata.

LA DISCIPLINA DI PARTENZA: I VOLONTARI DELL'ART. 29

Società e associazioni sportive, Federazioni sportive nazionali, Discipline sportive associate, Enti di promozione sportiva anche paralimpici, CONI, CIP e Sport e salute S.p.a. possono avvalersi, nello svolgimento delle proprie attività istituzionali, di volontari che mettono a disposizione tempo e capacità in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro neanche indiretti ed esclusivamente con finalità amatoriali. Le prestazioni comprendono lo svolgimento diretto dell'attività sportiva, la formazione, la didattica e la preparazione degli atleti.

Il comma 2 dell'art. 29 del D.Lgs. 36/2021 stabilisce che tali prestazioni non possono essere retribuite in alcun

modo, ma ammette il riconoscimento di rimborsi forfetari per le spese sostenute, nel limite complessivo di **400 euro mensili** (il tetto originario di 150 euro è stato elevato dal correttivo), in occasione di manifestazioni ed eventi sportivi riconosciuti dagli organismi sportivi. Il riconoscimento è subordinato a una delibera preventiva dell'ente, che individui le tipologie di spesa e le attività di volontariato ammesse a questa modalità di rimborso.

A carico degli enti eroganti c'è poi un adempimento spesso trascurato: la comunicazione, con cadenza trimestrale e tramite l'apposita sezione del Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD), dei nominativi dei volontari che hanno ricevuto i rimborsi e dell'importo corrisposto a ciascuno.

DUE LIMITI DIVERSI, CHE PERÒ SI PARLANO

Il primo limite è il tetto dei 400 euro mensili: entro quella misura i rimborsi non concorrono a formare il reddito del volontario. È un tetto riferito al singolo volontario e non al singolo ente erogante, il che significa che i rimborsi ricevuti nello stesso periodo da più soggetti vanno considerati insieme. Per questo la dichiarazione che il percettore rilascia al momento del pagamento deve riguardare tutte le somme ricevute a quel titolo e tutti i rapporti in essere.

Il secondo limite è la soglia di 15.000 euro dell'art. 36, comma 6, del D.Lgs. 36/2021, entro la quale i compensi di

lavoro sportivo nell'area del dilettantismo non costituiscono base imponibile ai fini fiscali. Qui sta lo snodo: i rimborsi forfetari, pur non costituendo di per sé reddito in capo al volontario, **concorrono comunque al raggiungimento della soglia dei 15.000 euro**, per espressa previsione dello stesso art. 29.

I due limiti restano distinti e vanno presidiati entrambi. Il rispetto del tetto mensile non mette al riparo dal superamento della soglia annua, e viceversa.

CHE COSA CAMBIA SOPRA I 15.000 EURO

Il quesito posto all'Agenzia riguardava il caso critico: il volontario che, nello stesso anno solare, abbia già superato i 15.000 euro per effetto di compensi di lavoro sportivo dilettantistico percepiti da altri enti nell'ambito di rapporti di lavoro autonomo.

La risposta è che i rimborsi forfetari erogati a quel soggetto vanno computati ai fini della determinazione dell'eccedenza imponibile e che tali somme **assumono rilevanza reddituale quale reddito di lavoro autonomo**. L'eccedenza rispetto alla soglia è assoggettata a tassazione secondo il rapporto di lavoro sussistente, nel medesimo anno solare, fra l'ente che ha corrisposto le somme in eccedenza e il percettore. Sul piano operativo, il sostituto d'imposta che eroga compensi derivanti da un contratto di lavoro autonomo sportivo nell'area del dilettantismo applica la ritenuta d'acconto dell'art. 25 del DPR 600/1973, nella misura del 20 per cento, sulla parte che eccede i 15.000 euro.

LE DUE SITUAZIONI TIPICHE, CON I NUMERI

La circolare distingue due scenari che portano a esiti molto diversi. Li riprendiamo con importi di esempio, perché è la sequenza temporale, e non l'entità del rimborso, a determinare quanto diventa imponibile.

PRIMO SCENARIO: SOGLIA GIÀ SUPERATA PRIMA DEL RIMBORSO

A giugno un volontario riceve un rimborso forfetario mensile di 350 euro e dichiara all'ente erogante di avere già percepito da altri enti sportivi, nell'ambito di rapporti di lavoro autonomo, compensi per complessivi 16.000 euro. Poiché la soglia di 15.000 euro è stata oltrepassata prima e altrove, **l'intero importo di 350 euro** concorre alla formazione del reddito imponibile del volontario a titolo di lavoro autonomo: non c'è alcuna franchigia residua da consumare. L'ente che eroga il rimborso applica quindi la ritenuta sull'intero importo che paga.

SECONDO SCENARIO: È IL RIMBORSO AD ATTRAVERSARE LA SOGLIA

Sempre a giugno, un volontario percepisce un rimborso forfetario di 380 euro e dichiara di avere percepito da altri enti sportivi compensi di lavoro sportivo autonomo per

14.800 euro. I 380 euro si sommano ai compensi già percepiti: il totale è 15.180 euro. Concorre alla formazione del reddito imponibile, a titolo di lavoro autonomo, **la sola eccedenza di 180 euro**, mentre i restanti 200 euro restano coperti dalla franchigia. La ritenuta si applica solo sui 180 euro, e gli enti che hanno pagato fino alla concorrenza dei 15.000 euro non ne applicano alcuna, sempre che abbiano ricevuto all'atto del pagamento l'autocertificazione prevista dall'art. 36.

SITUAZIONE	COMPENSI GIÀ PERCEPITI DA ALTRI ENTI	RIMBORSO DEL MESE	QUOTA IMPONIBILE DEL RIMBORSO	RITENUTA DELL'ENTE CHE EROGA IL RIMBORSO
Soglia già superata	16.000 euro	350 euro	350 euro, per intero	Sull'intero rimborso di 350 euro
Soglia attraversata dal rimborso	14.800 euro	380 euro	180 euro	Sui soli 180 euro eccedenti

L'ERRORE DA NON FARE: LA RITENUTA NON SI APPLICA AL CUMULO

Vale la pena isolare un passaggio che nella pratica genera errori. Nel primo scenario il volontario ha un'eccedenza complessiva di 1.350 euro (16.350 meno 15.000), ma l'ente che eroga il rimborso non deve calcolare la ritenuta su quella somma: opera come sostituto d'imposta solo sulle somme che eroga lui, cioè sui 350 euro. I 1.000 euro che già eccedevano la soglia riguardano i rapporti con gli altri enti, ai quali competono i relativi obblighi di sostituzione.

La regola pratica è che **ciascun sostituto guarda alla soglia per stabilire se e da quale punto la propria erogazione è imponibile, poi applica la ritenuta solo su ciò che paga**. Sommare compensi altrui e rimborsi propri in un'unica base di calcolo porta a una ritenuta duplicata e a una Certificazione Unica sbagliata.

L'AUTOCERTIFICAZIONE DIVENTA LO SNODO DEL SISTEMA

L'art. 36 prevede che il lavoratore sportivo rilasci all'atto del pagamento un'autocertificazione attestante l'ammontare dei compensi percepiti per le prestazioni sportive dilettantistiche rese nell'anno solare. Entrambi gli scenari poggiano su quella dichiarazione: è l'autocertificazione a dire all'ente se deve o non deve applicare la ritenuta, e da quale importo.

Ne discende una conseguenza operativa non banale. L'ente che eroga rimborsi forfetari ai volontari non può fermarsi alla delibera preventiva e alla comunicazione periodica sul RASD: deve raccogliere, **a ogni pagamento**, una dichiarazione aggiornata sui compensi e sui rimborsi sportivi già percepiti nell'anno da qualunque altro ente. Senza quel dato non è in grado di determinare il proprio comportamento come sostituto d'imposta, e il rischio non ricade sul solo percettore.

La circolare si muove sul piano fiscale. Il versante contributivo segue regole e soglie proprie e va verificato

separatamente, senza trasporre automaticamente le conclusioni raggiunte qui.

IL NODO INTERPRETATIVO APERTO

La qualificazione dell'eccedenza come reddito di lavoro autonomo è la parte più discutibile del capitolo. L'art. 29 definisce la prestazione del volontario come gratuita e vieta che sia retribuita in alcun modo; il rimborso forfetario è, per costruzione normativa, un ristoro di spese e non un corrispettivo. La circolare, però, ancora la tassazione dell'eccedenza al rapporto di lavoro sussistente fra ente erogante e percettore, quando con il volontario un rapporto di lavoro per definizione non esiste.

Il risultato pratico è che un ente che si avvale solo di volontari può trovarsi a dover operare una ritenuta d'acconto su somme che la legge qualifica come non retributive, per effetto di erogazioni fatte da soggetti terzi sui quali non ha alcun controllo, con il conseguente obbligo di certificazione. È un profilo su cui è ragionevole attendersi ulteriori chiarimenti; nel frattempo la condotta prudente è quella di applicare la ritenuta quando

l'autocertificazione segnala il superamento della soglia, documentando per iscritto la dichiarazione ricevuta.

GLI ADEMPIMENTI DELL'ENTE, IN ORDINE

ADEMPIMENTO	QUANDO	PERCHÉ
Delibera preventiva su tipologie di spesa e attività ammesse	Prima di erogare qualunque rimborso	Condizione di legittimità del rimborso forfetario
Verifica del tetto di 400 euro mensili per volontario	A ogni erogazione	Il tetto è riferito al volontario, non all'ente
Raccolta dell'autocertificazione sui compensi e rimborsi dell'anno	All'atto di ogni pagamento	Determina se e su quanto applicare la ritenuta
Monitoraggio della soglia annua di 15.000 euro	A ogni erogazione	Stabilisce il momento in cui il rimborso diventa imponibile
Comunicazione dei nominativi e degli importi sul RASD	Con cadenza trimestrale	Obbligo di trasparenza a carico dell'ente erogante

Il quinto presidio, quello sulla soglia annua, è l'unico che dipende da informazioni che l'ente non possiede: gli arrivano dal volontario e dalla sua dichiarazione. Ed è proprio quello che decide se e quando scatta la ritenuta.



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).
<https://www.studiopizzano.it/rimborsi-forfetari-volontari-sportivi-soglia-15000-euro-ritenuta/> →

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 →

Iperammortamento 2026 anche per i beni ordinati nel 2025 e consegnati dopo

Anche le imprese che nel 2025 avevano ordinato un bene strumentale, ricevendolo però solo durante il 2026, rientrano nel raggio d'azione del nuovo iperammortamento, in vigore dal 1° gennaio 2026. Molte aziende, per non perdere l'accesso al credito d'imposta Transizione 4.0, avevano infatti formalizzato ordini entro il 31 dicembre 2025 versando un acconto non inferiore al 20%. Con il debutto del nuovo incentivo, che prende il posto del credito d'imposta e non può cumularsi con esso, diventa necessario capire se questi investimenti restino vincolati alla disciplina precedente oppure possano confluire nella nuova misura.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

AGEVOLAZIONI FISCALI.

Norme chiave

Art. 43, comma 1-bis, D.P.R. 600/1973, L. 111/2023, D.Lgs. Correttivo 2026.

A chi si applica

Imprese, società di capitali e titolari di reddito d'impresa con beni strumentali ammortizzabili.

Azione richiesta

Conservare la documentazione probatoria oltre 5 anni per i beni pre-2027 e tracciare la prima quota dedotta per i nuovi beni.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ★ **Cosa cambia:** Il termine di accertamento dei componenti a deduzione pluriennale decorrerà dalla dichiarazione del primo anno di deduzione (novità correttivo Omnibus dal 2027).
- 💡 **Impatto operativo:** Superamento degli accertamenti perenni sui nuovi cespiti: dopo 5 anni dalla prima dichiarazione l'intero piano di ammortamento non è più contestabile nel presupposto.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: per i beni acquistati fino al 2026 continuano ad applicarsi i termini per ciascuna annualità dedotta, con obbligo di conservazione documentale prolungata.

Anche le imprese che nel 2025 avevano ordinato un bene strumentale, ricevendolo però solo durante il 2026, rientrano nel raggio d'azione del nuovo iperammortamento, in vigore dal 1° gennaio 2026. Molte aziende, per non perdere l'accesso al credito d'imposta Transizione 4.0, avevano infatti formalizzato ordini entro il 31 dicembre 2025 versando un acconto non inferiore al 20%. Con il debutto del nuovo incentivo, che prende il posto del credito d'imposta e non può cumularsi con esso, diventa necessario capire se questi investimenti restino vincolati alla disciplina precedente oppure possano confluire nella nuova misura. In termini generali la risposta è affermativa quando la consegna cade nel 2026 e il bene ha ormai perso l'accesso al credito d'imposta: ciò che conta, in tali situazioni, non è la data dell'ordine bensì il momento in cui l'investimento si considera realizzato secondo le regole di competenza fiscale, insieme al fatto che il vecchio credito d'imposta sia stato o meno effettivamente utilizzato.

PERCHÉ LA QUESTIONE RIGUARDA MOLTE IMPRESE

Con il passaggio dal credito d'imposta Transizione 4.0 al nuovo iperammortamento è rimasta in una zona d'ombra tutta quella fascia di investimenti avviati a ridosso del cambio di disciplina. Chi, prima della fine del 2025, aveva accettato un ordine versando un acconto pari almeno al 20% del prezzo lo aveva fatto per centrare i requisiti temporali del credito d'imposta 4.0, contando su

consegne comunque comprese nei termini allora in vigore. L'arrivo del nuovo incentivo, che funziona con un meccanismo differente, aveva fatto temere che proprio questi beni finissero fuori da entrambe le agevolazioni: esclusi dal credito d'imposta per lo scadere dei termini, e non ammessi al nuovo iperammortamento perché già "prenotati" nel 2025.

Leggendo le norme in modo coordinato, questo scenario trova però smentita. Un bene ordinato nel 2025 e consegnato nel 2026 non resta automaticamente fuori dal nuovo iperammortamento: l'incompatibilità fra le due misure scatta solo quando l'impresa ha effettivamente goduto del credito d'imposta 4.0 per quel determinato investimento, non per il semplice fatto di aver formalizzato l'ordine l'anno prima.

IL MOMENTO IN CUI L'INVESTIMENTO SI CONSIDERA EFFETTUATO

Il nuovo iperammortamento copre gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2026 al 30 settembre 2028. Per stabilire quale sia il momento rilevante, la disciplina attuativa rinvia alle regole generali di competenza fiscale dell'articolo 109 del TUIR, le stesse che da sempre governano l'imputazione temporale dei costi nel reddito d'impresa.

Per i beni mobili conta di norma la data di consegna o spedizione. Quando però il contratto contiene clausole che spostano in avanti il trasferimento della proprietà o di

altro diritto reale, come una riserva di proprietà fino al saldo integrale o un collaudo positivo posto a condizione del trasferimento, bisogna guardare al momento successivo in cui quell'effetto si produce davvero. Per l'imprenditore questo passaggio pesa parecchio: aver piazzato l'ordine nel 2025 non basta, da solo, a collocare l'investimento in quell'anno ai fini dell'agevolazione. Se la consegna avviene nel 2026, l'investimento può ritenersi effettuato nel nuovo periodo agevolato e quindi, in astratto, può accedere all'iperammortamento, sempre che risultino rispettati tutti gli altri requisiti previsti dalla disciplina.

IL DIVIETO DI CUMULO CON IL CREDITO D'IMPOSTA TRANSIZIONE 4.0

L'aspetto più delicato riguarda il coordinamento fra il nuovo iperammortamento e il credito d'imposta Transizione 4.0. La legge di bilancio 2026 esclude infatti che il nuovo incentivo si applichi agli investimenti che già beneficiano del credito d'imposta 4.0. Questa formulazione ha un peso pratico non trascurabile, perché non sembra riferirsi alla semplice esistenza di un ordine accettato o di un acconto versato nel 2025, quanto piuttosto all'effettiva fruizione dell'agevolazione sotto forma di credito d'imposta.

Il divieto di cumulo, dunque, opera soltanto quando l'impresa utilizza concretamente il credito d'imposta 4.0 per quel bene, e non per il solo fatto che l'investimento fosse stato prenotato secondo le vecchie regole. Resta comunque un tema centrale, per le imprese che avevano già inserito l'investimento nelle comunicazioni della precedente disciplina agevolativa, capire con quali modalità operative gestire un'eventuale rinuncia al credito d'imposta, qualora si decida di orientarsi verso il nuovo iperammortamento.

IL TERMINE DEL 30 GIUGNO 2026 E LA PROROGA DELLA SOLA COMUNICAZIONE

Capire se un bene resti agganciato al vecchio credito d'imposta 4.0 richiede di distinguere tra investimenti completati entro il 30 giugno 2026 e investimenti completati dopo tale data. Per i beni prenotati entro il 31 dicembre 2025, con ordine accettato dal fornitore e acconto almeno pari al 20%, il credito d'imposta restava infatti fruibile solo a condizione che l'investimento fosse effettuato, secondo le regole di competenza già richiamate, entro il termine lungo del 30 giugno 2026.

Superata quella data, la condizione temporale della disciplina del credito d'imposta non risulta più soddisfatta: l'investimento non può quindi essere agevolato nell'ambito del regime 4.0 riferito alle prenotazioni 2025, a prescindere dal fatto che ordine e acconto fossero stati regolarmente formalizzati entro fine 2025.

Vale la pena una precisazione operativa: il decreto direttoriale del Ministero delle Imprese e del Made in Italy del 31 luglio 2026 ha spostato al 15 settembre 2026 esclusivamente il termine per trasmettere la comunicazione di completamento relativa agli investimenti ultimati dopo il 31 dicembre 2025 ed entro il 30 giugno 2026. La proroga tocca quindi solo l'adempimento comunicativo e non incide in alcun modo sul 30 giugno 2026 come termine sostanziale per effettuare l'investimento agevolabile con il credito d'imposta 4.0. Le imprese devono quindi evitare di confondere la proroga della comunicazione con un allungamento del periodo entro cui il bene va consegnato per restare nel vecchio regime.

QUANDO ENTRA IN GIOCO IL NUOVO IPERAMMORTAMENTO

È proprio quando il termine del 30 giugno 2026 non viene rispettato che il nuovo iperammortamento può assumere rilievo, purché risultino soddisfatte tutte le condizioni richieste dalla relativa disciplina. La sola consegna nel periodo agevolato non basta a garantire l'accesso al beneficio. Serve verificare che il bene sia nuovo, strumentale all'attività d'impresa e compreso fra quelli agevolabili, in particolare tra i macchinari industriali automatizzati elencati nell'allegato IV alla legge 232/2016 oppure tra i software e i sistemi informatici essenziali per la digitalizzazione dei processi indicati nell'allegato V.

Occorrono inoltre il rispetto degli ulteriori requisiti legati all'entrata in funzione e all'interconnessione del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, oltre alla perizia tecnica asseverata (o, nei casi previsti, all'attestato di conformità) e alla certificazione contabile richiesta per gli investimenti di importo più elevato. Diversamente dal credito d'imposta, che veniva utilizzato in compensazione tramite modello F24, il nuovo iperammortamento si traduce in una maggiorazione del costo fiscalmente riconosciuto del bene, che genera maggiori quote di ammortamento deducibili in dichiarazione dei redditi. Per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro la maggiorazione ammonta al 180%, per la quota compresa tra 2,5 e 10 milioni scende al 100%, mentre sulla quota eccedente si applica una maggiorazione del 50%.

IL CRITERIO OPERATIVO CASO PER CASO

In definitiva, una volta trascorso il termine del 30 giugno 2026, i beni ordinati nel 2025 ma consegnati successivamente escono dal perimetro del credito d'imposta 4.0 e diventano valutabili ai fini del nuovo iperammortamento, verificando naturalmente tutti gli ulteriori requisiti sostanziali richiesti. La verifica va comunque condotta caso per caso, tenendo conto sia della data di consegna, o del diverso momento rilevante secondo le clausole contrattuali, sia dell'effettiva

fruizione, o meno, del precedente credito d'imposta per quel determinato bene.

Chi si trova in questa situazione dovrebbe quindi, prima di procedere, ricostruire con precisione la tempistica dell'investimento, controllare se il credito d'imposta 4.0 sia già stato utilizzato e, se la risposta è negativa, valutare insieme al proprio consulente l'accesso al nuovo iperammortamento, predisponendo per tempo la documentazione tecnica e contabile richiesta dalla nuova disciplina.

ROADMAP GESTIONE AMMORTAMENTI & DECADENZA ACCERTAMENTO



Roadmap operativa e adempimenti consigliati dallo Studio Sabatino Pizzano

1 MAPPATURA CESPITI & ANNO ACQUISTO

Separare nel registro cespiti i beni entrati in funzione fino al 2026 da quelli acquistati a partire dal 2027.

2 CONSERVAZIONE DOSSIER ANTE-2027

Mantenere fatture d'acquisto, perizie e prove di inerenza per l'intera durata del piano d'ammortamento dei beni pregressi.

3 TRACCIAMENTO PRIMA DEDUZIONE 2027

Documentare con esattezza il periodo d'imposta in cui viene dedotta la prima quota per cristallizzare la decorrenza del quinquennio di decadenza.

4 VERIFICA COMPONENTI ESCLUSI

Applicare la disciplina ordinaria a perdite pregresse, crediti d'imposta e detrazioni pluriennali non coperti dal nuovo comma 1-bis.



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/iperammortamento-2026-beni-ordinati-2025-consegnati-2026/> →

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 →

Credito d'imposta gasolio autotrasporto 2026: domande entro il 15 settembre

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha reso operativa dal 1° settembre 2026 la piattaforma con cui le imprese di autotrasporto possono richiedere il credito d'imposta sul gasolio. C'è poco tempo per muoversi: la trasmissione delle istanze si chiude alle ore 23:59 del 15 settembre 2026. Introdotta dall'art. 3 del decreto-legge 18 marzo 2026, n. 33, poi convertito dalla legge 13 maggio 2026, n. 79, l'agevolazione copre fino al 70% del maggior costo che l'impresa ha sopportato, mese per mese da marzo ad agosto 2026, per rifornirsi di gasolio, calcolato sul confronto con il prezzo medio di febbraio 2026 che le FAQ ministeriali quantificano in 1,39415 euro al litro.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

AGEVOLAZIONI FISCALI.

Norme chiave

D.L. 144/2026, Art. 24-ter D.Lgs. 504/1995, D.M. 11/08/2026.

A chi si applica

Imprese di autotrasporto merci per conto di terzi e operatori della logistica.

Azione richiesta

Presentare l'istanza telematica sul portale dell'Agenzia delle Dogane per compensare il credito d'imposta in F24.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ✦ **Cosa cambia:** Apertura dei termini per la richiesta del credito d'imposta sui consumi di gasolio per autotrazione effettuati dai vettori ammissibili.
- 💡 **Impatto operativo:** Il contributo spetta sotto forma di credito d'imposta utilizzabile esclusivamente in compensazione con modello F24 per i consumi di carburante ammissibili.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: monitorare attentamente la finestra temporale per l'invio telematico dell'istanza per non incorrere nella decadenza dal beneficio.

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha reso operativa dal 1° settembre 2026 la piattaforma con cui le imprese di autotrasporto possono richiedere il credito d'imposta sul gasolio. C'è poco tempo per muoversi: la trasmissione delle istanze si chiude alle ore 23:59 del 15 settembre 2026. Introdotta dall'art. 3 del decreto-legge 18 marzo 2026, n. 33, poi convertito dalla legge 13 maggio 2026, n. 79, l'agevolazione copre fino al 70% del maggior costo che l'impresa ha sopportato, mese per mese da marzo ad agosto 2026, per rifornirsi di gasolio, calcolato sul confronto con il prezzo medio di febbraio 2026 che le FAQ ministeriali quantificano in 1,39415 euro al litro. Sul piatto ci sono 386,2 milioni di euro: qualora le domande ammesse eccedano questa cifra, gli importi subiscono un taglio proporzionale. A beneficiarne sono le imprese con sede o stabile organizzazione in Italia che impiegano mezzi Euro V ed Euro VI nel trasporto di merci o di persone. Insieme all'istanza occorre trasmettere un file elettronico con le fatture, e le regole su quale periodo di rifornimento considerare sono stringenti. Una volta caricato nel cassetto fiscale, il credito è spendibile unicamente in compensazione, con scadenza al 31 dicembre 2026. Di seguito si esaminano requisiti, modalità di calcolo, iter di trasmissione e obblighi da assolvere dopo.

CHE COS'È L'AGEVOLAZIONE E DA QUALI NORME DERIVA

Lo scopo del credito d'imposta è smorzare il contraccolpo economico che gli aumenti fuori misura del gasolio hanno prodotto sull'autotrasporto. Il fondamento normativo resta l'art. 3 del decreto-legge n. 33 del 2026, convertito dalla legge n. 79 del 2026. Ad agosto è stato messo a punto l'apparato attuativo: con il decreto ministeriale 28 agosto 2026 sono stati stabiliti criteri e modalità applicative, mentre il decreto interministeriale n. 183 del 26 agosto 2026, firmato da Ministero delle Infrastrutture e dei trasporti, Ministero dell'Economia e Ministero dell'Ambiente e della sicurezza energetica, è intervenuto sul precedente decreto del 23 maggio 2026. A regolare il funzionamento concreto della piattaforma ha provveduto il decreto direttoriale della Direzione generale per la sicurezza stradale e l'autotrasporto n. 301 del 28 agosto 2026. Il Ministero ha poi diffuso un comunicato di avvio e un insieme di risposte alle domande frequenti, le FAQ, che chiariscono vari punti dubbi sul piano applicativo.

Le risorse stanziare arrivano nel complesso a 386,2 milioni di euro, cifra portata a questo livello dall'art. 1, comma 4, del decreto-legge n. 153 del 2026. Poiché la misura

configura un aiuto di Stato, resta sottoposta ai controlli del Registro nazionale degli aiuti.

SOGGETTI AMMESSI E MEZZI CHE DANNO DIRITTO AL CREDITO

La richiesta è aperta alle imprese che abbiano sede legale, con iscrizione al Registro elettronico nazionale, oppure stabile organizzazione in Italia, e che operino nel trasporto di merci secondo quanto indicato dall'art. 24-ter, comma 2, lettera a), numeri 1 e 3, del D.Lgs. n. 504 del 1995, o nel trasporto di persone secondo la lettera b) del medesimo articolo. Vi rientrano pure le imprese che svolgono noleggio di autobus con conducente in base alla legge n. 218 del 2003.

Solo il carburante consumato da veicoli appartenenti alle classi ambientali Euro V ed Euro VI dà diritto al beneficio. Nel trasporto merci contano i mezzi di categoria N la cui massa complessiva a pieno carico raggiunge o supera 7,5 tonnellate; nel trasporto di persone entrano in gioco gli autobus delle categorie M2 e M3. Nei quantitativi che danno diritto all'aiuto può ricadere anche l'HVO, ossia il gasolio ricavato da oli vegetali idrotrattati.

IL MECCANISMO DI QUANTIFICAZIONE DEL CREDITO

Nel suo importo massimo il credito corrisponde al 70% del maggior esborso che l'impresa ha affrontato, calcolato singolarmente per ciascun mese da marzo ad agosto 2026, per comprare gasolio da usare nella trazione dei veicoli agevolabili di cui dispone. Questo maggior esborso si ottiene sottraendo, a ciò che l'impresa ha davvero versato per i litri dichiarati, la spesa che avrebbe affrontato se avesse pagato lo stesso volume al prezzo medio di febbraio 2026 rilevato dal Ministero dell'Ambiente e della sicurezza energetica. Le FAQ precisano che tale parametro di riferimento è pari a 1,39415 euro al litro.

Quel 70% rappresenta però solo il limite massimo sulla carta. Qualora, sommando gli importi erogabili per l'insieme delle domande ammesse, si oltrepassino i 386,2 milioni di euro a disposizione, il Ministero taglia le somme in proporzione, restando dentro il perimetro dello stanziamento. Anche i controlli sugli aiuti di Stato, poi, pesano sull'entità finale del contributo.

PRESENTARE L'ISTANZA SUL PORTALE DELLE DOGANE

Per depositare l'istanza esiste un unico canale, la piattaforma dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, che si trova all'indirizzo riservato al credito carburante per l'autotrasporto. A entrare, con SPID o CIE, è il titolare della ditta individuale oppure il legale rappresentante; ottenuta l'abilitazione, costui può a sua volta delegare altre persone a operare in nome dell'impresa. Quando il legale rappresentante è sprovvisto di SPID o CIE, subentra una

procedura di assistenza in capo a SOGEI che permette di abilitare un incaricato dotato di credenziali.

L'indirizzo ufficiale della piattaforma, predisposta dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli e gestita da SOGEI, è:

<http://www.creditocarburantetrasporto.adm.gov.it>

L'abilitazione scatta senza passaggi ulteriori per le imprese che, iscritte al Registro elettronico nazionale, risultino in posizione attiva al 31 luglio 2026. Chi a quella data non era attivo, pur essendosi iscritto tra il 1° marzo e il 31 agosto 2026, deve invece rivolgersi al servizio di assistenza per farsi abilitare; identico percorso per le imprese estere che hanno stabile organizzazione in Italia ma non figurano nel Registro.

Dentro la domanda si riportano, tenendo distinto ognuno dei sei mesi coinvolti, i litri di gasolio comprati per i mezzi che danno diritto all'aiuto. Vanno poi indicate le targhe dei veicoli: il sistema presenta quelle che al 31 luglio 2026 risultavano nella disponibilità dell'impresa, lasciando comunque la possibilità di inserire a mano altri veicoli Euro V o Euro VI che rispettino i requisiti.

IL DOCUMENTO CON LE FATTURE E LA FINESTRA TEMPORALE DEI RIFORNIMENTI

Il passaggio che richiede più attenzione è la compilazione del file delle fatture in formato.xlsx, sul modello che Ministero e piattaforma rendono disponibile. Da quel documento si deve poter risalire alla spesa realmente attribuibile al carburante agevolato. Ogni fattura va corredata dall'identificativo, dalla classificazione CARB o NOCARB, dall'importo totale senza IVA, dalla porzione di spesa netta imputabile al carburante rimborsabile e dallo Stato in cui ha sede chi ha emesso il documento. Si ricorre alla sigla CARB se nella fattura compare almeno una targa dei mezzi riforniti; con NOCARB si contrassegnano invece i documenti dove quel dato manca. Ogni importo, in ogni caso, si esprime al netto dell'IVA.

A fare testo è il giorno in cui il gasolio è stato acquistato, non quello in cui la fattura è stata emessa. Nelle FAQ si spiega che una fattura datata marzo ma collegata a rifornimenti di febbraio 2026 resta fuori; per contro, va inclusa una fattura emessa a settembre se documenta rifornimenti effettuati ad agosto. Restano escluse dal file anche le fatture che indicano un prezzo al litro sotto la media di febbraio. Se in una singola fattura convivono gasolio pagato sotto e gasolio pagato sopra il valore di riferimento, il documento si può inserire, ma nella quota rimborsabile rientrano soltanto i costi dei litri il cui prezzo ha superato il parametro.

TRASMESSA LA DOMANDA: DAL RIMBORSO STIMATO AL CREDITO REALE

Dopo aver inserito i dati e allegato il file delle fatture, l'impresa inoltra la richiesta e ottiene in risposta un codice numerico di identificazione. Lo stato di avanzamento si

controlla dalla funzione dedicata alla gestione della richiesta. Per tutto il tempo in cui la piattaforma rimane aperta, una domanda rigettata si può cancellare e ripresentare entro il 15 settembre 2026; per quelle accolte, invece, il sistema espone l'importo massimo di ristoro che ha calcolato.

L'ammontare davvero concedibile si fissa soltanto quando lo sportello ha chiuso. Se le richieste sfiorano lo stanziamento, il Ministero abbatte gli importi in proporzione; poi arrivano le verifiche sugli aiuti di Stato e i decreti dirigenziali di concessione, con cui le imprese ammesse vengono collocate in elenchi disposti in base al giorno di invio dell'istanza. Il credito attribuito viene quindi versato nel cassetto fiscale dell'impresa, che si consulta nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate, alla sezione dedicata ai crediti agevolativi.

UTILIZZO DEL CREDITO ENTRO IL 31 DICEMBRE 2026

L'unico impiego ammesso per il credito d'imposta è la compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997, con un modello F24 che va trasmesso solo tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, altrimenti il versamento viene respinto. Entro il 31 dicembre 2026 la compensazione deve essere conclusa. La disponibilità del credito parte dal decimo giorno dopo che il Ministero

delle Infrastrutture e dei trasporti ha inviato all'Agenzia delle Entrate l'elenco delle imprese ammesse con i rispettivi importi. È previsto in modo esplicito che il credito non entri nel reddito d'impresa e neppure nella base imponibile IRAP.

Da qui alle prossime settimane le imprese coinvolte dovrebbero anzitutto controllare che litri acquistati, fatture e veicoli ammessi combacino tra loro, in modo da far emergere eventuali incongruenze prima che la piattaforma chiuda, alle ore 23:59 del 15 settembre 2026.

ITER PROCEDURALE: CREDITO D'IMPOSTA GASOLIO AUTOTRASPORTO



Roadmap operativa e adempimenti consigliati dallo Studio Sabatino Pizzano

- 1 RACCOLTA FATTURE ELETTRONICHE**
Acquisizione e quadratura di tutte le fatture elettroniche di acquisto gasolio con indicazione delle targhe dei mezzi pesanti (Euro 5 o superiore).
- 2 COMPILAZIONE FILE TELEMATICO**
Predisposizione del file di istanza con il software ufficiale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.
- 3 TRASMISSIONE & RICEVUTA**
Invio dell'istanza tramite credenziali SPID/CIE sul portale ADM entro la finestra temporale perentoria stabilita.
- 4 COMPENSAZIONE IN MODELLO F24**
Utilizzo del credito d'imposta in compensazione orizzontale in F24 decorsi 60 giorni dalla trasmissione senza rilievi.



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/credito-imposta-gasolio-autotrasporto-2026/> →

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 →

Sviluppo competenze delle PMI del Sud: nuovo sportello dal 10 settembre 2026

Con la misura "Sviluppo competenze specialistiche delle PMI" si torna a raccogliere le domande delle piccole e medie imprese meridionali. Il primo sportello si era chiuso il 23 giugno 2026; ora una seconda finestra permette di inoltrare le istanze dalle ore 12:00 del 10 settembre 2026 fino alle ore 12:00 del 21 dicembre 2026, servendosi della piattaforma informatica di Invitalia, soggetto gestore dell'incentivo. Il beneficio copre corsi qualificati rivolti ai dipendenti sui fronti della transizione tecnologica, digitale e ambientale; il contributo, a fondo perduto, ammonta di norma al 50% delle spese ammissibili ed è erogato in regime "de minimis".

SCHEDA RAPIDA

Categoria

CONTRIBUTI.

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 Sviluppo competenze delle PMI del Sud e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- Cosa cambia:** Con la misura "Sviluppo competenze specialistiche delle PMI" si torna a raccogliere le domande delle piccole e medie imprese meridionali.
- Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Sviluppo competenze delle PMI del Sud: nuovo sportello dal 10 settembre 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.

Con la misura "Sviluppo competenze specialistiche delle PMI" si torna a raccogliere le domande delle piccole e medie imprese meridionali. Il primo sportello si era chiuso il 23 giugno 2026; ora una seconda finestra permette di inoltrare le istanze dalle ore 12:00 del 10 settembre 2026 fino alle ore 12:00 del 21 dicembre 2026, servendosi della piattaforma informatica di Invitalia, soggetto gestore dell'incentivo. Il beneficio copre corsi qualificati rivolti ai dipendenti sui fronti della transizione tecnologica, digitale e ambientale; il contributo, a fondo perduto, ammonta di norma al 50% delle spese ammissibili ed è erogato in regime "de minimis". Per la nuova apertura sono stanziati in partenza € 12.449.676, importo che riflette le risorse ancora disponibili sul plafond complessivo e che potrà crescere grazie ai fondi sbloccati dalle istruttorie del primo bando. Non vale l'ordine cronologico di presentazione: le richieste passano per una valutazione con formazione di una graduatoria. A ciascuna impresa spetta una sola domanda; sono fuori le PMI che avevano già aderito al primo sportello. Di seguito si ripercorrono requisiti, spese coperte, entità del contributo, scadenze e criteri di precedenza.

LA MISURA IN SINTESI

Promosso dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy e affidato a Invitalia, "Sviluppo competenze specialistiche delle PMI" è un incentivo pensato per le aziende del Sud. Finanzia servizi formativi qualificati che puntano ad

accrescere le competenze del personale su tre transizioni oggi decisive per la competitività: tecnologica, verde e digitale. Il presupposto è chiaro: chi vuole restare sul mercato deve rinnovare anche il sapere interno, non soltanto gli impianti.

Alla base della riapertura c'è un decreto direttoriale del Ministero varato a luglio 2026. La trasmissione delle domande passa unicamente dal canale telematico, con la procedura pubblicata sul sito di Invitalia, nell'arco che si apre a mezzogiorno del 10 settembre 2026 e termina a mezzogiorno del 21 dicembre 2026. Non è uno sportello che segue l'ordine di arrivo: le istanze vengono vagliate e disposte in una graduatoria, così che non serve essere i primi, serve avere un progetto robusto.

CHI PUÒ CHIEDERE IL CONTRIBUTO

Possono accedervi le PMI con unità locali in una delle sette regioni del Mezzogiorno, ossia Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia. Serve che l'impresa sia costituita in modo regolare, iscritta e operativa nel Registro delle imprese, nel pieno godimento dei propri diritti, e che disponga di almeno un bilancio approvato e depositato. Quando si tratta di ditte individuali o società di persone, che un bilancio non lo depositano, basta aver trasmesso almeno una dichiarazione dei redditi.

A questi si aggiungono altri requisiti: nessuna procedura concorsuale né liquidazione volontaria in corso, posizione

regolare quanto a incentivi eventualmente revocati in passato, nessun aiuto qualificato come illegale o incompatibile e ancora da rimborsare, copertura assicurativa contro i rischi catastrofali e attività estranea ai comparti che la disciplina europea sugli aiuti di Stato tiene fuori. La domanda ammessa è una soltanto per impresa. Restano tagliate fuori le PMI che avevano già inoltrato un'istanza con il bando precedente, anche laddove la nuova riguarda un corso differente. Il 40% delle risorse è accantonato per le imprese dell'automotive e per quelle del tessile, abbigliamento, calzature e legno-arredo.

QUALI PERCORSI FORMATIVI SONO FINANZIABILI

Rientrano nel beneficio i corsi che mirano a far crescere o a rafforzare le competenze del personale in aree in linea con l'innovazione, con la Strategia nazionale di specializzazione intelligente, con le tecnologie elencate dal regolamento europeo STEP e con i percorsi di transizione verde e digitale. Sul piano pratico, la formazione deve toccare campi ritenuti strategici: tecnologie digitali, industria sostenibile, energie pulite, biotecnologie, aerospazio, salute, turismo e mobilità intelligente.

Il singolo corso deve costare tra € 10.000 e € 60.000, venire assegnato a soggetti qualificati ed esterni all'impresa e prendere il via non oltre sei mesi dalla concessione del beneficio. È attesa la chiusura entro dodici mesi dalla partenza, salvo un rinvio di altri sei mesi.

QUANTO VALE IL CONTRIBUTO

L'erogazione avviene in regime "de minimis", vale a dire entro il limite di aiuti che un'impresa può incassare in un triennio senza il via libera della Commissione europea, e arriva al 50% delle spese ammissibili. Tra le voci riconosciute figurano il costo del personale impegnato nella formazione, le trasferte e il soggiorno di docenti e partecipanti, i materiali legati in modo diretto al progetto, l'ammortamento di strumenti e attrezzature destinati solo all'attività formativa e le consulenze strettamente attinenti all'iniziativa. Vi rientra pure la spesa per i dipendenti relativa alle ore trascorse ai corsi. Il calcolo segue opzioni

semplificate di costo, ancorate a costi unitari standard, nel rispetto della normativa europea di riferimento.

Quando il progetto è integrato e sovraregionale, ossia condiviso da più imprese appartenenti a regioni diverse, la quota di copertura sale di 20 punti per le micro e piccole imprese e di 10 punti per le medie, arrivando così a toccare il 70%.

COME E QUANDO PRESENTARE LA DOMANDA

L'invio è esclusivamente telematico, sulla piattaforma di Invitalia, entro la finestra compresa fra il 10 settembre 2026 e il 21 dicembre 2026. Va compilata in ogni parte e accompagnata dai dati aziendali, dal progetto formativo, dal piano di spesa, dagli allegati richiesti e da una casella PEC funzionante. Se il progetto è integrato, spetta alla PMI capofila guidare la presentazione e mettere insieme i documenti delle imprese coinvolte.

LA GRADUATORIA E I CRITERI DI PRIORITÀ

Ogni istanza è esaminata e inserita in una graduatoria. Se due domande ottengono lo stesso punteggio, si guarda nell'ordine a tre fattori: quanto il personale è coinvolto nel percorso, quanto il progetto valorizza gli ambiti formativi strategici e, soltanto alla fine, la data in cui la domanda è stata presentata. Il momento dell'invio pesa dunque poco: conta per ultimo, non per primo.

PERCHÉ MUOVERSI PER TEMPO

Le risorse del nuovo bando, € 12.449.676 al netto di possibili aumenti, sono contenute a fronte del numero di imprese interessate, e la selezione per graduatoria favorisce i progetti meglio costruiti. Tanto vale sfruttare le settimane che mancano all'apertura per mettere a fuoco i bisogni di formazione, scegliere un ente formativo qualificato e indipendente, allestire un progetto solido e misurabile, con traguardi e risultati attesi declinati in termini di innovazione, efficienza e competitività, e controllare quanto spazio "de minimis" resti ancora all'impresa. Presentarsi al 10 settembre 2026 con progetto e documentazione già pronti offre un vantaggio, che non deriva dalla velocità dell'invio ma dalla qualità di quanto si porta in valutazione.



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/sviluppo-competenze-delle-pmi-del-sud/> →

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 →

Visto di conformità infedele: il correttivo fissa termini e competenza

Con il decreto correttivo della riforma fiscale, il D.Lgs. 148/2026, vengono risolte due questioni che da anni generano contenzioso fra Agenzia delle Entrate e professionisti abilitati al visto di conformità sul modello 730. Anzitutto viene fissato il termine entro cui il Fisco può pretendere dal CAF o dal professionista il versamento del 30% della maggiore imposta accertata quando il visto risulta infedele: tale termine coincide adesso con quello previsto per il controllo formale, ossia il 31 dicembre del quarto anno successivo alla dichiarazione. In secondo luogo cambia l'ufficio competente a notificare la cartella, che passa dalla Direzione regionale alla Direzione provinciale del domicilio fiscale del contribuente, superando così un orientamento della Cassazione che aveva annullato le cartelle emesse dagli uffici provinciali.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

DICHIARAZIONI.

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.

Con il decreto correttivo della riforma fiscale, il D.Lgs. 148/2026, vengono risolte due questioni che da anni generano contenzioso fra Agenzia delle Entrate e professionisti abilitati al visto di conformità sul modello 730. Anzitutto viene fissato il termine entro cui il Fisco può pretendere dal CAF o dal professionista il versamento del 30% della maggiore imposta accertata quando il visto risulta infedele: tale termine coincide adesso con quello previsto per il controllo formale, ossia il 31 dicembre del quarto anno successivo alla dichiarazione. In secondo luogo cambia l'ufficio competente a notificare la cartella, che passa dalla Direzione regionale alla Direzione provinciale del domicilio fiscale del contribuente, superando così un orientamento della Cassazione che aveva annullato le cartelle emesse dagli uffici provinciali. Le regole appena introdotte valgono anche per i controlli sui 730/2024 tuttora in lavorazione. Il correttivo tocca inoltre il concordato preventivo biennale, confermando gli esoneri dal visto per chi rinnova l'adesione per il biennio 2026-2027.

CHE COSA CAMBIA PER CAF E PROFESSIONISTI ABILITATI

L'articolo 18 del D.Lgs. 148/2026, pubblicato in Gazzetta Ufficiale l'11 agosto 2026, n. 185, ed entrato in vigore il 12 agosto 2026, modifica l'articolo 39, comma 1, lettera a),

del D.Lgs. 241/1997 e, contestualmente, l'articolo 69, comma 1, lettera a), del Testo unico delle sanzioni tributarie (D.Lgs. 173/2024, in vigore dal 1° gennaio 2026). Sono queste le disposizioni che disciplinano la responsabilità di CAF e professionisti quando appongono un visto di conformità infedele su una dichiarazione dei redditi presentata con assistenza fiscale, tipicamente il modello 730.

Chiamato nella prassi "correttivo Omnibus", perché completa un pacchetto più ampio di aggiustamenti alla riforma fiscale, il provvedimento lascia inalterato l'impianto sanzionatorio, ma colma due lacune operative che avevano reso incerta l'applicazione delle regole già in vigore: da quando decorre il termine di decadenza per richiedere la somma al certificatore, e quale ufficio dell'Agenzia delle Entrate sia competente a farlo. Su entrambi i fronti, finora, la risposta si otteneva solo per via interpretativa o dalla giurisprudenza, con soluzioni non sempre uniformi.

IL CONTESTO: COME FUNZIONA OGGI LA RESPONSABILITÀ SUL VISTO INFEDELE

Per misurare la portata della modifica conviene ricordare come funziona, dal 2019, la responsabilità di chi appone il visto. In passato, il CAF o il professionista che rilasciava un visto di conformità infedele era chiamato a rispondere, in

solido con il contribuente, di imposte, sanzioni e interessi che sarebbero emersi dal controllo formale della dichiarazione (il controllo di cui all'articolo 36-ter del D.P.R. 600/1973, volto a verificare la corrispondenza fra i dati dichiarati e la documentazione presentata). Un regime, illustrato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 34/E del 2015, che esponeva il certificatore a un debito potenzialmente molto elevato, sproporzionato rispetto all'errore commesso.

Le regole sono cambiate con l'articolo 7-bis del D.L. 4/2019: il CAF o il professionista non risponde più di imposte, sanzioni e interessi dovuti dal contribuente, ma deve versare all'Erario una somma pari al 30% della maggiore imposta riscontrata in sede di controllo. Tale somma non è dovuta quando l'infedeltà del visto derivi da una condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente, cioè da informazioni false o incomplete fornite intenzionalmente o con grave negligenza dal cliente, e che il professionista non poteva ragionevolmente individuare. Il certificatore può inoltre limitare l'esborso alla sola sanzione, in misura ridotta, qualora trasmetta la dichiarazione rettificativa o la comunicazione dei dati corretti entro il 10 novembre dell'anno di presentazione. Con la circolare n. 12/E del 24 maggio 2019 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che questo regime più favorevole si applica a partire dall'assistenza fiscale prestata nel 2019, dunque dai modelli 730/2019 in poi.

Per fissare l'ordine di grandezza vale un esempio: qualora il controllo formale accerti una maggiore imposta di € 3.000 riconducibile a un errore nel visto, il professionista è tenuto a versare € 900 (il 30% di € 3.000), salvo che non abbia già sanato la posizione entro il 10 novembre trasmettendo la rettifica, ipotesi in cui l'importo dovuto si riduce ulteriormente secondo le regole sul ravvedimento delle sanzioni.

IL NODO DEI TERMINI: QUANDO DECADE LA PRETESA VERSO IL CERTIFICATORE

Prima del correttivo, la norma non stabiliva in modo esplicito entro quando l'Agenzia delle Entrate dovesse notificare la cartella di pagamento al CAF o al professionista per recuperare il 30%. Il termine veniva desunto solo per via interpretativa, con incertezza tanto per gli uffici quanto per i professionisti, privi di un riferimento certo su quando la propria posizione potesse dirsi definitivamente chiusa.

Il D.Lgs. 148/2026 colma la lacuna introducendo, nel terzo periodo della lettera a) dell'articolo 39, il rinvio esplicito al termine previsto dall'articolo 25, comma 1, lettera b), del D.P.R. 602/1973, la disposizione sulla riscossione che disciplina la notifica delle cartelle di pagamento. Il termine coincide con quello già fissato per le somme dovute a seguito del controllo formale della dichiarazione: la cartella va notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di

presentazione della dichiarazione. Per un 730 presentato nel 2024, dunque, la cartella verso il certificatore dovrà essere notificata entro il 31 dicembre 2028.

Il legislatore ha scelto così di allineare il termine di decadenza verso il professionista a quello già previsto per il contribuente, così da evitare che la posizione del certificatore restasse esposta più a lungo di quella dell'assistito.

IL NODO DELLA COMPETENZA: DALLA DIREZIONE REGIONALE ALLA DIREZIONE PROVINCIALE

Il secondo intervento del correttivo riguarda l'ufficio competente a iscrivere a ruolo la somma pari al 30%. Secondo la regola generale dell'articolo 39, comma 2, del D.Lgs. 241/1997, la contestazione delle violazioni e l'irrogazione delle sanzioni spettano alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate individuata in base al domicilio fiscale del trasgressore, vale a dire del CAF o del professionista che ha apposto il visto. Proprio su questa regola generale si era espressa la Corte di Cassazione con la sentenza n. 11790 del 2 maggio 2024, che aveva dichiarato nulla una cartella di pagamento notificata da un ufficio provinciale, ritenendo la competenza riservata in via esclusiva alla Direzione regionale.

È esattamente su questo punto che interviene il correttivo, in deroga alla regola generale: per la sola somma pari al 30% della maggiore imposta prevista dall'articolo 7-bis del D.L. 4/2019, la competenza all'iscrizione a ruolo passa alla Direzione provinciale, individuata però non in base al domicilio fiscale del professionista, bensì in base al domicilio fiscale del contribuente assistito. Una scelta di natura organizzativa: la Direzione provinciale che ha già in carico il fascicolo del contribuente, con l'intera documentazione del controllo formale, diventa competente anche per la posizione del certificatore collegata a quella stessa dichiarazione, evitando così duplicazioni fra uffici diversi.

La novità supera per via legislativa l'orientamento espresso dalla Cassazione nella sentenza n. 11790/2024: da oggi la competenza della Direzione provinciale non costituisce più un vizio che rende nulla la cartella, ma è la regola stessa prevista dalla legge per questa specifica fattispecie.

PERCHÉ LA NORMA RIGUARDA ANCHE I 730 GIÀ IN LAVORAZIONE

L'aspetto più delicato del correttivo riguarda l'efficacia nel tempo delle nuove regole. Il comma 3 dell'articolo 18 stabilisce infatti che le nuove disposizioni si applicano già alle attività di controllo svolte sulle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2023, dunque anche ai modelli 730/2024 i cui controlli formali sono ancora in corso di lavorazione presso l'Agenzia delle Entrate.

Una scelta con una finalità evidente: mettere al riparo le posizioni pendenti dalle eccezioni di incompetenza che, sulla base dell'orientamento della Cassazione, avrebbero potuto travolgere le cartelle non ancora notificate o in corso di predisposizione. Restano comunque alcuni aspetti da chiarire nella pratica applicativa: non è ancora scontato quale sarà l'impatto della nuova norma sui giudizi già instaurati prima dell'entrata in vigore del correttivo, né come si comporteranno le compagnie assicurative rispetto alle polizze di responsabilità civile professionale stipulate dai CAF e dai professionisti, che potrebbero dover rivedere le proprie valutazioni sui rischi coperti alla luce di termini e competenza ora fissati per legge.

GLI EFFETTI SUL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE 2026-2027

Il correttivo affronta il tema del visto di conformità anche sotto un altro profilo, con l'articolo 28 del medesimo D.Lgs. 148/2026, dedicato al concordato preventivo biennale. Per i contribuenti che rinnovano l'adesione al concordato per il biennio 2026-2027, la norma conferma i benefici premiali già collegati a questo regime: l'esonero dal visto di conformità per le compensazioni di crediti fino a € 100.000 annui per l'IVA e fino a € 70.000 annui per le imposte dirette e l'IRAP, oltre all'esonero dal visto o dalla garanzia per i rimborsi IVA fino a € 100.000 annui.

Il collegamento con il tema dei visti infedeli non è casuale: chi rientra in questi esoneri non deve procurarsi il visto di conformità per effettuare compensazioni o richiedere rimborsi entro le soglie indicate, e dunque in questi casi non espone il professionista alla responsabilità appena

descritta. Resta fermo che l'esonero riguarda solo le soglie indicate: superati questi importi, il visto torna necessario e con esso torna applicabile l'intero impianto sanzionatorio appena riformato.

COSA CAMBIA IN PRATICA PER CAF E PROFESSIONISTI CERTIFICATORI

Per i professionisti abilitati al rilascio del visto di conformità, il correttivo offre finalmente un quadro certo su due elementi che finora restavano affidati all'interpretazione. Diventa possibile calcolare con precisione fino a quando una determinata annualità resta esposta al rischio di una richiesta di pagamento, e sapere in anticipo quale ufficio è legittimato a notificarla.

Chi ha contestazioni in corso, o cartelle già notificate da una Direzione provinciale prima dell'entrata in vigore del correttivo, farebbe bene a verificare la propria posizione alla luce delle nuove regole, considerando che l'applicazione retroattiva ai controlli sul periodo d'imposta 2023 riduce lo spazio per eccepire l'incompetenza dell'ufficio, eccezione che in passato trovava fondamento nella giurisprudenza della Cassazione. Vale inoltre la pena ricordare, per chi gestisce grandi volumi di modelli 730, che la riduzione dell'esborso alla sola sanzione ridotta resta subordinata al rispetto del termine del 10 novembre per la trasmissione della dichiarazione rettificativa o della comunicazione dei dati corretti: un controllo interno tempestivo sulle dichiarazioni assistite, condotto prima di quella data, resta lo strumento più efficace per contenere l'esposizione economica legata a errori nel visto di conformità.



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/visto-di-conformita-infedele-termini-e-competenza/> →

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 →

Tassa automobilistica 2026: cessione, fermo auto e sconto Ncc, cosa cambia

Il decreto legislativo 7 agosto 2026, n. 147, che riorganizza i tributi di regioni, province, comuni e città metropolitane in attuazione della delega per la riforma fiscale, dedica una serie di articoli alla tassa automobilistica, intervenendo sull'articolo 5 del decreto legge 953/1982. Le novità toccano quattro punti pratici distinti. Primo, la cessione del veicolo a chi ne fa commercio professionale non libera più il vecchio proprietario dal pagamento finché il passaggio non risulta trascritto al Pubblico registro automobilistico (Pra), non bastando più la fattura di vendita o la procura a vendere.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

FISCO.

Norme chiave

articolo 86 Dpr 602/1973, art. 86 Dpr 602/1973, Dpr 602/1973.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Tassa automobilistica 2026 e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- Cosa cambia:** Il decreto legislativo 7 agosto 2026, n. 147, che riorganizza i tributi di regioni, province, comuni e città metropolitane in attuazione della delega per la riforma fiscale, dedica una serie di articoli alla tassa automobilistica, intervenendo sull'articolo 5 del decreto legge 953/1982.
- Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Tassa automobilistica 2026: cessione, fermo auto e sconto Ncc, cosa cambia, 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 decreto legislativo 7 agosto 2026, n. 147, che riorganizza i tributi di regioni, province, comuni e città metropolitane in attuazione della delega per la riforma fiscale, dedica una serie di articoli alla tassa automobilistica, intervenendo sull'articolo 5 del decreto legge 953/1982. Le novità toccano quattro punti pratici distinti. Primo, la cessione del veicolo a chi ne fa commercio professionale non libera più il vecchio proprietario dal pagamento finché il passaggio non risulta trascritto al Pubblico registro automobilistico (Pra), non bastando più la fattura di vendita o la procura a vendere. Secondo, viene chiarito il meccanismo di riversamento tra regioni delle somme versate per errore all'ente non competente. Terzo, si conferma che il fermo amministrativo disposto dall'agente della riscossione non sospende l'obbligo di pagare il bollo. Quarto, si aggiornano le tariffe legate alla classe ambientale del veicolo, includendo finalmente gli euro 6, e si risolve in via di interpretazione autentica il dubbio sull'applicabilità dello sconto del 50% al noleggio senza conducente, escludendolo. Il decreto è in vigore dal 12 agosto 2026, anche se alcune disposizioni collegate hanno decorrenze differite.

UNA RIFORMA CHE RIORDINA UN TRIBUTO RIMASTO FERMO PER DECENNI

Il decreto legislativo 147/2026, intitolato "Disposizioni in materia di tributi regionali e locali e di federalismo fiscale

regionale", è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 185 dell'11 agosto 2026, supplemento ordinario n. 30, ed è entrato in vigore il giorno successivo, il 12 agosto 2026. Il provvedimento attua la delega al Governo per la riforma fiscale e riguarda in generale il rapporto tra contribuenti ed enti territoriali, gli strumenti di accertamento e riscossione e l'organizzazione del sistema tributario regionale e locale.

Dentro questo impianto più ampio, il decreto dedica diversi articoli alla tassa automobilistica, il tributo meglio noto come bollo auto, intervenendo puntualmente sull'articolo 5 del decreto legge 953/1982, la norma che da oltre quarant'anni ne disciplina i presupposti. Non si tratta di una riforma complessiva del tributo, quanto di una serie di correzioni mirate a problemi applicativi che negli anni avevano prodotto contenzioso e interpretazioni non uniformi tra le regioni, alle quali la tassa automobilistica è ormai attribuita come tributo proprio derivato. Le disposizioni sulla tassa auto seguono la regola generale di entrata in vigore del decreto, quindi si applicano dal 12 agosto 2026, mentre restano differite ad altre date alcune misure collegate ma distinte, come il nuovo calendario dei pagamenti su base annuale legato al mese di immatricolazione, che riguarderà i veicoli immatricolati dal 1° gennaio 2028, e il coordinamento tra le esenzioni regionali sul bollo e l'addizionale erariale per le auto ad alta potenza, il cosiddetto superbollo, che troverà applicazione dal 1° gennaio 2027 e che questo blog ha già approfondito in un articolo dedicato.

LA CESSIONE DEL VEICOLO: QUANDO CESSA DAVVERO L'OBLIGO DI PAGARE IL BOLLO

Il tema più rilevante sul piano pratico riguarda la vendita dell'auto a un concessionario o a un altro operatore che ne fa commercio professionale. Fino a oggi, molti proprietari hanno ritenuto sufficiente, per liberarsi dall'obbligo di pagare la tassa automobilistica dal momento della cessione in poi, esibire la fattura di vendita oppure rilasciare al rivenditore una procura speciale a vendere, restando così formalmente intestatari del veicolo al Pubblico registro automobilistico ma convinti di non dover più nulla al fisco regionale.

L'articolo 17 del decreto chiude questa incertezza. Stabilisce che la cessione di un veicolo a soggetti che ne fanno professionalmente commercio determina l'interruzione dell'obbligo di versamento della tassa soltanto nel momento in cui il trasferimento viene trascritto al Pra. Né la fattura di vendita consegnata al concessionario, né la procura speciale a vendere, sono sufficienti a far cessare l'obbligo tributario in capo al venditore. La norma richiama espressamente l'orientamento già consolidato della Cassazione, in particolare la sentenza n. 13952 del 24 giugno 2011, secondo cui risponde del pagamento della tassa automobilistica chi risulta proprietario del veicolo nei registri pubblici, a prescindere dal possesso materiale del mezzo o dalla disponibilità del libretto di circolazione.

Nella pratica, questo significa che chi vende l'auto a un concessionario deve verificare che la trascrizione al Pra venga effettuata tempestivamente, e non limitarsi a conservare la fattura di vendita come prova liberatoria: quella prova, da sola, non basta più a evitare le richieste di pagamento per i periodi successivi alla consegna del veicolo. È una tutela pensata proprio per il contribuente che ha già pagato regolarmente la tassa e che rischierebbe altrimenti di continuare a essere considerato debitore per un'auto che non possiede più, semplicemente perché la formalità di aggiornamento del Pra non è stata completata dal rivenditore. Chi acquista un'auto usata da un privato per rivenderla, dunque, ha ora un interesse concreto ad accelerare la trascrizione, proprio per evitare situazioni di responsabilità solidale o comunque di incertezza sull'imputazione del tributo nel periodo intermedio.

IL RIVERSAMENTO DELLE SOMME PAGATE ALL'ENTE SBAGLIATO

Un secondo intervento, contenuto nell'articolo 18 del decreto, riguarda una situazione meno nota ma non infrequente: il pagamento della tassa automobilistica a una regione diversa da quella effettivamente competente. La competenza a incassare il tributo si collega alla residenza del proprietario, se persona fisica, o alla sede legale, se si tratta di una persona giuridica, con un criterio particolare quando l'attività principale dell'impresa si svolge in una regione diversa da quella della

sede legale, caso in cui la competenza si sposta verso il territorio dove l'attività è effettivamente esercitata.

Quando per un errore, un trasferimento di residenza non aggiornato o un disallineamento tra i diversi archivi, la tassa viene versata alla regione non competente, la norma impone ora alle regioni di procedere al riversamento delle somme indebitamente percepite verso la regione che aveva effettivamente diritto a incassarle. È una misura di ordine amministrativo, ma che tutela il contribuente: evita che chi ha comunque pagato, sia pure all'ente sbagliato, debba subire una nuova richiesta di pagamento dalla regione competente e sia costretto ad attivare in proprio una procedura di rimborso nei confronti dell'ente che ha incassato per errore. Il meccanismo dovrebbe funzionare in automatico tra amministrazioni, ma resta comunque opportuno, per chi cambia residenza o sede legale, verificare che i propri dati siano aggiornati negli archivi utilizzati per la tassa automobilistica, in modo da ridurre il rischio di errori all'origine.

IL FERMO AMMINISTRATIVO NON SOSPENDE L'OBLIGO DI PAGAMENTO

Il terzo intervento riguarda una situazione che genera spesso confusione tra i contribuenti: quella del veicolo sottoposto a fermo amministrativo per il mancato pagamento di altre imposte o cartelle esattoriali. L'articolo 19 del decreto chiarisce che il fermo amministrativo disposto dall'agente della riscossione ai sensi dell'articolo 86 del Dpr 602/1973, cioè il provvedimento che impedisce di circolare con un veicolo per garantire il recupero di debiti tributari non pagati, non fa venir meno l'obbligo di versare la tassa automobilistica.

La logica per un automobilista non esperto può sembrare controintuitiva: se non si può usare l'auto perché è ferma per un debito con il fisco, perché si dovrebbe continuare a pagare anche il bollo? La risposta sta nella natura stessa della tassa automobilistica, che si applica per il solo fatto della proprietà o della disponibilità giuridica del veicolo iscritto al pubblico registro, indipendentemente dall'uso effettivo che se ne fa. Il fermo amministrativo limita la circolazione, ma non incide sulla titolarità del veicolo né sulla sua permanenza nei registri pubblici, e dunque non elimina il presupposto d'imposta.

La norma richiama sul punto la sentenza della Corte costituzionale n. 47 del 2017, che aveva già affrontato la questione distinguendo il fermo amministrativo disposto dall'agente della riscossione per la riscossione coattiva di debiti tributari dal diverso istituto del cosiddetto fermo fiscale, una misura cautelare provvisoria a garanzia dei crediti di un ente pubblico. La Corte aveva escluso che l'iscrizione del fermo al Pra potesse interrompere o sospendere l'obbligazione tributaria relativa alla tassa automobilistica, ritenendo non irragionevole che il contribuente moroso continuasse comunque a dover pagare il bollo sul veicolo, pur non potendolo utilizzare. L'articolo 19 del decreto recepisce e consolida a livello

legislativo questo principio, riducendo il margine per contestazioni basate sull'idea, priva di fondamento giuridico, che il fermo sospenda automaticamente ogni altro obbligo collegato al veicolo.

LE NUOVE TARIFFE: FINALMENTE SPAZIO ALLA CLASSE EURO 6

Il quarto intervento riguarda l'importo stesso della tassa automobilistica, e in particolare il criterio con cui viene calcolato in base all'impatto ambientale del veicolo. Le tariffe attualmente in vigore, storicamente costruite sulla base della potenza del motore espressa in chilowatt e su fasce di classificazione ambientale, non prevedono ancora la classe euro 6 come categoria autonoma di riferimento, nonostante si tratti da anni dello standard con cui vengono omologati la maggior parte dei veicoli di nuova immatricolazione.

L'articolo 20 del decreto prevede l'aggiornamento di queste tabelle tariffarie, per tenere conto anche della classe euro 6 tra i criteri che determinano l'importo dovuto in base al minor impatto ambientale del veicolo in circolazione. Si tratta di un adeguamento che rincorre una realtà del mercato dell'auto ormai consolidata da tempo: le tariffe, restando ancorate a classificazioni più datate, rischiavano di trattare allo stesso modo veicoli con caratteristiche emissive molto diverse tra loro. L'attuazione pratica dell'aggiornamento richiederà il recepimento delle nuove tabelle nei tariffari regionali, che vengono normalmente pubblicati dall'Automobile club d'Italia: è quindi presumibile che gli effetti concreti sull'importo del bollo pagato dagli automobilisti si vedranno a partire dai prossimi rinnovi, più che in modo retroattivo sui pagamenti già effettuati.

LO SCONTO DEL 50% PER IL NOLEGGIO CON CONDUCENTE: CHIARITA L'AMBIGUITÀ SUL NCC

L'ultimo intervento, contenuto nell'articolo 21 del decreto, ha natura di norma di interpretazione autentica, il che significa che non introduce una regola nuova ma chiarisce come va intesa una disposizione già esistente, con effetto anche sul passato. Riguarda la riduzione del 50% della tariffa della tassa automobilistica prevista per le "autovetture con noleggio di rimessa", una formula presente da tempo nella normativa ma che negli anni aveva dato luogo a letture contrastanti.

La norma chiarisce che per "autovetture con noleggio di rimessa" si devono intendere le autovetture adibite al noleggio con conducente, cioè il servizio comunemente noto con la sigla Ncc, diverso sia dal servizio taxi sia dal noleggio di veicoli senza conducente offerto dalle società di autonoleggio. Su questa agevolazione erano sorte interpretazioni che tentavano di estendere lo sconto del 50% anche al noleggio di veicoli senza conducente, sostenendo un'affinità di fatto tra le due attività. L'articolo 21 esclude espressamente questa lettura estensiva: al

noleggio senza conducente si applica la tariffa ordinaria della tassa automobilistica, senza alcuna riduzione.

La norma precisa anche un secondo aspetto, altrettanto pratico: su chi grava l'obbligo di pagare la tassa automobilistica per i veicoli utilizzati nell'attività di noleggio con conducente. Dal 1° gennaio 2020 il soggetto passivo dell'imposta, per questa tipologia di utilizzo, è l'utilizzatore del veicolo, e non l'esercente l'attività di noleggio che ne è formalmente proprietario o locatore. In pratica, l'obbligo di versamento e il diritto allo sconto del 50% seguono chi effettivamente utilizza l'auto per svolgere il servizio di trasporto con conducente, non l'impresa che gestisce la flotta a titolo di intestazione. Per gli operatori del settore Ncc, questo significa verificare con attenzione, caso per caso, chi tra utilizzatore ed esercente sia tenuto materialmente al versamento, soprattutto nei rapporti contrattuali più articolati con più veicoli e più conducenti coinvolti.

LE CINQUE NOVITÀ IN SINTESI

ARTICOLO DEL DECRETO	TEMA	COSA CAMBIA	CHI È INTERESSATO
Art. 17	Cessione del veicolo	L'obbligo di pagamento cessa solo con la trascrizione al Pra, non con fattura o procura a vendere	Venditori privati, concessionari, rivenditori professionali
Art. 18	Riversamento tra regioni	Le somme versate all'ente non competente vengono riversate d'ufficio alla regione competente	Contribuenti che cambiano residenza o sede legale
Art. 19	Fermo amministrativo	Il fermo ex art. 86 Dpr 602/1973 non sospende l'obbligo di pagare il bollo	Proprietari di veicoli con debiti in riscossione
Art. 20	Tariffe ambientali	Le tabelle tariffarie vengono aggiornate includendo la classe euro 6	Proprietari di veicoli euro 6 e successivi
Art. 21	Sconto Ncc	Lo sconto del 50% spetta solo al noleggio con conducente, non al noleggio senza conducente; obbligo di pagamento sull'utilizzatore dal 2020	Operatori del noleggio con conducente e società di autonoleggio

CHE COSA CONVIENE CONTROLLARE DA SUBITO

Le novità appena descritte non richiedono adempimenti straordinari, ma impongono qualche verifica in più rispetto al passato. Chi sta per vendere un'auto a un concessionario dovrebbe accertarsi che la trascrizione al Pra avvenga senza ritardi, senza fare affidamento solo sulla fattura di vendita come prova liberatoria dal pagamento del bollo. Chi ha cambiato residenza o sede legale di recente dovrebbe controllare che i propri dati siano aggiornati negli archivi utilizzati per il calcolo della competenza regionale, per evitare pagamenti indirizzati

all'ente sbagliato. Chi ha un veicolo sottoposto a fermo amministrativo non dovrebbe interrompere il pagamento della tassa automobilistica confidando in una presunta sospensione dell'obbligo, che la norma esclude espressamente. Le società di noleggio con conducente, infine, dovrebbero rivedere i propri contratti per assicurarsi che l'obbligo di versamento della tassa automobilistica sia correttamente attribuito all'utilizzatore del veicolo, e non più genericamente all'esercente, così da beneficiare correttamente dello sconto del 50% ove spettante ed evitare contestazioni sul soggetto tenuto al pagamento.

Il decreto legislativo 147/2026 si inserisce in un percorso di riordino della fiscalità regionale e locale più ampio, di cui questo blog ha già raccontato la versione preliminare quando il provvedimento era ancora in fase di approvazione. Le disposizioni sulla tassa automobilistica qui esaminate, insieme a quelle sul superbollo entrate in vigore con decorrenza differita al 2027, restituiscono a un tributo tra i più diffusi e discussi un impianto più coerente, riducendo alcuni margini di incertezza che per anni avevano alimentato contenzioso tra contribuenti e amministrazioni regionali.

**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).

<https://www.studiopizzano.it/tassa-automobilistica-dlgs-147-2026-cessione-fermo-ncc/> →

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 →

IMU e variazione della rendita catastale: da quando cambia la base imponibile

Quando in catasto viene annotata una nuova rendita, non è affatto scontato che l'IMU cambi da subito. La regola generale fa decorrere gli effetti dall'anno successivo a quello dell'annotazione, perché la base imponibile va calcolata sulla rendita vigente al 1° gennaio di ciascun anno d'imposta. Ma questa regola non vale in modo uniforme: se la nuova rendita nasce da lavori edilizi, la decorrenza si sposta alla data di fine lavori o di utilizzo dell'immobile; se deriva da un errore materiale dell'ufficio nel classamento originario, può retroagire fino a quella data; se nasce da una dichiarazione DOCFA del contribuente, conta la data della denuncia.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

FISCO.

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 IMU e variazione della rendita catastale e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- Cosa cambia:** Quando in catasto viene annotata una nuova rendita, non è affatto scontato che l'IMU cambi da subito. La regola generale fa decorrere gli effetti dall'anno successivo a quello dell'annotazione, perché la base imponibile va calcolata sulla rendita vigente al 1° gennaio di ciascun anno d'imposta.
- Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di IMU e variazione della rendita catastale: da quando cambia la base imponibile, 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.

Quando in catasto viene annotata una nuova rendita, non è affatto scontato che l'IMU cambi da subito. La regola generale fa decorrere gli effetti dall'anno successivo a quello dell'annotazione, perché la base imponibile va calcolata sulla rendita vigente al 1° gennaio di ciascun anno d'imposta. Ma questa regola non vale in modo uniforme: se la nuova rendita nasce da lavori edilizi, la decorrenza si sposta alla data di fine lavori o di utilizzo dell'immobile; se deriva da un errore materiale dell'ufficio nel classamento originario, può retroagire fino a quella data; se nasce da una dichiarazione DOCFA del contribuente, conta la data della denuncia. La giurisprudenza più recente, tra cui una sentenza della Corte di giustizia tributaria della Lombardia e un'ordinanza della Cassazione, ha ribadito questi criteri e la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 7/E del 2022 ha chiarito la natura non perentoria del termine di dodici mesi per la rettifica delle rendite DOCFA. Individuare la causa dell'aggiornamento catastale è quindi il primo passo per calcolare correttamente l'IMU dovuta.

LA REGOLA GENERALE: EFFETTO DALL'ANNO SUCCESSIVO ALL'ANNOTAZIONE

Per i fabbricati iscritti in catasto, l'articolo 1, comma 745, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (la legge che ha istituito la nuova IMU applicabile dal 2020) stabilisce che la base imponibile si calcola applicando i moltiplicatori previsti dalla stessa norma alla rendita catastale vigente al

1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutata del 5%. In pratica, per determinare l'IMU dovuta per un certo anno occorre guardare qual era la rendita risultante in catasto proprio a quella data, non quella eventualmente aggiornata nel corso dell'anno.

Questo criterio non è una novità della disciplina 2020: riprende quanto già previsto dall'articolo 13, comma 2, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, letto insieme all'articolo 5, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, che regolava l'ICI e poi la prima IMU. La continuità tra le due discipline conta perché rende applicabile alle nuove annualità un orientamento giurisprudenziale consolidato da anni.

La conseguenza pratica è lineare: se una nuova rendita viene annotata in catasto nel corso del 2026, essa rileva ai fini IMU dal 1° gennaio 2027. Per l'intero 2026, il calcolo dell'imposta deve continuare a basarsi sulla rendita vigente al 1° gennaio di quello stesso anno, anche se nel frattempo il classamento è già cambiato. Non è quindi possibile, per il contribuente né per il Comune, applicare retroattivamente la nuova rendita alle annualità già in corso al momento dell'annotazione.

LA GIURISPRUDENZA CONFERMA IL CRITERIO DELL'ANNOTAZIONE

Il principio della decorrenza dall'anno successivo è stato più volte confermato dai giudici. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, con la sentenza 25 marzo 2026, pubblicata il 31 marzo 2026, n. 701, ha ribadito che le variazioni delle risultanze catastali producono effetti dall'anno successivo a quello della loro annotazione, perché la base imponibile IMU va determinata, per ogni periodo d'imposta, sulla rendita vigente al 1° gennaio. La pronuncia si inserisce in un orientamento della Cassazione ormai stabile, espresso nelle sentenze n. 6060/2017, n. 22653/2019 e n. 29898/2020.

Nella stessa direzione si muove l'ordinanza della Cassazione 2 agosto 2024, n. 21908, secondo cui le variazioni definitive delle risultanze catastali seguono, come regola generale, il criterio dell'efficacia dall'anno d'imposta successivo alla cosiddetta "messa in atti", cioè al momento in cui la nuova rendita viene formalmente registrata negli atti catastali. Ne deriva un limite importante per chi vorrebbe usare una rendita più favorevole per rideterminare l'IMU di anni già trascorsi: la Cassazione esclude che la nuova rendita possa retroagire automaticamente alle annualità precedenti alla sua annotazione, salvo le eccezioni che vengono illustrate nei paragrafi successivi.

LAVORI EDILIZI: LA DECORRENZA SEGUE LA FINE DEI LAVORI O L'UTILIZZO DELL'IMMOBILE

La regola dell'anno successivo non si applica in modo indistinto a ogni causa di variazione. Lo stesso articolo 1, comma 745, della legge n. 160/2019 prevede un'eccezione per le variazioni di rendita che derivano da interventi edilizi sul fabbricato: in questo caso gli effetti decorrono dalla data di ultimazione dei lavori oppure, se antecedente, dalla data in cui l'immobile viene effettivamente utilizzato nella nuova configurazione.

Questo significa che, in presenza di una ristrutturazione, di un ampliamento o di un'altra trasformazione rilevante ai fini catastali, la nuova base imponibile può scattare anche a metà anno, senza attendere il 1° gennaio successivo. Il contribuente e il tecnico incaricato devono quindi individuare con precisione il momento in cui i lavori sono terminati o, se precedente, quello in cui il fabbricato ha iniziato a essere utilizzato con le nuove caratteristiche: è da quella data, e non dalla successiva annotazione in catasto, che l'IMU va ricalcolata sulla base della rendita aggiornata.

Il criterio va coordinato con il comma 746 della stessa legge n. 160/2019, che disciplina il periodo transitorio dei cantieri. In caso di utilizzazione edificatoria dell'area, demolizione, ricostruzione o interventi di recupero edilizio ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettere c), d) e f), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 (il testo unico dell'edilizia, che

distingue tra manutenzione straordinaria, restauro e ristrutturazione), la base imponibile per il periodo dei lavori è costituita dal valore venale dell'area, senza considerare il fabbricato interessato dall'intervento. Questo regime resta in vigore fino alla data di ultimazione dei lavori o, se anteriore, fino alla data in cui l'immobile viene utilizzato: solo da quel momento torna applicabile il criterio ordinario basato sulla rendita catastale del fabbricato.

ERRORI MATERIALI DELL'UFFICIO: QUANDO LA RETTIFICA RETROAGISCE

Un'eccezione distinta riguarda la correzione degli errori materiali commessi dall'ufficio nell'attribuzione originaria della rendita. Quando la nuova rendita non fotografa una situazione sopravvenuta, ma corregge un errore di fatto imputabile all'Amministrazione nella valutazione di caratteristiche che l'immobile possedeva già al momento del primo classamento, la rettifica può produrre effetti fin da quella data originaria, anziché dall'anno successivo alla correzione.

Questa retroattività non è però automatica né generalizzata: la Cassazione la riconosce solo quando si tratta di un errore materiale effettivamente riconducibile all'ufficio, e non quando la rettifica dipende da una modifica reale delle caratteristiche dell'immobile (per esempio un ampliamento) oppure dalla correzione di dati inesatti dichiarati in origine dallo stesso contribuente. In questi ultimi casi, infatti, non c'è alcun errore da correggere retroattivamente: la situazione catastale precedente era corretta rispetto ai dati disponibili in quel momento, e la variazione riflette un cambiamento reale o una correzione di quanto dichiarato, non un errore dell'ufficio. La distinzione è rilevante in concreto perché stabilisce se il contribuente possa ottenere il rimborso dell'IMU versata in eccesso per gli anni precedenti oppure se, al contrario, il Comune possa recuperare l'imposta non versata.

DOCFA: LA RENDITA RETTIFICATA VALE DALLA DATA DELLA DENUNCIA

Un trattamento specifico riguarda le variazioni che il contribuente dichiara attraverso la procedura DOCFA (Documenti Catasto Fabbricati), disciplinata dal decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701. Con questa procedura il proprietario denuncia una nuova costruzione o una variazione dell'unità immobiliare, proponendo direttamente la categoria, la classe e la rendita che ritiene corrette. L'Agenzia delle entrate può poi verificare la proposta ed eventualmente rettificarla.

L'articolo 1, comma 3, del D.M. n. 701/1994 fissa in dodici mesi il termine entro cui l'ufficio dovrebbe procedere alla verifica. La circolare dell'Agenzia delle entrate 17 marzo 2022, n. 7/E ha chiarito che questo termine non ha natura perentoria: il suo superamento non rende automaticamente definitiva la rendita proposta dal contribuente, né fa perdere all'ufficio il potere di controllo.

In altre parole, l'Agenzia può rettificare la rendita DOCFA anche oltre i dodici mesi, senza che il ritardo sani eventuali errori nella proposta del contribuente.

Quando la rettifica riguarda una variazione della consistenza o della destinazione d'uso dichiarata tramite DOCFA, la rendita definitivamente attribuita si applica dalla data della denuncia, e non dall'anno successivo: questo vale anche per le annualità già trascorse ma ancora accertabili al momento della presentazione. Non è invece possibile far retroagire la rendita a un momento anteriore al DOCFA, anche se la situazione materiale dell'immobile esisteva già da tempo: la data della denuncia resta il punto di riferimento, non la data in cui i lavori o le modifiche sono stati effettivamente realizzati.

Il principio è stato ribadito dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia con la sentenza 20 gennaio 2026, depositata il 2 febbraio 2026, n. 380: la regola generale dell'efficacia dall'anno successivo subisce un'eccezione quando la variazione consegue a una modifica della consistenza o della destinazione denunciata dal contribuente, perché in questo caso la nuova base imponibile opera fin dalla data del DOCFA, comprese le annualità ancora sospese o oggetto di contenzioso. La pronuncia richiama l'ordinanza della Cassazione n. 16679/2021, che aveva già affermato lo stesso criterio.

LA NOTIFICA DELLA RENDITA: CONDIZIONE DI EFFICACIA, NON DECORRENZA

Resta fermo un ulteriore passaggio, spesso confuso con la decorrenza vera e propria: l'articolo 74, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, prevede che gli atti che attribuiscono o modificano una rendita catastale producano effetti solo dalla loro notifica all'intestatario catastale. La notifica è quindi la condizione che rende la rendita concretamente utilizzabile nell'atto impositivo (l'avviso di accertamento o la richiesta di maggiore imposta) e contestabile dal contribuente.

Questo requisito non va però confuso con la decorrenza temporale degli effetti fiscali. Una volta notificata, la rendita può essere applicata alle annualità ancora accertabili secondo le regole proprie della causa da cui deriva la variazione: se è una variazione ordinaria, dall'anno successivo all'annotazione; se deriva da lavori edilizi, dalla fine dei lavori o dall'utilizzo; se deriva da un errore dell'ufficio, dalla data originaria; se deriva da un DOCFA, dalla data della denuncia. La notifica è quindi il momento in cui la rendita diventa opponibile ed efficace nei confronti del contribuente, ma non sposta la data da cui, una volta notificata, l'imposta va ricalcolata.

COME ORIENTARSI: LA CAUSA DELLA VARIAZIONE DETERMINA LA DECORRENZA

La tabella seguente riepiloga i criteri di decorrenza applicabili in base alla causa che ha originato la nuova

rendita catastale.

CAUSA DELLA VARIAZIONE	DECORRENZA AI FINI IMU	RIFERIMENTO
Revisione catastale ordinaria	Dal 1° gennaio dell'anno successivo all'annotazione	Art. 1, comma 745, legge n. 160/2019
Lavori edilizi (ristrutturazione, ampliamento)	Dalla data di ultimazione dei lavori o, se precedente, dalla data di utilizzo dell'immobile	Art. 1, comma 745, legge n. 160/2019
Demolizione, ricostruzione, area edificabile	Base imponibile sul valore dell'area fino a fine lavori o utilizzo	Art. 1, comma 746, legge n. 160/2019
Errore materiale imputabile all'ufficio	Retroattiva alla data del classamento originario	Orientamento della Cassazione
Variazione denunciata con DOCFA	Dalla data della denuncia, anche per annualità pregresse accertabili	D.M. n. 701/1994; Cassazione n. 16679/2021

Un esempio pratico aiuta a fissare la differenza tra le diverse ipotesi. Se un contribuente completa nel mese di giugno 2026 un ampliamento del proprio fabbricato che ne accresce la rendita, l'IMU calcolata sulla rendita più alta è dovuta già a partire da giugno 2026, e non dal 1° gennaio 2027: la seconda rata di dicembre dovrà tenerne conto. Se invece la stessa rendita più alta venisse annotata in catasto a seguito di una semplice revisione d'ufficio, senza lavori edilizi né DOCFA del contribuente, l'imposta più alta scatterebbe solo dal 1° gennaio 2027, mentre per tutto il 2026 resterebbe dovuta l'imposta calcolata sulla rendita precedente.

CHE COSA DEVONO VERIFICARE IMPRESE E PROFESSIONISTI

Di fronte a una nuova rendita catastale, il primo controllo da fare non è la data di annotazione in sé, ma la causa che ha generato la variazione. Occorre verificare se la nuova rendita derivi da una revisione catastale ordinaria, da lavori edilizi conclusi o da un immobile già in uso nella nuova configurazione, da una dichiarazione DOCFA presentata dal contribuente oppure dalla correzione di un errore materiale riconducibile all'ufficio. Solo da questa ricostruzione dipende se l'IMU debba essere ricalcolata dall'anno successivo, dalla data di fine lavori o di utilizzo, dalla data della denuncia DOCFA o, nei casi eccezionali di errore dell'ufficio, fin dall'originario classamento.

Per i professionisti che assistono i contribuenti in fase di dichiarazione o di accertamento, questa verifica ha conseguenze dirette sul calcolo dell'imposta dovuta e sull'eventuale richiesta di rimborso o di sgravio. Un errore nell'individuazione della decorrenza può portare a versare più imposta del dovuto oppure, all'opposto, a esporre il contribuente a un accertamento del Comune per omesso o insufficiente versamento. Vale inoltre la pena ricordare che la rendita, una volta notificata, resta utilizzabile per tutte le annualità ancora accertabili secondo le regole di decorrenza proprie della sua causa: un aspetto da tenere presente soprattutto nei contenziosi in corso, dove la decorrenza corretta può incidere sull'esito dell'intero giudizio.

**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/imu-variazione-rendita-catastale/> →

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 →

Omessa dichiarazione IVA: il Fisco liquida con fatture e corrispettivi

Con il provvedimento del 28 agosto 2026 (prot. n. 239129), l'Agenzia delle Entrate ha dato attuazione al nuovo articolo 54-bis.1 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, che la legge di bilancio 2026.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

IVA.

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 Omessa dichiarazione IVA e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ★ **Cosa cambia:** Con il provvedimento del 28 agosto 2026 (prot. n. 239129), l'Agenzia delle Entrate ha dato attuazione al nuovo articolo 54-bis.1 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, che la legge di bilancio 2026 (legge 30 dicembre 2025, n. 199, articolo 1, comma 111, lettera a) ha aggiunto al decreto IVA. In forza di questa disposizione, quando il contribuente omette la dichiarazione annuale l'amministrazione finanziaria può quantificare l'IVA dovuta anche per via automatizzata, assumendo come parametro le fatture elettroniche, i corrispettivi telematici e i dati delle liquidazioni periodiche di cui già dispone. Dall'imposta ricostruita in questo modo si sottraggono i versamenti nel frattempo eseguiti. Su quanto residua a debito maturano sanzione e interessi, abbattuti in misura rilevante se il pagamento interviene nei sessanta giorni successivi alla comunicazione. Nel mirino finiscono in prevalenza imprese e professionisti che, per una svista, per problemi di liquidità o perché l'attività si è di fatto spenta, non hanno inviato la dichiarazione IVA pur avendo seguito a emettere fatture o a registrare corrispettivi.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Omessa dichiarazione IVA: il Fisco liquida con fatture e corrispettivi, 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.

Con il provvedimento del 28 agosto 2026 (prot. n. 239129), l'Agenzia delle Entrate ha dato attuazione al nuovo articolo 54-bis.1 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, che la legge di bilancio 2026 (legge 30 dicembre 2025, n. 199, articolo 1, comma 111, lettera a) ha aggiunto al decreto IVA. In forza di questa disposizione, quando il contribuente omette la dichiarazione annuale l'amministrazione finanziaria può quantificare l'IVA dovuta anche per via automatizzata, assumendo come parametro le fatture elettroniche, i corrispettivi telematici e i dati delle liquidazioni periodiche di cui già dispone. Dall'imposta ricostruita in questo modo si sottraggono i versamenti nel frattempo eseguiti. Su quanto residua a debito maturano sanzione e interessi, abbattuti in misura rilevante se il pagamento interviene nei sessanta giorni successivi alla comunicazione. Nel mirino finiscono in prevalenza imprese e professionisti che, per una svista, per problemi di liquidità o perché l'attività si è di fatto spenta, non hanno inviato la dichiarazione IVA pur avendo seguito a emettere fatture o a registrare corrispettivi.

LE NOVITÀ DEL NUOVO ARTICOLO 54-BIS.1

Sino a ora l'omessa dichiarazione IVA sfociava quasi sempre nell'accertamento ordinario, procedura dai tempi dilatati e dal contraddittorio poco strutturato. Il nuovo articolo 54-bis.1 del DPR n. 633/1972 apre invece la strada a una liquidazione più veloce, che si appoggia sui flussi informativi che l'amministrazione riceve già in tempo reale grazie alla fattura elettronica e alla memorizzazione dei corrispettivi. Il potere di accertamento in senso proprio

non viene meno e resta pienamente utilizzabile. Accanto a esso compare uno strumento più agile, calibrato sulle ipotesi in cui i dati digitali di cui il Fisco già dispone consentono di risalire con attendibilità ragionevole all'imposta dovuta, senza bisogno di aprire una verifica vera e propria. Il provvedimento del 28 agosto 2026 stabilisce nel dettaglio le modalità operative di questa liquidazione: le fonti da cui attingere, il criterio di calcolo dell'imposta, le sanzioni e gli interessi applicabili, il modo in cui il contribuente viene avvisato.

QUALI DICHIARAZIONI IVA VALGONO COME OMESSE

Il meccanismo si attiva in due casi: quando la dichiarazione annuale IVA non viene proprio inviata e quando, pur inviata, manca degli elementi che servono a fissare il volume d'affari e a liquidare l'imposta. Una dichiarazione trasmessa nella forma ma svuotata nella sostanza, soprattutto nella sezione delle operazioni attive, viene equiparata a una dichiarazione mai presentata. Secondo le prime letture circolate dopo l'uscita del provvedimento, i quadri che pesano a questo fine sarebbero in particolare il quadro VE, dedicato alle operazioni attive, e il quadro VF, che accoglie quelle passive. Quando mancano, il Fisco resta senza i dati minimi per calcolare l'imposta e scatta l'assimilazione all'omessa dichiarazione. La differenza conta parecchio sul piano pratico per il contribuente: una dichiarazione inviata ma lacunosa dà l'impressione di un obbligo assolto, mentre ai fini di questa procedura obbligo assolto non è.

I DATI DA CUI IL FISCO PARTE PER QUANTIFICARE L'IMPOSTA

Sono quattro le fonti informative che il provvedimento pone alla base della liquidazione automatizzata. Vengono per prime le fatture elettroniche, sia emesse sia ricevute dal contribuente, circoscritte ai dati fattura già definiti dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 24 novembre 2022 (prot. n. 433608). Al secondo posto stanno i corrispettivi telematici, ossia gli incassi giornalieri inviati dai registratori telematici in uso al commercio al dettaglio e ad altre attività che trattano direttamente con il pubblico. Terza fonte sono le comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, la cosiddetta LIPE, con cui trimestralmente le partite IVA sintetizzano imposta a debito e a credito. Chiudono l'elenco i versamenti IVA eseguiti dal contribuente per il periodo d'imposta esaminato, che rilevano in quanto abbassano l'importo finale a debito.

Il contribuente, o in sua vece l'intermediario delegato, può vedere fatture elettroniche, corrispettivi telematici e LIPE nel portale Fatture e Corrispettivi dell'Agenzia delle Entrate; per i versamenti occorre invece guardare nel Cassetto fiscale. Chi teme di aver commesso un'omissione può quindi controllare da sé la propria situazione con questi due strumenti ancora prima che arrivi una comunicazione, e così portarsi avanti sulle possibili criticità.

IL CRITERIO DI CALCOLO DELL'IMPOSTA DOVUTA

Il calcolo prende le mosse dall'imposta a debito che emerge dalle fatture elettroniche emesse, dai corrispettivi telematici inviati e dalle comunicazioni delle liquidazioni periodiche depositate per il periodo sotto esame. Da tale importo si tolgono due voci: l'imposta a credito che risulta dalle fatture elettroniche ricevute e dalle medesime comunicazioni periodiche, più i versamenti IVA già effettuati per quello stesso periodo. Il provvedimento chiarisce che non entra nel conteggio l'eventuale credito emerso dalla dichiarazione dell'anno prima. Chi salta la dichiarazione, di conseguenza, rinuncia alla possibilità di opporre un credito pregresso in compensazione al debito ricostruito d'ufficio, e ciò vale anche quando quel credito era reale.

Un caso numerico rende più chiara la meccanica. Un'impresa omette la dichiarazione IVA di un anno d'imposta nel quale le fatture elettroniche emesse segnano un'imposta a debito di 40.000 euro. Dalle fatture elettroniche ricevute arriva un'imposta a credito di 25.000 euro e, durante l'anno, l'impresa ha già versato 8.000 euro con le liquidazioni periodiche. Applicando la liquidazione automatizzata, l'imposta dovuta risulterebbe di 7.000 euro (40.000 meno 25.000 meno 8.000). È su questa cifra che si conteggiano poi sanzione e interessi.

SANZIONE E INTERESSI: IMPORTO PIENO E RIDUZIONE ENTRO SESSANTA GIORNI

Sull'imposta dovuta grava la sanzione che l'articolo 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 riserva all'omessa presentazione della dichiarazione. Dopo la revisione del sistema sanzionatorio tributario (decreto legislativo n. 87/2024), che ha rimpiazzato la vecchia oscillazione tra il 120% e il 240% con un valore unico, questa sanzione è ora ancorata in misura fissa al 120% dell'imposta. Vi si sommano gli interessi, che il provvedimento colloca al 4% annuo.

Se il versamento avviene nei sessanta giorni dal ricevimento della comunicazione, oppure dalla riliquidazione condotta alla luce dei chiarimenti prodotti, il contribuente incassa un vantaggio duplice: la sanzione cala a un terzo e gli interessi arretrano al 3,5% annuo. Questo tasso, computato sino all'ultimo giorno del mese che precede quello di elaborazione della comunicazione, si attiene ai criteri dell'articolo 6, comma 1, del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 maggio 2009 in tema di riscossione dei tributi.

Tornando all'esempio di prima, sui 7.000 euro di imposta dovuta la sanzione piena ammonterebbe a 8.400 euro (120%) e scenderebbe a 2.800 euro con il pagamento entro sessanta giorni. Anche gli interessi vanno nella stessa direzione di favore: dal 4% ordinario si passa al 3,5% per chi rispetta la scadenza. Guardando alla sola sanzione, il risparmio va oltre i due terzi dell'importo, e questo fa della rapidità della reazione il fattore decisivo dell'intera procedura.

Conviene mettere a fuoco una distinzione che il provvedimento cita in modo esplicito. In linea generale, l'articolo 5, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 471/1997 lascia presentare la dichiarazione con un ritardo oltre i novanta giorni, purché entro i termini dell'accertamento. Qui la sanzione scivola al 75% (o al minimo di 250 euro quando non c'è imposta da versare), a condizione che il contribuente non abbia ancora avuto notizia formale di accessi, ispezioni, verifiche o altri controlli. Dopo l'arrivo della comunicazione di liquidazione automatizzata, però, questa via si chiude: il provvedimento dispone che il ricevimento della comunicazione sbarra l'accesso alla sanzione ridotta al 75%. Per chi scopre da solo di non aver presentato la dichiarazione, dunque, è vantaggioso muoversi prima che l'Agenzia faccia partire la procedura automatizzata, dato che il 75% resta più conveniente del 120% ridotto a un terzo.

IN CHE MODO GIUNGE LA COMUNICAZIONE E QUALI OPZIONI RESTANO

Se i controlli fanno emergere un'imposta dovuta, l'Agenzia trasmette al contribuente gli esiti della liquidazione. Il fine è duplice: dargli modo di replicare con chiarimenti su dati che giudica trascurati o soppesati male, e metterlo in condizione di versare le somme richieste. Il canale

prioritario è la posta elettronica certificata, verso l'indirizzo presente nell'indice nazionale INI-PEC o verso il domicilio digitale speciale che il contribuente abbia eventualmente indicato. Quando la consegna via PEC fallisce, l'Agenzia ripiega sulla raccomandata con avviso di ricevimento. In un caso e nell'altro, la comunicazione si intende ricevuta il giorno dell'effettiva consegna: è da quel momento che partono i sessanta giorni per rispondere o pagare beneficiando della riduzione.

Accanto alla comunicazione formale, nella sezione "L'Agenzia scrive" del Cassetto fiscale il contribuente ha a disposizione un prospetto analitico con gli estremi delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici entrati nel calcolo. È attraverso questo prospetto che si controlla voce per voce se i dati impiegati dall'amministrazione siano esatti e completi, prima di scegliere se pagare, inviare chiarimenti o contestare singole poste.

DECADENZA E FORME DI RISCOSSIONE

L'Agenzia deve completare la liquidazione automatizzata entro il 31 dicembre del settimo anno seguente a quello in cui la dichiarazione andava presentata: una finestra piuttosto larga, che le concede spazio per scovare le omissioni pure dopo diversi anni. Il pagamento passa dal modello F24, con due paletti di peso: resta fuori sia la compensazione dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, sia la rateazione dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. Chi riceve la comunicazione deve perciò procurarsi per intero la somma in un solo versamento, senza poterne spalmare il carico nel tempo né sfruttare crediti a disposizione per ridurre il debito.

Quando il contribuente non versa entro le scadenze fissate, gli importi per imposta, sanzione piena e interessi finiscono iscritti senz'altro nei ruoli a titolo definitivo: è il passaggio con cui il debito diventa esigibile per il tramite dell'agente della riscossione, di regola con una cartella di pagamento. Anche a questo stadio la compensazione rimane preclusa. L'iscrizione a ruolo, però, non ha luogo,

per l'intero o in parte, se il contribuente paga nei sessanta giorni dal ricevimento della comunicazione: una ragione ulteriore per non far spirare quel termine, perché si scansa insieme l'inasprimento della sanzione piena e l'avvio della riscossione coattiva.

IPOTESI	SANZIONE	INTERESSI
Versamento dopo i sessanta giorni o omesso pagamento (iscrizione a ruolo)	120% dell'imposta a debito	4% su base annua
Versamento nei sessanta giorni dalla comunicazione	Abbattuta a un terzo (40% dell'imposta)	3,5% su base annua

IL SUPPORTO AI CONTRIBUENTI E LE MOSSE DA FARE

Il compito di assistere i contribuenti toccati dalla procedura è rimesso dal provvedimento alla Direzione Provinciale dell'Agenzia competente per territorio; per i grandi contribuenti il punto di contatto è invece la Direzione Regionale. Ci si rivolge a questi uffici per domandare chiarimenti sui dati impiegati nella liquidazione o per segnalare errori nel prospetto analitico allegato alla comunicazione.

Per i professionisti che seguono imprese con posizioni IVA delicate, la novità impone di rivedere il metodo. Accertare che la dichiarazione sia stata inviata non è più sufficiente: va verificato pure che riporti i dati sulle operazioni attive, senza i quali scatta l'assimilazione all'omissione. Con i clienti che hanno un passato di ritardi, poi, conviene passare a intervalli regolari i dati del portale Fatture e Corrispettivi e del Cassetto fiscale, così da cogliere per tempo eventuali divari tra fatturato elettronico e imposta davvero versata. Chi individua per proprio conto una dichiarazione IVA mai presentata, finché la comunicazione dell'Agenzia non è arrivata, conserva la possibilità di regolarizzare la posizione con la sanzione ridotta al 75% prevista dall'articolo 5, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 471/1997: un vantaggio che sfuma per sempre nel momento in cui la procedura automatizzata prende il via.



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/fatture-corrispettivi-omessa-dichiarazione-iva/> →

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 →

Variazioni delle rimanenze di materie prime e merci: voce B11

Valutazione con FIFO, LIFO e media ponderata, disciplina fiscale ex art. 92 Tuir e novità OIC 13 sulle vendite con riacquisto. Le variazioni delle rimanenze di merci, materie prime e materiali di consumo, iscritte alla voce B11 del conto economico, sono un dato che da solo dice poco, ma che diventa decisivo se letto insieme alla voce B6 degli acquisti: la loro somma algebrica restituisce il reale consumo sostenuto nell'esercizio. Dietro l'apparente automatismo contabile si nasconde una disciplina di valutazione delle rimanenze articolata, che nel 2026 si arricchisce di un chiarimento dell'Organismo Italiano di Contabilità sulle operazioni di vendita con clausola di riacquisto.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

BILANCIO.

Norme chiave

art. 92 Tuir, art. 92 D.P.R. 917/1986, risoluzione n. 78/E.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Variazioni delle rimanenze di materie prime e merci e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ★ **Cosa cambia:** valutazione con FIFO, LIFO e media ponderata, disciplina fiscale ex art. 92 Tuir e novità OIC 13 sulle vendite con riacquisto.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Variazioni delle rimanenze di materie prime e merci: voce B11, 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.

Le variazioni delle rimanenze di merci, materie prime e materiali di consumo, iscritte alla voce B11 del conto economico, sono un dato che da solo dice poco, ma che diventa decisivo se letto insieme alla voce B6 degli acquisti: la loro somma algebrica restituisce il reale consumo sostenuto nell'esercizio. Dietro l'apparente automatismo contabile si nasconde una disciplina di valutazione delle rimanenze articolata, che nel 2026 si arricchisce di un chiarimento dell'Organismo Italiano di Contabilità sulle operazioni di vendita con clausola di riacquisto.

COSA MISURA LA VOCE B11

Nella voce B11 vanno iscritte le differenze fra le rimanenze iniziali e le rimanenze finali dei beni i cui costi di acquisto sono stati rilevati alla voce B6 del conto economico: materie prime, materiali sussidiari e di consumo, merci destinate alla rivendita. Il meccanismo contabile è per certi versi speculare a quello della voce A2, dedicata alla variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti, ma con un segno opposto nella logica di calcolo: mentre A2 concorre a formare il valore della produzione, B11 concorre a determinare i costi della produzione. Ai sensi dell'art. 2425 del codice civile, le variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci si espongono infatti tra i costi della produzione, mentre le variazioni di prodotti in corso di

lavorazione, semilavorati e finiti sono ricomprese nel valore della produzione.

IL MECCANISMO DEL SEGNO: QUANDO LE SCORTE CRESCONO E QUANDO CALANO

Concretamente, la voce B11 si calcola come differenza tra rimanenze iniziali e rimanenze finali. Se le rimanenze finali superano quelle iniziali, la variazione è negativa: significa che l'impresa ha acquistato più di quanto abbia effettivamente consumato nell'esercizio, con un ampliamento del magazzino che riduce, per l'appunto, il costo complessivo attribuibile all'anno. Se, al contrario, le rimanenze finali sono inferiori a quelle iniziali, la variazione è positiva: l'impresa ha attinto dalle scorte accumulate in precedenza, consumando più di quanto acquistato nell'esercizio corrente, con un effetto di incremento dei costi della produzione. È un meccanismo che, semplice nella sua logica, richiede però la massima cura nella determinazione del valore delle rimanenze, sia iniziali sia finali, perché ogni errore di valutazione si riflette direttamente sul risultato d'esercizio.

I CRITERI CIVILISTICI DI VALUTAZIONE

Sul piano contabile, i beni acquistati vanno valutati al costo di acquisto, comprensivo degli oneri accessori come trasporto, dogana e altri tributi direttamente imputabili, con l'esclusione degli oneri finanziari. I beni

oggetto di fabbricazione vanno invece valutati al costo di produzione, che comprende i costi diretti e la quota ragionevolmente imputabile dei costi indiretti sostenuti fino al momento in cui il bene può essere utilizzato. In entrambi i casi, se il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato risulta inferiore al costo, occorre assumere quest'ultimo valore, più basso, secondo quanto previsto dall'art. 2426, primo comma, punti 9 e 10, del codice civile. Per i beni fungibili, in alternativa al costo specifico, è ammesso l'impiego di metodi convenzionali quali la media ponderata, il metodo FIFO (primo entrato, primo uscito) e il metodo LIFO (ultimo entrato, primo uscito): tecniche che, secondo la giurisprudenza contabile consolidata, non rappresentano un'alternativa reale al criterio del costo, ma solo modalità approssimative per determinarlo.

LE TECNICHE PRATICHE AMMESSE PER APPROSSIMAZIONE

Accanto ai metodi appena richiamati, l'OIC 13 ammette, per ragioni di praticità operativa, tecniche quali il metodo dei costi standard, il metodo del prezzo al dettaglio e il metodo del valore costante, purché i risultati ottenuti approssimino in modo ragionevole il costo effettivo delle rimanenze. È bene ricordare che il decreto legislativo 139/2015 ha abrogato, con l'art. 6, il numero 12 dell'art. 2426 del codice civile, che consentiva l'iscrizione a valore costante di materie prime e beni fungibili costantemente rinnovati e di scarsa importanza rispetto all'attivo di bilancio: una previsione superata dal generale principio di rilevanza introdotto dalla riforma. Resta comunque ammesso, secondo l'OIC 13, il ricorso al metodo del valore costante come mera tecnica di stima quando non vi sono variazioni sensibili nell'entità, nel valore e nella composizione del magazzino, purché la scelta sia adeguatamente illustrata in nota integrativa, con indicazione dei criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio, ai sensi dell'art. 2427, primo comma, n. 1, del codice civile.

LA DISCIPLINA FISCALE: ART. 92 DEL TUIR

Sul fronte tributario, l'art. 92 del D.P.R. 917/1986 impone che le rimanenze finali siano assunte per un valore non inferiore a quello risultante dal raggruppamento dei beni in categorie omogenee per natura e per valore, attribuendo a ciascun gruppo un valore determinato secondo le regole dei commi successivi. Nel primo esercizio in cui si formano, le rimanenze sono valutate dividendo il costo complessivo dei beni prodotti e acquistati nell'anno per la relativa quantità. Negli esercizi seguenti, se la quantità delle rimanenze aumenta, l'incremento costituisce una voce distinta per esercizio di formazione; se diminuisce, la riduzione si imputa agli incrementi formati nei periodi precedenti, partendo dal più recente, secondo la logica del cosiddetto LIFO a scatti. In alternativa, la norma consente anche i metodi della media ponderata, del FIFO e del LIFO continuo. Quando il valore unitario medio così

determinato risulta superiore al valore normale medio dell'ultimo mese dell'esercizio, il valore minimo fiscalmente riconosciuto si ottiene moltiplicando l'intera quantità dei beni per il valore normale, secondo il quinto comma dell'art. 92.

COSTO SPECIFICO CONTRO VALUTAZIONE PER MASSE: DIFFERENZE FISCALI SOSTANZIALI

Una delle distinzioni più rilevanti, e più spesso trascurate, riguarda il diverso trattamento fiscale riservato alla svalutazione del magazzino a seconda del metodo di valutazione adottato. Se le rimanenze sono valutate per masse, con uno dei metodi convenzionali ammessi dall'art. 92, il minor valore derivante dal confronto con il valore normale medio di mercato assume rilevanza fiscale entro i limiti della norma stessa, senza necessità di variazioni in dichiarazione. Se invece i beni sono valutati al costo specifico, tipico dei beni individualmente identificabili, l'eventuale svalutazione civilistica resta ineducibile: l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 78/E del 2013, ha chiarito che il mancato richiamo dei beni a costo specifico nell'ambito del quinto comma dell'art. 92 riflette una scelta consapevole del legislatore, che ha riservato la possibilità di svalutazione fiscale solo ai beni valutati con criteri alternativi al costo. La conseguenza pratica è che, per i beni a costo specifico, l'eventuale minor valore civilistico va ripreso in aumento nel modello Redditi.

UN ESEMPIO CON IL METODO FIFO E LA SVALUTAZIONE DI FINE STAGIONE

Cartoleria Dordoni S.n.c. chiude l'esercizio con rimanenze iniziali di merci pari a 45.000 euro. Durante l'anno acquista nuova merce per un importo complessivo di 210.000 euro (voce B6), mentre le rimanenze finali, valutate con il metodo FIFO, ammontano a 52.000 euro. La variazione delle rimanenze, calcolata come rimanenze iniziali meno rimanenze finali, è pari a -7.000 euro (45.000 - 52.000): un valore negativo che riduce i costi della produzione, perché il magazzino si è ampliato nel corso dell'anno. Sommando algebricamente B6 e B11 si ottiene il consumo effettivo dell'esercizio: 210.000 - 7.000 = 203.000 euro, inferiore al totale degli acquisti proprio perché una parte della merce comprata è rimasta invenduta a fine anno.

Tra le rimanenze finali figurano 2.000 agende dell'anno in corso, il cui costo medio unitario è di 8 euro (16.000 euro complessivi). Con la fine della stagione, il valore normale di mercato del prodotto scende a 5 euro a pezzo, per un totale di 10.000 euro. Poiché la valutazione avviene per masse con il metodo della media ponderata, la svalutazione di 6.000 euro (16.000 - 10.000) è pienamente riconosciuta sia in sede civilistica, ai sensi dei punti 9 e 10 dell'art. 2426 del codice civile, sia in sede fiscale, entro i limiti dell'art. 92 del Tuir, senza necessità di alcuna variazione in dichiarazione. Se le stesse agende

fossero state valutate al costo specifico, la medesima svalutazione di 6.000 euro sarebbe stata indeducibile, con obbligo di variazione in aumento e conseguente iscrizione di imposte anticipate.

VOCE	IMPORTO
Rimanenze iniziali merci	45.000 euro
Acquisti dell'esercizio (voce B6)	210.000 euro
Rimanenze finali merci (metodo FIFO)	52.000 euro
Variazione rimanenze (voce B11)	-7.000 euro
Consumo effettivo dell'esercizio (B6 + B11)	203.000 euro

LE NOVITÀ OIC 13 SULLE OPERAZIONI CON CLAUSOLA DI RIACQUISTO

Gli emendamenti ai principi contabili nazionali pubblicati dall'Organismo Italiano di Contabilità l'8 dicembre 2025 intervengono anche sull'OIC 13, con l'introduzione dei nuovi paragrafi 19A e 19B dedicati alle operazioni di acquisto di beni con opzione di rivendita, un fenomeno tutt'altro che raro nella prassi commerciale, specie nei rapporti di fornitura con clausole di riacquisto o di restituzione della merce invenduta. Il chiarimento richiede di guardare alla sostanza economica dell'operazione piuttosto che alla sua forma giuridica, per stabilire in quale bilancio, quello del venditore o quello dell'acquirente, la merce debba essere effettivamente rappresentata come rimanenza. L'intervento, che rafforza l'uniformità interpretativa tra operatori, si applica ai bilanci degli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2026, con facoltà di applicazione anticipata ai bilanci relativi al 2025.

LE SCRITTURE CONTABILI DI FINE ANNO

Dal punto di vista operativo, la rilevazione della voce B11 richiede due passaggi distinti a fine esercizio: il giroconto delle esistenze iniziali, che stornano il valore delle rimanenze dell'anno precedente dall'attivo dello stato patrimoniale al conto economico, e la rilevazione delle rimanenze finali, che iscrivono in stato patrimoniale il nuovo valore di magazzino con contropartita a conto economico. Il conto "variazione rimanenze" si chiude sempre al conto economico, mentre il conto "merci" (o materie prime, o materiali di consumo) resta iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale: una distinzione che, per quanto elementare, è alla base della corretta tenuta della contabilità di magazzino.

UN PRESIDIO DA NON SOTTOVALUTARE IN SEDE DI CONTROLLO

La valutazione delle rimanenze resta uno dei terreni più frequentati dagli accertamenti fiscali, proprio per la relativa discrezionalità insita nella stima del valore normale e nella scelta del metodo di valutazione. L'uniformità di applicazione dei criteri nel tempo, richiesta sia dal codice civile sia dalla prassi fiscale, è condizione essenziale per la corretta determinazione dei risultati d'esercizio: un cambio ingiustificato di metodo da un anno all'altro, magari coincidente con un'esigenza di ottimizzazione fiscale, è tra i primi elementi che un verificatore tende a rilevare in sede di controllo delle scritture contabili.



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/variazioni-delle-rimanenze-di-materie-prime-e-merci/> →

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 →

Capitale sociale nel passivo: minimi, aumenti e riduzione per perdite

Minimi legali per Spa e Srl, aumenti a pagamento e gratuiti, riduzione per perdite e la scadenza 2026 per le perdite Covid del 2020. Il capitale sociale apre la sezione del patrimonio netto e rappresenta il valore dei conferimenti sottoscritti dai soci, anche se non ancora interamente versati. Nel 2026 la voce torna sotto i riflettori per molte piccole srl: scade infatti il termine di sospensione previsto per le perdite maturate nel 2020 durante l'emergenza sanitaria. La voce A) I. del passivo esprime il capitale sociale sottoscritto dai soci, comprensivo della parte eventualmente non ancora versata.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

BILANCIO.

Norme chiave

art. 6 D.L. 23/2020, art. 87 Tuir, D.L. 23/2020.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Capitale sociale nel passivo e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- Cosa cambia:** minimi legali per Spa e Srl, aumenti a pagamento e gratuiti, riduzione per perdite e la scadenza 2026 per le perdite Covid del 2020.
- Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Capitale sociale nel passivo: minimi, aumenti e riduzione per perdite, 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 capitale sociale apre la sezione del patrimonio netto e rappresenta il valore dei conferimenti sottoscritti dai soci, anche se non ancora interamente versati. Nel 2026 la voce torna sotto i riflettori per molte piccole srl: scade infatti il termine di sospensione previsto per le perdite maturate nel 2020 durante l'emergenza sanitaria.

COSA ACCOGLIE LA VOCE CAPITALE

La voce A) I. del passivo esprime il capitale sociale sottoscritto dai soci, comprensivo della parte eventualmente non ancora versata. Il valore dei versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della quota già richiamata dagli amministratori, trova collocazione nell'attivo, alla classe A) crediti verso soci per versamenti ancora dovuti. Nel corso della vita della società il capitale può aumentare o diminuire, e ogni variazione richiede il rispetto di formalità precise, perché tocca la garanzia patrimoniale minima su cui fanno affidamento i creditori sociali.

I MINIMI LEGALI PER SPA, SRL E SRL SEMPLIFICATA

Il Codice Civile fissa soglie diverse a seconda del tipo sociale. Per le società per azioni il capitale minimo è di 50.000 euro, secondo quanto previsto dall'art. 2327 c.c. Per le società a responsabilità limitata l'art. 2463 c.c. consente un capitale anche inferiore, purché non minore di 1 euro, mentre il modello di srl semplificata disciplinato

dall'art. 2463-bis c.c. ammette un capitale compreso tra 1 e 9.999 euro. Sotto la soglia di 10.000 euro, però, scattano regole particolari sulla riserva legale, che vanno tenute distinte dalla disciplina ordinaria.

GLI AUMENTI DI CAPITALE: A PAGAMENTO, GRATUITI, MISTI

Gli aumenti a pagamento comportano nuovi conferimenti in denaro o in natura, con emissione di nuove azioni o quote: la legge vieta di aumentare il capitale se le azioni o quote precedenti non sono state interamente liberate. Gli aumenti gratuiti si realizzano imputando a capitale riserve disponibili già iscritte in bilancio, senza alcun nuovo apporto dei soci: nelle Spa comportano l'assegnazione di nuove azioni o l'aumento del valore nominale di quelle esistenti, mentre nelle Srl aumentano semplicemente il valore delle quote già possedute. Gli aumenti misti combinano le due modalità, con emissione simultanea di quote a pagamento e quote gratuite. In tutti i casi, si tratta di operazioni che spostano valore da una voce all'altra del patrimonio netto o che ne aumentano l'ammontare complessivo, ma che irrigidiscono la parte trasferita, assoggettandola alle regole più stringenti del capitale sociale.

LA RIDUZIONE DEL CAPITALE: VOLONTARIA E PER PERDITE

La riduzione volontaria, quella per capitale esuberante, richiede l'osservanza dell'art. 2445 c.c.: la delibera può essere eseguita solo dopo novanta giorni dall'iscrizione nel Registro delle Imprese, purché nessun creditore anteriore abbia fatto opposizione. In presenza di opposizione, il tribunale può comunque autorizzare l'esecuzione previa prestazione di idonea garanzia da parte della società. La riduzione per perdite, invece, non richiede alcun rimborso ai soci: si limita a ridurre il valore nominale delle azioni o delle quote in misura corrispondente al deficit accertato, secondo l'ordine di priorità che vede erose per prime le riserve disponibili, poi quelle statutarie e solo da ultimo il capitale.

PERDITE OLTRE UN TERZO DEL CAPITALE: GLI OBBLIGHI DEGLI AMMINISTRATORI

Se la perdita supera un terzo del capitale sociale e lo riduce sotto il minimo legale, gli amministratori devono convocare senza indugio l'assemblea, che può deliberare alternativamente la riduzione del capitale con contestuale aumento almeno al minimo legale, la trasformazione della società o la liquidazione. Se, invece, la perdita superiore a un terzo non fa scendere il capitale sotto il minimo, l'assemblea può limitarsi a prenderne atto: solo se, entro l'esercizio successivo, la perdita non risulta ridotta sotto la soglia di un terzo, occorre procedere alla riduzione obbligatoria in proporzione alle perdite accertate. La disciplina è contenuta negli artt. 2446 e 2447 c.c. per le Spa e negli artt. 2482-bis e 2482-ter c.c. per le Srl.

LE PERDITE COVID DEL 2020: IL 2026 È L'ANNO DELLA RESA DEI CONTI

La normativa emergenziale introdotta con l'art. 6 del D.L. 23/2020, più volte prorogata (da ultimo con il decreto Milleproroghe, D.L. 198/2022), aveva consentito di rinviare fino al quinto esercizio successivo gli obblighi di riduzione o ricapitalizzazione derivanti dalle perdite maturate negli esercizi 2020, 2021 e 2022, sterilizzando anche la causa di scioglimento per perdita del capitale sociale prevista

dall'art. 2484, comma 1, n. 4, c.c. Per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, il termine relativo alle perdite del 2020 scade con l'assemblea che approva il bilancio 2025, da tenersi entro l'estate del 2026: da questo momento non sono più possibili ulteriori rinvii e, se la perdita del 2020 non risulta ricondotta entro la soglia di un terzo grazie a utili successivi o all'utilizzo di riserve, l'assemblea dovrà deliberare la riduzione del capitale in misura corrispondente. Restano invece ancora sospese, con termini differiti rispettivamente al 2027 e al 2028, le perdite maturate nel 2021 e nel 2022.

IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE OPERAZIONI SUL CAPITALE

Le somme percepite dai soci in caso di recesso, esclusione, riscatto o riduzione del capitale esuberante, così come in sede di liquidazione, costituiscono reddito di capitale per la parte eccedente il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate, ai sensi dell'art. 47, comma 7, del Tuir. Per i soggetti passivi Ires, secondo quanto previsto dall'art. 89, comma 2, del Tuir, gli utili distribuiti da società con personalità giuridica concorrono a formare il reddito solo per il 5% del loro ammontare, con applicazione del criterio di cassa. Resta invece esente la differenza tra le somme ricevute a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale e il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni, in base al regime di participation exemption previsto dall'art. 87 del Tuir.

UN ESEMPIO NUMERICO DI RIDUZIONE PER PERDITE

La società Aurora Srl ha capitale sociale di 50.000 euro, riserva legale di 6.000 euro e riserva straordinaria di 9.000 euro. Nell'esercizio n la perdita ammonta a 20.000 euro. L'assemblea utilizza prima la riserva straordinaria (9.000 euro), poi la riserva legale (6.000 euro): residuano 5.000 euro di perdita, che vengono coperti riducendo il capitale sociale a 45.000 euro. Poiché il nuovo capitale resta sopra il minimo legale di 10.000 euro e la riduzione non supera un terzo del capitale originario, non scattano gli obblighi di ricapitalizzazione previsti dall'art. 2482-ter c.c.



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/capitale-sociale-passivo-aumenti-riduzioni-perdite/> →

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 →

Immobilizzazioni finanziarie: controllate, collegate e la riforma Pex 2026

Art. 2359 c.c., classificazione delle partecipazioni e gli sviluppi 2026 sulla participation exemption dopo il D.L. 38/2026. Partecipazioni, crediti finanziari, titoli e strumenti derivati destinati a restare durevolmente nel patrimonio dell'impresa formano la terza classe delle immobilizzazioni, quella finanziaria. Prima di entrare nel dettaglio delle singole voci, vale la pena ripercorrere i criteri generali di classificazione, in particolare la distinzione tra società controllate, collegate e altre imprese, e soffermarsi su una vicenda normativa recente e piuttosto movimentata: la riforma della participation exemption varata a fine 2025 e, a distanza di pochi mesi, in larga parte ritirata.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

BILANCIO.

Norme chiave

art. 87 Tuir, art. 55 Tuir, L. 199/2025.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Immobilizzazioni finanziarie e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ★ **Cosa cambia:** art. 2359 c.c., classificazione delle partecipazioni e gli sviluppi 2026 sulla participation exemption dopo il D.L. 38/2026.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Immobilizzazioni finanziarie: controllate, collegate e la riforma Pex 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.

Partecipazioni, crediti finanziari, titoli e strumenti derivati destinati a restare durevolmente nel patrimonio dell'impresa formano la terza classe delle immobilizzazioni, quella finanziaria. Prima di entrare nel dettaglio delle singole voci, vale la pena ripercorrere i criteri generali di classificazione, in particolare la distinzione tra società controllate, collegate e altre imprese, e soffermarsi su una vicenda normativa recente e piuttosto movimentata: la riforma della participation exemption varata a fine 2025 e, a distanza di pochi mesi, in larga parte ritirata.

QUANDO UNA PARTECIPAZIONE È UN'IMMOBILIZZAZIONE

Sono immobilizzazioni finanziarie i titoli che gli amministratori destinano, per propria decisione, a un investimento durevole, e le partecipazioni destinate a permanere stabilmente nel patrimonio dell'impresa. Per le partecipazioni opera inoltre una presunzione di legge: quelle detenute in misura non inferiore a un quinto del capitale della partecipata (un decimo se quest'ultima ha azioni quotate in borsa) si presumono immobilizzazioni, salvo prova contraria. Si tratta di una presunzione relativa: anche partecipazioni superiori a queste soglie possono confluire nell'attivo circolante se effettivamente destinate a essere alienate entro breve termine. Secondo l'OIC 21,

ciò che rileva ai fini della classificazione non è tanto la percentuale posseduta quanto la volontà della direzione aziendale e l'effettiva capacità dell'impresa di mantenere la partecipazione in portafoglio per un periodo prolungato, convenzionalmente non inferiore a 12 mesi: la mera prospettiva di una futura vendita non è di per sé sufficiente a giustificare la collocazione nell'attivo circolante.

CONTROLLATE, COLLEGATE, CONTROLLANTI: LA MAPPA DELL'ART. 2359 C.C.

La classificazione delle partecipazioni immobilizzate segue le definizioni dell'art. 2359 c.c. Sono considerate controllate le imprese in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, o di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante, oppure che sono sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali; nel computo dei voti si considerano anche quelli spettanti a società controllate, fiduciarie o interposte persone, mentre restano esclusi i voti esercitati per conto di terzi. Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole, che si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti (un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati). Rientrano infine tra le

partecipazioni in "altre imprese" le quote possedute in misura non sufficiente a garantire controllo, influenza dominante o influenza notevole, mentre le cosiddette imprese sorelle, cioè partecipate da altra società del medesimo gruppo senza che quest'ultima ne detenga controllo o influenza notevole diretta, vanno classificate tra le partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti.

LA RIFORMA DELLA PEX NELLA LEGGE DI BILANCIO 2026

La L. 199/2025 (legge di bilancio 2026) aveva inizialmente introdotto una modifica di rilievo alla disciplina della participation exemption, intervenendo sugli artt. 87 e 58 del Tuir: l'esenzione delle plusvalenze da cessione di partecipazioni (pari al 95% per le società di capitali, 41,86% per gli imprenditori individuali e 50,28% per le società di persone commerciali) sarebbe stata subordinata al possesso di partecipazioni qualificate secondo nuovi requisiti dimensionali, allineati a quelli già previsti per l'esclusione da tassazione dei dividendi: una partecipazione al capitale di almeno il 5%, oppure, in alternativa, un valore fiscale della partecipazione non inferiore a 500.000 euro. La medesima soglia, secondo l'impostazione originaria, si sarebbe applicata anche alla verifica dell'ineducibilità delle minusvalenze correlate.

IL PASSO INDIETRO DEL D.L. 38/2026

Questa impostazione, tuttavia, ha avuto vita breve. Con il D.L. 27 marzo 2026, n. 38 (poi convertito, con modificazioni, dalla L. 22 maggio 2026, n. 88), il legislatore è tornato sui propri passi: l'art. 11 del decreto ha eliminato, con effetto retroattivo dal 1° gennaio 2026, le soglie di partecipazione minima del 5% e di valore fiscale minimo di 500.000 euro introdotte pochi mesi prima dalla legge di bilancio, ripristinando sostanzialmente il precedente regime di esenzione delle plusvalenze e di esclusione da tassazione dei dividendi, senza più il vincolo dimensionale. Chi consulta oggi un testo aggiornato ai soli primi mesi del 2026 rischia quindi di trovare ancora descritta la versione "riformata" della Pex con le nuove soglie: è una svista

comprensibile, ma che in pratica va corretta, perché a partire dal 1° gennaio 2026 (per effetto della retroattività della norma di ripristino) tali soglie non trovano più applicazione.

Restano invece confermati, e non toccati dall'intervento del 2026, i requisiti "storici" della participation exemption previsti dall'art. 87 Tuir: il possesso ininterrotto della partecipazione dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello della cessione, la classificazione della partecipazione tra le immobilizzazioni finanziarie fin dal primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso, la residenza fiscale della società partecipata in uno Stato non a regime fiscale privilegiato, e l'esercizio da parte della partecipata di un'attività commerciale ai sensi dell'art. 55 Tuir.

PERIODO	REQUISITO DIMENSIONALE PER LA PEX
Fino al 31.12.2025	Nessuna soglia dimensionale specifica, solo i requisiti dell'art. 87 Tuir
1.01.2026 - 27.03.2026 (L. 199/2025)	Partecipazione al 5% o valore fiscale minimo di 500.000 euro
Dal 28.03.2026 (D.L. 38/2026, conv. L. 88/2026)	Soglia dimensionale eliminata, retroattivamente dall'1.01.2026

COSA CONVIENE VERIFICARE IN PRATICA

Chi ha realizzato cessioni di partecipazioni nei primi mesi del 2026, prima della conversione in legge del D.L. 38/2026, dovrebbe verificare con attenzione l'eventuale disallineamento tra il trattamento applicato in via prudenziale (magari tenendo conto delle soglie dimensionali poi abrogate) e il regime effettivamente applicabile per effetto della retroattività della norma di ripristino, valutando l'opportunità di una correzione in dichiarazione dei redditi ove necessario. Più in generale, prima di qualificare una partecipazione come immobilizzazione finanziaria, conviene sempre documentare espressamente, con delibera o determinazione dell'organo amministrativo, la volontà di detenerla durevolmente, elemento che il criterio dell'OIC 21 pone al centro della classificazione e che risulta decisivo anche ai fini del regime fiscale applicabile in caso di successiva cessione.



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/immobilizzazioni-finanziarie-partecipazioni-controllate-collegate/> →

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 →

Imposte anticipate in bilancio: quando iscriverle e come calcolarle

Il.5-ter: differenze temporanee deducibili, ragionevole certezza di recupero, perdite fiscali riportabili e un esempio con l'IRES premiale. Tra le voci più tecniche dello stato patrimoniale c'è la C.II.5-ter, dedicata alle imposte anticipate. Nasce da una semplice constatazione: bilancio civilistico e dichiarazione dei redditi non sempre viaggiano allo stesso passo, e questo genera differenze che vanno gestite con attenzione. Le imposte sul reddito hanno natura di oneri sostenuti nella produzione del risultato d'esercizio. Per il principio di competenza, nel bilancio devono comparire anche le imposte che, pur riferendosi a esercizi futuri, sono esigibili sull'anno in corso.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

BILANCIO.

Norme chiave

art. 106 Tuir, risoluzione n. 57/E 17 ottobre 2025.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Imposte anticipate in bilancio e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ★ **Cosa cambia:** Il.5-ter: differenze temporanee deducibili, ragionevole certezza di recupero, perdite fiscali riportabili e un esempio con l'IRES premiale.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Imposte anticipate in bilancio: quando iscriverle e come calcolarle, 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.

Tra le voci più tecniche dello stato patrimoniale c'è la C.II.5-ter, dedicata alle imposte anticipate. Nasce da una semplice constatazione: bilancio civilistico e dichiarazione dei redditi non sempre viaggiano allo stesso passo, e questo genera differenze che vanno gestite con attenzione.

PERCHÉ NASCONO LE DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI

Le imposte sul reddito hanno natura di oneri sostenuti nella produzione del risultato d'esercizio. Per il principio di competenza, nel bilancio devono comparire anche le imposte che, pur riferendosi a esercizi futuri, sono esigibili sull'anno in corso. Si tratta delle cosiddette differenze temporanee deducibili: nascono quando l'imponibile fiscale supera il reddito civilistico prima delle imposte, ad esempio a causa di componenti negativi rinviati a esercizi successivi per limiti fiscali specifici. Un caso tipico è la svalutazione dei crediti, deducibile secondo quanto previsto dall'art. 106 del Tuir solo entro lo 0,50% annuo, con la parte eccedente rinviata agli esercizi in cui il credito si trasforma in perdita definitiva.

ALTRI ESEMPI: MANUTENZIONI, AMMORTAMENTI, SPESE DI RAPPRESENTANZA

Generano imposte anticipate anche le limitazioni previste per gli accantonamenti a fondi del passivo, per l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, secondo quanto previsto rispettivamente dagli artt. 102 e 103 del Tuir, e per le spese di manutenzione che eccedono il 5% del costo dei beni ammortizzabili. Rientrano nella stessa categoria le spese di rappresentanza a deducibilità differita e i componenti rilevati per cassa, come alcuni contributi alle associazioni di categoria. Sono situazioni diverse tra loro, ma accomunate da un unico effetto: un carico fiscale corrente superiore alle imposte di competenza indicate a conto economico.

LA RAGIONEVOLE CERTEZZA DEL RECUPERO: NON BASTA LA TEORIA

Le attività per imposte anticipate non si iscrivono automaticamente. Secondo il principio della prudenza, servono elementi concreti che dimostrino la ragionevole certezza del loro recupero futuro. La certezza si considera comprovata quando esiste una proiezione dei risultati fiscali per un periodo di tempo ragionevole, da cui risultino redditi imponibili sufficienti ad assorbire le differenze che si annulleranno, oppure quando esistono imposte differite passive di segno opposto, capaci di compensare

l'effetto. L'importo iscritto va rivisto ogni anno: se i requisiti vengono meno, l'attività per imposte anticipate va stornata; se emergono in un secondo momento, l'iscrizione diventa allora obbligatoria.

LE PERDITE FISCALI RIPORTABILI GENERANO IMPOSTE ANTICIPATE

Non solo differenze temporanee: anche il riporto a nuovo di perdite fiscali può originare un'attività per imposte anticipate. Il beneficio, tuttavia, non ha natura di credito certo verso l'Erario, ma di vantaggio futuro subordinato all'esistenza di redditi imponibili sufficienti ad assorbirlo. Anche qui vale il medesimo test di ragionevole certezza già visto per le differenze temporanee: pianificazione fiscale attendibile, oppure differenze imponibili di segno opposto destinate ad annullarsi negli stessi esercizi. Va inoltre ricordato che, in nessun caso, è ammessa l'attualizzazione delle attività per imposte anticipate.

LA NOVITÀ 2025-2026: L'IRES PREMIALE AL 20%

Nel calcolo delle imposte differite conta anche l'aliquota che si prevede sarà in vigore negli esercizi in cui le differenze si riverseranno. La legge di Bilancio 2025 ha introdotto, in via sperimentale per l'anno d'imposta 2025, una riduzione dell'aliquota Ires di quattro punti, dal 24% al 20%, per le imprese che reinvestono in azienda almeno l'80% degli utili in beni strumentali, innovazione tecnologica o nuove assunzioni. I codici tributo per l'Ires premiale sono stati istituiti dall'Agenzia delle Entrate con la

risoluzione n. 57/E del 17 ottobre 2025. Chi rientra in questa disciplina deve verificare, esercizio per esercizio, quale aliquota applicare al calcolo delle proprie imposte anticipate.

UN ESEMPIO: FONDO SVALUTAZIONE CREDITI ECCEDENTE IL LIMITE FISCALE

La Chimica Sereno Srl accantona nell'esercizio un fondo svalutazione crediti civilisticamente corretto per € 180.000, ma fiscalmente deducibile, ai sensi dell'art. 106 del Tuir, solo per € 30.000 (0,50% dei crediti in bilancio). La differenza temporanea deducibile è pari a € 150.000. Applicando l'aliquota Ires ordinaria del 24%, l'impresa iscrive un credito per imposte anticipate di € 36.000 ($150.000 \times 24\%$), perché ha ragionevole certezza di generare, negli esercizi successivi, redditi imponibili sufficienti ad assorbire la deduzione rinviata.

L'anno seguente, un cliente insolvente genera una perdita su crediti di € 40.000, interamente coperta dal fondo già stanziato. La quota di imposte anticipate da girocontare a conto economico è pari a $40.000 \times 24\% = € 9.600$, che riduce progressivamente il credito residuo iscritto in C.II.5-ter.

VOCE	IMPORTO
Svalutazione civilistica crediti	€ 180.000
Quota deducibile (0,50% Tuir)	€ 30.000
Differenza temporanea deducibile	€ 150.000
Imposte anticipate (aliquota 24%)	€ 36.000
Giroconto anno successivo (perdita coperta)	€ 9.600



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/imposte-anticipate-in-bilancio/> →

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 →

Imposte sul reddito dell'esercizio (voce 20): correnti e differite

Imposte correnti, differite e anticipate, differenze temporanee, deduzione IRAP e la novità della Cassazione sui costi da sentenze. La voce 20 chiude, in senso sostanziale, il conto economico prima della determinazione dell'utile o della perdita: accoglie l'intero carico fiscale diretto dell'impresa, comprendendo IRES, IRAP e le eventuali imposte sostitutive, distinte in imposte correnti da un lato e imposte differite e anticipate dall'altro. Una voce apparentemente meccanica, ma che in realtà richiede un lavoro di analisi tra bilancio civilistico e dichiarazione fiscale tutt'altro che banale.

SCHEMA RAPIDA

Categoria

BILANCIO.

Norme chiave

articolo 99 Tuir, D.Lgs. 446/1997, sentenza n. 24485/2025.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Imposte sul reddito dell'esercizio (voce 20) e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- Cosa cambia:** imposte correnti, differite e anticipate, differenze temporanee, deduzione IRAP e la novità della Cassazione sui costi da sentenze.
- Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Imposte sul reddito dell'esercizio (voce 20): correnti e differite, 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.

La voce 20 chiude, in senso sostanziale, il conto economico prima della determinazione dell'utile o della perdita: accoglie l'intero carico fiscale diretto dell'impresa, comprendendo IRES, IRAP e le eventuali imposte sostitutive, distinte in imposte correnti da un lato e imposte differite e anticipate dall'altro. Una voce apparentemente meccanica, ma che in realtà richiede un lavoro di analisi tra bilancio civilistico e dichiarazione fiscale tutt'altro che banale.

LA DISTINZIONE TRA IMPOSTE CORRENTI, DIFFERITE E ANTICIPATE

Le imposte correnti rappresentano il debito tributario riferibile al reddito imponibile dell'esercizio, con contropartita nella voce D12 del passivo (debiti tributari). Le imposte differite, invece, riguardano quella parte del carico fiscale che, pur maturata nell'esercizio in corso secondo competenza economica, si renderà esigibile solo in esercizi futuri: derivano da differenze temporanee imponibili e trovano contropartita nel fondo imposte differite, voce B2 del passivo. Le imposte anticipate, infine, nascono da differenze temporanee deducibili o dal riporto a nuovo di perdite fiscali, e sono iscritte tra le attività nella voce CII5-ter, ma vengono esposte nella voce 20 del conto economico con segno negativo, riducendo l'onere fiscale complessivo di competenza.

DIFFERENZE TEMPORANEE E DIFFERENZE PERMANENTI: UNA DISTINZIONE DA NON CONFONDERE

L'OIC 25 impone di distinguere le differenze temporanee, destinate ad annullarsi negli esercizi successivi generando imposte differite o anticipate, dalle differenze permanenti, che invece non si annullano mai e non producono alcun effetto sulla fiscalità differita. Le differenze temporanee imponibili (che generano imposte differite) emergono, ad esempio, da componenti negativi dedotti fiscalmente prima della loro competenza economica, o da componenti positivi tassati in esercizi successivi rispetto a quello di imputazione a conto economico. Le differenze temporanee deducibili (che generano imposte anticipate) si verificano nel caso opposto: componenti negativi deducibili solo in esercizi futuri, o componenti positivi già tassati prima della loro competenza civilistica. Le differenze permanenti, come i costi indeducibili o i proventi esenti, restano invece del tutto estranee a questo meccanismo.

TIPOLOGIA DI DIFFERENZA	EFFETTO SULLA FISCALITÀ
Temporanea imponibile in esercizi futuri	Genera imposte differite (fondo B2)
Temporanea deducibile in esercizi futuri	Genera imposte anticipate (credito CII5-ter)
Permanente (mai annullata)	Nessun effetto sulla fiscalità differita

LA RAGIONEVOLE CERTEZZA: IL PRESUPPOSTO PER ISCRIVERE LE IMPOSTE ANTICIPATE

Le attività per imposte anticipate, in ossequio al principio di prudenza, possono essere iscritte solo quando esiste la ragionevole certezza del loro futuro recupero. Tale certezza si considera comprovata quando esiste una proiezione dei risultati fiscali della società, per un periodo di tempo ragionevole, da cui risultino redditi imponibili sufficienti ad assorbire le differenze deducibili che si annulleranno, oppure quando esistono già imposte differite relative a differenze imponibili sufficienti a coprire l'effetto delle differenze deducibili. Se in un dato esercizio questi requisiti non sussistono, l'imposta anticipata non iscritta può comunque essere rilevata in un esercizio successivo, non appena la ragionevole certezza si manifesti.

LA DEDUZIONE IRAP DALLE IMPOSTE DIRETTE: DUE CANALI DISTINTI

L'articolo 99 del Tuir esclude dalla deduzione le imposte sui redditi e quelle con rivalsa, anche facoltativa, ma ammette due specifiche forme di deduzione dell'IRAP dal reddito imponibile Ires o Irpef. La prima riguarda il 100% dell'IRAP riferita alla quota imponibile del costo del personale dipendente e assimilato, al netto delle altre deduzioni già spettanti ai sensi del D.Lgs. 446/1997. La seconda consiste in una deduzione forfettaria del 10% dell'IRAP complessivamente versata, applicabile quando concorrono alla base imponibile interessi passivi e oneri assimilati non ammessi in deduzione ai fini del tributo regionale. Entrambe le deduzioni operano secondo il principio di cassa, cioè con riferimento a quanto effettivamente versato nell'anno (saldo dell'anno precedente più acconti dell'anno in corso), nei limiti dell'IRAP realmente dovuta.

UN ESEMPIO DI CALCOLO DELLE IMPOSTE ANTICIPATE SU UN ACCANTONAMENTO

Si immagini una società che, nell'esercizio, effettua un accantonamento al fondo svalutazione crediti per 180.000 euro, fiscalmente non ancora deducibile (perché eccedente il plafond ordinario e non riconducibile a perdite certe e precise), rilevante solo ai fini Ires e non ai fini Irap in quanto le perdite su crediti non concorrono alla base imponibile regionale. L'imposta anticipata da iscriverne sarà pari al 24% di 180.000 euro, cioè 43.200 euro, da girocontare negli esercizi successivi man mano che l'accantonamento diventerà fiscalmente deducibile, ad esempio al momento della definitiva perdita del credito.

LA NOVITÀ DELLA CASSAZIONE SULL'IMPUTAZIONE DI COSTI E PROVENTI DA SENTENZE

Un tema di stretta attualità riguarda l'imputazione temporale di componenti di reddito derivanti da provvedimenti giudiziari: con la sentenza n. 24485/2025, la Corte di Cassazione ha chiarito che, quando elementi attivi o passivi emergono da un provvedimento relativo a un giudizio di cui è parte il contribuente, questi non vanno contabilizzati finché il provvedimento resta impugnabile o impugnato, ma solo quando divengono definitivi. Si tratta di un principio di derivazione semplice, non rafforzata, che riverbera i propri effetti anche sul piano fiscale: oneri anche rilevanti, derivanti da sentenze non definitive, restano quindi irrilevanti sia contabilmente sia fiscalmente fino alla conclusione del contenzioso. Sul piano civilistico, gli amministratori che rilevano un provento da una sentenza suscettibile di essere riformata in un grado successivo dovrebbero valutare con prudenza la distribuibilità dell'utile che ne deriva, tema su cui il collegio sindacale, ove presente, è chiamato a esprimere le proprie osservazioni ai sensi dell'articolo 2429 del Codice Civile.

COSA DEVE FIGURARE NELLA NOTA INTEGRATIVA

L'articolo 2427, numero 14, del Codice Civile richiede un apposito prospetto in nota integrativa che descriva le differenze temporanee alla base delle imposte differite e anticipate, indicando l'aliquota applicata, le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico o a patrimonio netto, e le voci escluse dal computo con le relative motivazioni. Va inoltre indicato l'ammontare delle imposte anticipate riferite a perdite fiscali, con le ragioni della loro iscrizione o, se non iscritte, della mancata iscrizione: un'informativa che, sebbene non obbligatoria per il bilancio in forma abbreviata, resta comunque un elemento di trasparenza molto apprezzato da chi legge il bilancio.

PERCHÉ LA GESTIONE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA RICHIEDE UN MONITORAGGIO COSTANTE

Il calcolo delle imposte anticipate e differite non è un adempimento da fine esercizio isolato: richiede di tracciare, anno dopo anno, i tempi di riversamento di ciascuna differenza temporanea e di aggiornare le aliquote fiscali applicate ogni volta che la normativa cambia. Una gestione approssimativa di questa voce, oltre a produrre errori nella determinazione dell'utile distribuibile, può generare disallineamenti difficili da ricostruire negli esercizi successivi, soprattutto quando le differenze temporanee si accumulano su più annualità e riguardano voci eterogenee del bilancio.

**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/imposte-reddito-esercizio-voce-20/> →

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 →

Accantonamenti per rischi: la voce B12 e il nodo fiscale

Fondo rischi cause legali e garanzie prestate, indeducibilità fiscale ex art. 107 Tuir, novità OIC 31 sull'attualizzazione dei fondi oneri dal 2026. Una causa legale ancora aperta, una fideiussione prestata a favore di terzi che rischia di essere escussa: sono situazioni che il codice civile impone di rappresentare in bilancio già prima che l'esborso diventi certo, attraverso la voce B12 del conto economico. Una prudenza contabile che, però, quasi mai trova corrispondenza sul piano fiscale, dove l'elenco degli accantonamenti deducibili resta tassativo e decisamente più stringente.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

BILANCIO.

Norme chiave

art. 107 D.P.R. 917/1986, art. 107 Tuir, D.P.R. 917/1986.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Accantonamenti per rischi e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ★ **Cosa cambia:** fondo rischi cause legali e garanzie prestate, indeducibilità fiscale ex art. 107 Tuir, novità OIC 31 sull'attualizzazione dei fondi oneri dal 2026.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Accantonamenti per rischi: la voce B12 e il nodo fiscale, 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.

Una causa legale ancora aperta, una fideiussione prestata a favore di terzi che rischia di essere escussa: sono situazioni che il codice civile impone di rappresentare in bilancio già prima che l'esborso diventi certo, attraverso la voce B12 del conto economico. Una prudenza contabile che, però, quasi mai trova corrispondenza sul piano fiscale, dove l'elenco degli accantonamenti deducibili resta tassativo e decisamente più stringente.

LA DEFINIZIONE CIVILISTICA DI ACCANTONAMENTO PER RISCHI

Ai sensi dell'art. 2424-bis, comma 3, del codice civile, gli accantonamenti per rischi e oneri sono destinati esclusivamente a coprire perdite o debiti aventi natura determinata, di esistenza certa (nel caso degli oneri) o probabile (nel caso dei rischi), dei quali alla chiusura dell'esercizio risultano indeterminati o l'ammontare o la data di manifestazione. È una definizione che traccia un confine preciso rispetto ad altre poste del passivo: un fondo rischi non nasce per coprire perdite generiche o rischi d'impresa nel loro complesso, ma situazioni specifiche e individuabili, sulle quali sia possibile formulare una stima ragionevole, ancorché non definitiva.

DOVE SI COLLOCA B12 NELLA CLASSIFICAZIONE DEL CONTO ECONOMICO

Secondo l'OIC 12, gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri vanno iscritti, in base al criterio della classificazione per natura, nelle voci più specifiche del conto economico, ripartite tra le classi B, C e D. Solo quando non è possibile individuare una correlazione puntuale tra la natura dell'accantonamento e una voce specifica, l'importo confluisce nella voce B12 "accantonamenti per rischi" o nella voce B13 "altri accantonamenti". Restano fuori da questa classificazione gli accantonamenti ai fondi per imposte relativi a contenziosi, che vanno imputati rispettivamente alla voce B14 se riguardano imposte indirette o alla voce 20 se riguardano imposte dirette, e gli accantonamenti ai fondi rischi di natura finanziaria, come quelli relativi a contratti su strumenti finanziari derivati, da classificare alle voci C17 o C17-bis. Tra gli esempi tipici di accantonamenti riconducibili alla voce B12 figurano il fondo rischi per cause in corso, il fondo rischi per garanzie prestate a terzi (tipicamente fideiussioni) e il fondo rischi per crediti ceduti.

IL FONDO RISCHI PER CAUSE LEGALI IN CORSO

Quando un'impresa viene citata in giudizio, esiste per definizione il rischio di dover sostenere oneri futuri qualora l'esito della controversia si riveli sfavorevole. Poiché i tempi di definizione delle cause civili sono generalmente

lunghe e si protraggono ben oltre l'esercizio in cui la controversia ha avuto origine, occorre valutare, esercizio per esercizio, l'opportunità di uno stanziamento a fronte del rischio di soccombenza. L'accantonamento può essere effettuato solo quando l'evento è certo o probabile, non quando è meramente possibile: una distinzione, questa tra probabile e possibile, che l'OIC 31 (principio dedicato ai fondi per rischi e oneri) mutua dalla prassi contabile internazionale e che richiede un aggiornamento della valutazione a ogni chiusura di bilancio, in base all'evoluzione della procedura processuale.

IL FONDO RISCHI PER GARANZIE PRESTATE A TERZI

Analoga logica vale per le garanzie prestate a terzi, come le fideiussioni concesse a favore di società del gruppo o di partner commerciali. Se il rischio di escussione della garanzia diventa probabile, ad esempio a seguito del peggioramento della situazione patrimoniale del debitore garantito, l'impresa deve rilevare uno specifico accantonamento, proporzionato alla stima dell'importo che si ritiene ragionevolmente dovrà essere corrisposto. Anche in questo caso, come per il fondo rischi da cause legali, l'accantonamento presuppone un giudizio di probabilità, non di mera eventualità: un rischio remoto o meramente ipotetico non giustifica alcuno stanziamento, ma va eventualmente segnalato in nota integrativa tra gli impegni e le garanzie prestate.

L'INDEDUCIBILITÀ FISCALE: L'ELENCO TASSATIVO DELL'ART. 107

Sul fronte tributario, la regola generale è la totale indeducibilità degli accantonamenti che non trovano un fondamento specifico nella normativa. Ai sensi dell'art. 107 del D.P.R. 917/1986, non sono infatti ammesse deduzioni fiscali per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalla norma: gli accantonamenti per lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e degli aeromobili, quelli per la sostituzione e il ripristino dei beni gratuitamente devolvibili al termine di una concessione, e quelli relativi a operazioni e concorsi a premio. Il fondo rischi per cause in corso e il fondo rischi per garanzie prestate a terzi non rientrano in questo elenco tassativo: la loro costituzione, per quanto correttamente imposta dai principi contabili, comporta quindi in tutti i casi una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi, con conseguente tassazione anticipata rispetto al momento in cui l'onere diventerà effettivamente certo.

UN ESEMPIO DI ACCANTONAMENTO PER CONTENZIOSO CON UN FORNITORE

Falegnameria Conti S.r.l. viene convenuta in giudizio da un cliente che lamenta vizi nella fornitura di un lotto di infissi, con una richiesta danni di 60.000 euro. I legali della

società, sentito anche un consulente tecnico, stimano probabile la soccombenza per un importo di 35.000 euro, ritenendo invece remota la possibilità di una condanna per l'intero importo richiesto. L'accantonamento al fondo rischi per cause in corso, pari a 35.000 euro, viene imputato alla voce B12 del conto economico, con contropartita nel passivo dello stato patrimoniale. Non essendo l'accantonamento ricompreso nell'elenco tassativo dell'art. 107 del Tuir, la società opera una variazione in aumento di pari importo nel modello Redditi. Poiché l'onere è probabile ma non ancora certo, e la sua deducibilità fiscale è solo rinviata, non esclusa, si generano imposte anticipate per 8.400 euro (35.000 x 24%), che si riverseranno nell'esercizio in cui la sentenza, o un'eventuale transazione, renderà certo l'esborso e la relativa deduzione fiscale.

UN ESEMPIO DI ACCANTONAMENTO PER FIDEIUSSIONE

Sempre a titolo esemplificativo, si ipotizzi che Falegnameria Conti abbia prestato una fideiussione a favore di una società collegata, a garanzia di un mutuo bancario di 200.000 euro. Nel corso dell'esercizio la situazione patrimoniale della collegata peggiora sensibilmente, al punto che gli amministratori ritengono probabile un'escussione parziale della garanzia per 50.000 euro. Anche in questo caso l'accantonamento al fondo rischi per garanzie prestate, pari a 50.000 euro, segue lo stesso trattamento fiscale: variazione in aumento in dichiarazione e iscrizione di imposte anticipate per 12.000 euro (50.000 x 24%), da riassorbire quando l'escussione, se effettivamente si verifica, diventerà definitiva.

ESEMPIO	IMPORTO ACCANTONATO	IMPOSTE ANTICIPATE (24%)
Fondo rischi cause in corso (Falegnameria Conti)	35.000 euro	8.400 euro
Fondo rischi garanzie prestate (fideiussione collegata)	50.000 euro	12.000 euro

LE NOVITÀ OIC 31 SULL'ATTUALIZZAZIONE DEI FONDI

Gli emendamenti ai principi contabili nazionali pubblicati dall'Organismo Italiano di Contabilità l'8 dicembre 2025 hanno interessato anche l'OIC 31, dedicato ai fondi per rischi e oneri. La novità più rilevante riguarda le modalità di esposizione in conto economico degli effetti derivanti dall'attualizzazione dei fondi, in particolare quelli relativi a oneri futuri di smantellamento e ripristino di beni. Il principio aggiornato distingue con chiarezza gli effetti dovuti al semplice trascorrere del tempo (il cosiddetto unwinding, cioè l'incremento del fondo per l'avvicinarsi della scadenza) da quelli derivanti dalla revisione del tasso di attualizzazione utilizzato per la stima. Entrambe le componenti, quando rilevanti, devono ora essere evidenziate separatamente in una nuova voce della classe

C del conto economico, dedicata espressamente agli effetti dell'attualizzazione dei fondi oneri, con l'obiettivo dichiarato di migliorare la leggibilità del bilancio e l'analisi della gestione finanziaria. Le nuove disposizioni si applicano ai bilanci degli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2026, con facoltà di applicazione anticipata ai bilanci relativi al 2025.

LA DIFFERENZA TRA FONDI RISCHI E FONDI ONERI, SPESSO CONFUSA IN PRATICA

Nella prassi contabile capita non di rado che i fondi rischi e i fondi oneri vengano trattati come sinonimi, ma la distinzione ha conseguenze operative precise. I fondi oneri, come quello per lavori ciclici di manutenzione su beni gratuitamente devolvibili, riguardano passività di esistenza certa, la cui unica incertezza riguarda l'ammontare o il momento esatto della manifestazione: alcuni di questi, come si è visto, godono di un riconoscimento fiscale espresso ai sensi dell'art. 107 del Tuir. I fondi rischi, come quelli per cause in corso o per garanzie prestate, riguardano invece passività la cui stessa

esistenza è probabile, non certa: una circostanza che, salvo le eccezioni tassative già richiamate, li colloca sistematicamente fuori dal perimetro della deducibilità fiscale immediata.

UN PRESIDIO DI TRASPARENZA, NON UN MARGINE DI MANOVRA SUL REDDITO

Proprio perché gli accantonamenti per rischi restano quasi sempre indeducibili, capita che alcune imprese ne sottovalutino l'importanza, quasi fossero un mero adempimento contabile privo di riflessi pratici. È un errore di prospettiva: un fondo rischi correttamente stanziato, e periodicamente aggiornato in base all'evoluzione delle circostanze, rappresenta uno degli indicatori più significativi della solidità del bilancio agli occhi di banche, fornitori e revisori. Un contenziioso rilevante non accantonato, o accantonato in misura palesemente insufficiente, è tra le prime anomalie che un organo di controllo o un revisore tende a rilevare in sede di verifica del bilancio.



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).

<https://www.studiopizzano.it/accantonamenti-per-rischi-b12-2026/> →

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 →

Holding quote donate: esenzione salva se resta il controllo per cinque anni

L'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni pensata per il passaggio generazionale spetta anche a chi si vede donare le quote dell'azienda familiare, a patto però di tenere il controllo della società per un quinquennio. In concreto ci si chiede su cosa cada davvero questo vincolo: sulle quote materialmente ricevute oppure sulla posizione di comando che esse assicurano. L'Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello n. 152 del 31 luglio 2026, ha optato per la seconda lettura. Chi ha ricevuto la donazione può quindi apportare le partecipazioni a una propria holding e vendere a terzi una frazione di minoranza senza che l'agevolazione salti, a condizione che il controllo di diritto, pure indiretto, gli rimanga fino al compimento dei cinque anni.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

HOLDING.

Norme chiave

articolo 177 TUIR.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Holding quote donate e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ★ **Cosa cambia:** L'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni pensata per il passaggio generazionale spetta anche a chi si vede donare le quote dell'azienda familiare, a patto però di tenere il controllo della società per un quinquennio.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Holding quote donate: esenzione salva se resta il controllo per cinque anni, 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.

L'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni pensata per il passaggio generazionale spetta anche a chi si vede donare le quote dell'azienda familiare, a patto però di tenere il controllo della società per un quinquennio. In concreto ci si chiede su cosa cada davvero questo vincolo: sulle quote materialmente ricevute oppure sulla posizione di comando che esse assicurano. L'Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello n. 152 del 31 luglio 2026, ha optato per la seconda lettura. Chi ha ricevuto la donazione può quindi apportare le partecipazioni a una propria holding e vendere a terzi una frazione di minoranza senza che l'agevolazione salti, a condizione che il controllo di diritto, pure indiretto, gli rimanga fino al compimento dei cinque anni. C'è tuttavia un ulteriore fronte da tenere d'occhio: cedere le quote prima che siano trascorsi cinque anni dalla donazione ha effetti sulle imposte dirette, dato che la plusvalenza va commisurata al costo fiscale che proveniva dal donante. Nelle righe che seguono si vede a chi si rivolge la disciplina, quali requisiti operano e come i due piani si intrecciano, con un conteggio d'esempio.

CIÒ CHE NON DEVE CAMBIARE NELL'ARCO DEL QUINQUENNIO

Il beneficio nasce dall'articolo 3, comma 4-ter, del Testo unico sulle successioni e donazioni, il D.Lgs. 346 del 1990. Grazie a quella previsione non scontano imposta i

trasferimenti di aziende, di rami d'azienda e di partecipazioni verso il coniuge e i discendenti, se realizzati per successione, per donazione o mediante altro atto a titolo gratuito. Quando in gioco ci sono partecipazioni in società di capitali, la riforma del D.Lgs. 139 del 2024, operativa dal 1° gennaio 2025, subordina l'esenzione a un requisito puntuale: il trasferimento deve portare il beneficiario ad acquisire o rafforzare il controllo di diritto della società, controllo che va poi tenuto per un minimo di cinque anni con impegno dichiarato nell'atto.

Quel che la norma non chiariva era se il vincolo si appuntasse su ciascuna quota ricevuta, obbligando il donatario a lasciarle intatte per cinque anni, oppure soltanto sulla posizione di controllo che quelle quote gli avevano consentito di ottenere. Nella risposta n. 152 del 2026 prevale la seconda chiave di lettura: il quinquennio non blocca l'investimento, tutela il comando.

A CHI SI APPLICA E IN COSA CONSISTE IL BENEFICIO

A rientrare nel regime è il trasferimento dell'impresa al coniuge o ai figli. Ne discende l'azzeramento dell'imposta di donazione, che con le aliquote ordinarie graverebbe sul coniuge e sui discendenti nella misura del 4% sulla parte di valore oltre la franchigia, ossia la soglia esente, fissata in un milione di euro per ogni beneficiario. Nel perimetro

dell'agevolazione ci sono aziende, rami d'azienda, quote di società di persone e partecipazioni in società di capitali. Il requisito del controllo la legge lo pretende in modo esplicito solo per queste ultime; per le società di persone il vantaggio prescinde da quella condizione.

Nella dichiarazione di donazione occorre dichiarare l'impegno a portare avanti l'attività o a non perdere il controllo per cinque anni. Se poi quell'impegno viene meno, l'esenzione cade e l'Agenzia riscuote l'imposta ordinaria, insieme a interessi e sanzione.

IL CONTROLLO DI DIRITTO, ANCHE INDIRETTO

Il riferimento è l'articolo 2359, primo comma, numero 1, del Codice civile: ha il controllo di diritto chi dispone della maggioranza dei voti spendibili nell'assemblea ordinaria. Al secondo comma la stessa disposizione introduce un tassello cruciale per il ricambio generazionale: nel conteggio entrano anche i voti che competono tramite società controllate. Se ne ricava che una holding può fare da veicolo del controllo senza che l'agevolazione venga intaccata.

Che l'esenzione resti ferma anche nelle operazioni straordinarie, tra cui conferimenti, fusioni e scissioni, quando il controllo prosegue pur in via indiretta, la prassi lo aveva già riconosciuto. L'accertamento, tuttavia, va condotto nella sostanza. Pesano lo statuto, le categorie di azioni o quote con voto differenziato, i diritti particolari attribuiti ai soci, il pegno e l'usufrutto sulle partecipazioni, gli accordi che spostano l'esercizio del voto. Nel 2026 la Corte di cassazione ha escluso l'agevolazione in una vicenda in cui il diritto di voto, per via di una riserva di usufrutto a beneficio del donante, non era realmente passato al donatario: non conta la veste formale della titolarità, serve che il potere di comando sia effettivamente transitato.

IL CASO ESAMINATO DALL'INTERPELLO

Il contribuente possiede il 100% di una società, in parte pervenutogli attraverso donazioni che all'epoca fruiro dell'agevolazione. Ha in programma due mosse. Con la prima intende conferire il 70% delle partecipazioni a una holding a lui riconducibile, adottando il realizzo controllato dell'articolo 177 del TUIR: uno schema che permette di far confluire le quote in una società senza che affiori subito una plusvalenza da tassare, purché i valori contabili non si discostino da quelli fiscali. Con la seconda vuole vendere a terzi una partecipazione tra il 20% e il 30%. Il quesito rivolto all'Agenzia è se tali passaggi, toccando la compagine proprietaria prima dei cinque anni, provochino la perdita dell'esenzione dall'imposta di donazione.

LA RISPOSTA: CONTA LA STABILITÀ DEL CONTROLLO, NON L'IMMOBILITÀ DELL'INVESTIMENTO

Una decadenza automatica, per l'Agenzia, non c'è. Il presupposto è che, sino allo scadere del quinquennio, il beneficiario conservi il controllo della holding e, per suo tramite, quello della società di partenza. Venduta la quota di minoranza, il donatario non ha più partecipazioni dirette nella società operativa, ma seguita a controllarla indirettamente per il tramite della holding, che ne tiene il 70%. Così impostata la struttura, la catena dei voti non si spezza e l'esenzione regge.

La regola di fondo che ne deriva è che conferimenti, vendite parziali e rimaneggiamenti dell'assetto societario convivono con il regime di favore finché lasciano intatta la posizione di comando. Al donatario non si chiede di trattenere fisicamente ogni partecipazione avuta: gli si chiede di trattenere il controllo.

IL SECONDO PIANO: LA PLUSVALENZA SULLE IMPOSTE DIRETTE

Aver salvato l'esenzione dall'imposta di donazione non significa che la vendita a valle sia priva di conseguenze fiscali. Nel campo delle imposte dirette agiscono due norme che convergono nello stesso esito: la donazione non offre l'occasione per rideterminare il valore delle quote prima della cessione.

La prima è l'articolo 68, comma 6, del TUIR: sulle partecipazioni giunte per donazione, il costo fiscale da mettere a raffronto con il prezzo di vendita è quello che le quote avevano presso il donante, maggiorato dell'imposta di donazione eventualmente versata. La seconda è l'articolo 16, comma 1, della legge 383 del 2001: se i titoli ricevuti gratuitamente sono venduti prima di cinque anni, il beneficiario sconta la tassazione sulla plusvalenza come se la donazione non ci fosse stata. Da dove arrivano le quote e come si sono stratificate, cioè quali provengono da donazione, quali da sottoscrizione e a quale costo, restano perciò dati decisivi per determinare l'esito della cessione, benché non pesino sulla decadenza dal beneficio.

Di per sé il conferimento nella holding, se fatto ai valori fiscali a norma dell'articolo 177, comma 2-bis, del TUIR, non genera una plusvalenza tassabile: è la vendita a terzi l'operazione da simulare con anticipo.

CASO PRATICO & SIMULAZIONE NUMERICA

Il padre dona al figlio, con donazione esente, il 100% di una Srl. Presso il padre quelle quote avevano un costo fiscale di € 400.000. Prima che scadano i cinque anni il figlio conferisce il 70% della Srl in una holding interamente sua e cede a un investitore il rimanente 30% per € 900.000.

Quanto all'imposta di donazione, l'esenzione tiene, perché il figlio seguita a controllare la società operativa tramite la holding, titolare del 70%, e terrà il controllo della holding fino allo scadere dei cinque anni. Quanto alle imposte dirette, vendere il 30% produce una plusvalenza uguale allo scarto tra il prezzo incassato, € 900.000, e il costo fiscale di quella quota. Siccome la cessione cade entro cinque anni dalla donazione, il costo da assumere è quello del donante: il 30% di € 400.000, vale a dire € 120.000. Ne esce una plusvalenza di € 780.000, su cui grava l'imposta sostitutiva del 26%, cioè € 202.800. Spostare la vendita oltre il quinquennio lascia inalterato il costo fiscale, che rimane quello del padre; la convenienza è legata agli altri redditi e all'assetto d'insieme, e va soppesata volta per volta.

CHE COSA DEVE FARE IL PROFESSIONISTA

La pianificazione corre lungo due binari affiancati. Sul primo si sorveglia la catena dei voti: a monte e a valle di ogni operazione va chiarito chi ha la maggioranza dei voti nell'assemblea ordinaria, considerando holding, pegni, usufrutti, categorie di quote e patti parasociali, e per l'intero quinquennio va tenuta la documentazione che attesta la continuità del controllo. Sul secondo, prima di ciascuna dismissione, si simula la plusvalenza: si ricostruisce il costo fiscale proveniente dal donante per ogni strato di partecipazione e si quantifica l'imposta sostitutiva del 26%.

Sotto il profilo formale, l'impegno di durata quinquennale trova posto nell'atto di donazione. Nell'atto di cessione, ed eventualmente nella perizia di stima, il prezzo deve agganciarsi in modo credibile alle quote realmente vendute. Perdere l'esenzione comporta il recupero dell'imposta di donazione con interessi e sanzioni: nel ricambio generazionale la struttura si può ridisegnare, ciò che non deve restare opaco è chi mantiene il comando e quale costo fiscale si porta dietro l'uscita.

**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).
<https://www.studiopizzano.it/holding-quote-donate-esenzione-imposta-donazione-controllo-quinquennio/> →

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 →

Acconti su dividendi: regole fiscali e civilistiche

Distribuire un acconto sui dividendi prima dell'approvazione del bilancio non è una semplice questione di tempistica, ma un'operazione ammessa solo a condizioni rigorose e riservata per legge a un numero ristretto di società. Sul piano fiscale non cambia nulla per la società erogante, che non subisce tassazione, mentre il socio viene tassato al momento dell'incasso secondo le regole ordinarie previste per i dividendi, con percentuali che variano a seconda che si tratti di persona fisica, imprenditore individuale, società di persone, società di capitali o soggetto non residente.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

SOCIETÀ DI CAPITALI.

Norme chiave

art. 59 TUIR, art. 89 TUIR, D.P.R. 600/73.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Acconti su dividendi e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ✦ **Cosa cambia:** Distribuire un acconto sui dividendi prima dell'approvazione del bilancio non è una semplice questione di tempistica, ma un'operazione ammessa solo a condizioni rigorose e riservata per legge a un numero ristretto di società.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Acconti su dividendi: regole fiscali e civilistiche, 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.

Distribuire un acconto sui dividendi prima dell'approvazione del bilancio non è una semplice questione di tempistica, ma un'operazione ammessa solo a condizioni rigorose e riservata per legge a un numero ristretto di società. Sul piano fiscale non cambia nulla per la società erogante, che non subisce tassazione, mentre il socio viene tassato al momento dell'incasso secondo le regole ordinarie previste per i dividendi, con percentuali che variano a seconda che si tratti di persona fisica, imprenditore individuale, società di persone, società di capitali o soggetto non residente. Sul fronte civilistico, invece, la distinzione tra spa e srl è netta: solo le prime, e solo se soggette a revisione legale secondo il regime degli enti di interesse pubblico, possono distribuire acconti sui dividendi nel rispetto delle condizioni dell'art. 2433-bis c.c.; per le srl l'operazione non è mai ammessa, come confermato da una recente ordinanza del Tribunale di Cagliari che ha qualificato i pagamenti indebiti come da restituire integralmente. Il quadro si completa con un capitolo normativo movimentato: la legge di bilancio 2026 aveva introdotto soglie più restrittive per l'esclusione parziale dei dividendi, poi abrogate con effetto retroattivo dal decreto fiscale, ripristinando il regime previgente.

IL REGIME FISCALE DEGLI ACCONTI SUI DIVIDENDI

Sul piano tributario, la distribuzione di acconti su dividendi non comporta alcuna tassazione in capo alla società che li eroga: il soggetto percipiente viene tassato al momento

dell'incasso, secondo la disciplina ordinaria prevista per i dividendi. Il trattamento fiscale, però, cambia sensibilmente a seconda di chi riceve il dividendo e, per le persone fisiche non imprenditori, della data di formazione degli utili.

Per le persone fisiche non imprenditori, sui dividendi percepiti dal 1° gennaio 2018 si applica la ritenuta a titolo di imposta del 26%, già prevista per le partecipazioni non qualificate (art. 47, comma 1, del TUIR, art. 27, comma 1, del D.P.R. 600/73). Restano però ferme, per le distribuzioni deliberate fino al 31 dicembre 2022 e formate con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, le vecchie percentuali di imponibilità (40%, 49,72% o 58,14% a seconda del periodo di formazione degli utili). Per imprenditori individuali e società di persone, l'imponibilità è limitata secondo le stesse percentuali, ai sensi dell'art. 59 del TUIR; per le società di capitali, l'imponibilità è limitata al 5% del dividendo (art. 89 del TUIR), salvo il caso di partecipazioni detenute per la negoziazione dai soggetti IAS/IFRS adopter, per le quali il dividendo è imponibile per l'intero importo.

**LA TABELLA DEI REGIMI FISCALI PER
TIPOLOGIA DI PERCIPIENTE**

PERCIPIENTE	REGIME FISCALE
Persona fisica non imprenditore	Ritenuta a titolo d'imposta 26% (o percentuali transitorie per utili pre-2018)
Imprenditori individuali e società di persone	Imponibilità limitata (40%, 49,72% o 58,14% secondo periodo di formazione degli utili)
Società di capitali	Imponibilità limitata al 5% del dividendo
Enti non commerciali	Imponibilità 100% per utili formati dopo il 2016
Soggetti non residenti	Ritenuta 26% (1,20% se UE, esente se madre-figlia)

**LA RIFORMA DELLA LEGGE DI BILANCIO 2026
E LA SUA ABROGAZIONE**

Merita un cenno una vicenda normativa recente e piuttosto movimentata. La legge di bilancio 2026 (L. 30 dicembre 2025 n. 199, art. 1, commi 51 e seguenti) aveva riformulato gli artt. 59 e 89 del TUIR per escludere l'esclusione parziale dei dividendi (95% per le società di capitali, le percentuali ridotte per imprese individuali e società di persone) nel caso di partecipazioni inferiori al 5% del capitale e con valore fiscale inferiore a 500.000 euro, con applicazione ai dividendi deliberati dal 1° gennaio 2026. Questa disposizione, però, è stata abrogata con effetto retroattivo dall'art. 11 del D.L. 27 marzo 2026 n. 38, che ha di fatto ripristinato il regime previgente senza soluzione di continuità, con efficacia già dal 1° gennaio 2026. Il decreto è stato successivamente convertito, con modificazioni, dalla L. 22 maggio 2026 n. 88, che ne ha confermato in via definitiva la portata abrogativa.

**IL DIVIETO PER LE SOCIETÀ A
RESPONSABILITÀ LIMITATA**

Sul piano civilistico, la questione più delicata riguarda proprio l'ammissibilità dell'istituto per le società a responsabilità limitata. L'art. 2478-bis, comma 4, c.c. stabilisce che "possono essere distribuiti esclusivamente gli utili realmente conseguiti e risultanti da bilancio regolarmente approvato": una regola che, per le srl, non conosce eccezioni analoghe a quella prevista per le spa dall'art. 2433-bis c.c.

Quest'ultima norma, infatti, consente la distribuzione di acconti sui dividendi solo alle società il cui bilancio sia assoggettato per legge a revisione legale dei conti secondo il regime previsto per gli enti di interesse pubblico. L'art. 2478-bis c.c., relativo alle srl, non contiene alcun richiamo all'art. 2433-bis c.c., e la natura eccezionale e derogatoria di quest'ultima disposizione ne esclude l'applicazione analogica. In sostanza, per le srl la distribuzione di acconti sui dividendi non è ammessa, indipendentemente dal fatto che la società sia o meno soggetta a revisione legale su base volontaria.

**L'AMBITO SOGGETTIVO DELL'ART. 2433-BIS
C.C.**

L'ambito soggettivo dell'art. 2433-bis c.c. è quindi circoscritto alle spa il cui bilancio sia assoggettato al regime di revisione legale previsto per gli enti di interesse pubblico secondo il Capo V del D.Lgs. 39/2010. Sono enti di interesse pubblico le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea, le banche, le imprese di assicurazione e di riassicurazione secondo le definizioni del codice delle assicurazioni private. Al di fuori di questo perimetro, la distribuzione di acconti sui dividendi non è consentita, e la limitazione vale anche per le società che assoggettano volontariamente il proprio bilancio a revisione legale, senza rientrare nel regime speciale per gli enti di interesse pubblico.

**LE CONDIZIONI STRINGENTI PER LA
DISTRIBUZIONE**

Anche quando l'ambito soggettivo è rispettato, la distribuzione di acconti sui dividendi resta soggetta a condizioni stringenti. Deve essere prevista dallo statuto e deliberata dagli amministratori solo dopo che il revisore legale abbia rilasciato un giudizio positivo sul bilancio dell'esercizio precedente, regolarmente approvato. Non è in alcun modo consentita la distribuzione quando dall'ultimo bilancio approvato risultino perdite relative all'esercizio o a esercizi precedenti: una regola più rigorosa di quella generale dell'art. 2433, comma 3, c.c., perché qui rileva ogni perdita pregressa, a prescindere dalla sua entità, e non solo quella capace di erodere il capitale sociale.

L'ammontare distribuibile non può superare il minore tra l'importo degli utili in corso di formazione (al netto delle quote destinate a riserva per obbligo di legge o statuto) e l'importo delle riserve disponibili presenti in bilancio. Gli amministratori devono deliberare sulla base di un prospetto contabile e di una relazione che dimostrino la sostenibilità patrimoniale, economica e finanziaria dell'operazione, corredati dal parere (non vincolante) del revisore legale; tutta la documentazione va tenuta depositata presso la sede sociale fino all'approvazione del bilancio dell'esercizio in corso.

**EFFETTI DELLA VIOLAZIONE E
GIURISPRUDENZA RECENTE**

Gli acconti erogati in conformità alle disposizioni dell'art. 2433-bis c.c. non sono ripetibili, anche se in seguito si accerti l'inesistenza degli utili risultanti dal prospetto, purché i soci li abbiano riscossi in buona fede (art. 2433-bis, comma 7, c.c.). Sono invece ripetibili gli acconti distribuiti in violazione delle altre condizioni previste dalla norma: mancanza del presupposto soggettivo, assenza della previsione statutaria, presenza di perdite non coperte. L'inosservanza delle condizioni determina inoltre

la nullità della delibera per illiceità dell'oggetto, con possibili responsabilità civili e penali: l'art. 2627 c.c. punisce con l'arresto fino a un anno gli amministratori che ripartiscono utili o acconti non effettivamente conseguiti, con applicazione, per l'ente, della sanzione pecuniaria da cento a centotrenta quote ai sensi dell'art. 25-ter, comma 1, lett. m), del D.Lgs. 231/2001.

La rigidità del divieto per le srl ha trovato una conferma pratica significativa nell'ordinanza del Tribunale di Cagliari del 30 maggio 2025, che ha ribadito come il pagamento di acconti sui dividendi sia consentito solo alle spa il cui bilancio sia assoggettato a revisione legale, proprio in ragione del carattere potenzialmente pericoloso, per le ragioni creditorie, di una distribuzione anticipata di utili non ancora legalmente maturati. Nel caso esaminato, i pagamenti effettuati da una srl a favore della propria controllante, a titolo di acconti su utili, sono stati qualificati come indebito oggettivo ai sensi dell'art. 2033 c.c., con

conseguente obbligo di restituzione integrale delle somme e legittimità del sequestro conservativo disposto a tutela del curatore della procedura di liquidazione giudiziale.

Chi amministra una srl dovrebbe evitare qualsiasi distribuzione qualificata come "acconto su utili" prima dell'approvazione del bilancio, indipendentemente dalla solidità economica della società: la giurisprudenza più recente conferma che si tratta di un'operazione radicalmente illegittima, con conseguenze che vanno dalla restituzione delle somme fino al sequestro conservativo in caso di crisi. Per le spa, invece, prima di procedere è indispensabile verificare puntualmente di rientrare nel novero degli enti di interesse pubblico secondo il D.Lgs. 39/2010, dato che l'assoggettamento volontario alla revisione legale non è sufficiente ad aprire la strada alla distribuzione di acconti sui dividendi.

**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/acconti-su-dividendi-regole-fiscali-e-civilistiche/> →

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 →

Imposta di bollo sulle fatture del regime forfettario

In linea di massima, per il principio di alternatività, dove c'è IVA non c'è bollo. Le prestazioni del forfettario, al contrario, restano estranee all'IVA in forza della legge n. 190/2014: le loro fatture, di conseguenza, pagano di regola il tributo ogni volta che l'importo rilevante va oltre 77,47 euro. Con 77,47 euro la soglia non è oltrepassata; bastano 77,48 euro perché lo sia e servano 2 euro di bollo. Il controllo si fa su ogni singolo documento, non sommando il mese o l'anno.

SCHEDA RAPIDA

Categoria

REGIME FORFETTARIO.

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 Imposta di bollo sulle fatture del regime forfettario e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- ★ **Cosa cambia:** In linea di massima, per il principio di alternatività, dove c'è IVA non c'è bollo. Le prestazioni del forfettario, al contrario, restano estranee all'IVA in forza della legge n.
- 💡 **Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Imposta di bollo sulle fatture del regime forfettario, 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.

Quando le operazioni fuori dal campo IVA arrivano, nel loro insieme, oltre i 77,47 euro, sulla fattura di un forfettario grava di norma il bollo da 2 euro. Il limite va misurato sul singolo documento e il tributo resta comunque dovuto, pure se chi emette la fattura sceglie di non farlo pesare sul cliente. Per i documenti elettronici è la casella "Bollo virtuale" a far partire il calcolo; l'Agenzia, però, negli elenchi trimestrali può inserire anche le fatture che giudica non in regola. Sta al contribuente esaminare quegli elenchi e versare entro i termini, potendo spostare in avanti il pagamento quando le somme dei primi trimestri restano sotto i 5.000 euro. C'è poi un effetto ulteriore: il bollo ribaltato sul cliente diventa ricavo o compenso e fa salire, seppure in misura minima, il reddito del regime.

IN QUALI CASI SCATTANO I 2 EURO

In linea di massima, per il principio di alternatività, dove c'è IVA non c'è bollo. Le prestazioni del forfettario, al contrario, restano estranee all'IVA in forza della legge n. 190/2014: le loro fatture, di conseguenza, pagano di regola il tributo ogni volta che l'importo rilevante va oltre 77,47 euro.

Con 77,47 euro la soglia non è oltrepassata; bastano 77,48 euro perché lo sia e servano 2 euro di bollo. Il controllo si fa su ogni singolo documento, non sommando il mese o l'anno.

GUARDARE SOLO IL TOTALE DELLA FATTURA NON BASTA

Quando in una stessa fattura convivono voci con IVA e voci escluse, esenti o non imponibili, il limite si misura sulle sole componenti soggette a bollo, non in automatico sull'importo complessivo. Nel caso del forfettario puro, di norma, ogni cessione o prestazione tipica del regime rientra fra quelle non soggette.

Restano comunque le esclusioni puntuali fissate dalla tariffa e dalla tabella allegate al DPR n. 642/1972: valgono, ad esempio, per alcune operazioni verso l'estero o per documenti che hanno già subito un trattamento differente. Dire "fattura senza IVA" non equivale perciò, sempre e comunque, a dire "fattura con bollo".

COME SEGALARLO NEL DOCUMENTO ELETTRONICO

Dentro il file XML va impostato su "SI" il campo 2.1.1.6.1 "Bollo virtuale". Per ogni documento la cifra da versare è 2 euro: quanto si scrive nel campo facoltativo "Importo bollo" lascia invariato il conteggio dell'Agenzia.

Nella dicitura in chiaro si può citare il DPR n. 642/1972. Conviene tenere separate due cose: l'attestazione dell'avvenuto assolvimento, che nel file è obbligatoria se il bollo è dovuto, e il suo eventuale ribaltamento in denaro sul cliente.

CHI VERSA IL TRIBUTO E CHI NE SOSTIENE L'ONERE

Di fronte all'Amministrazione è chi emette la fattura a dover garantire che il bollo sia assolto nel modo corretto. Nulla vieta, però, che fra le parti si concordi il rimborso dei 2 euro da parte del cliente, indicandoli nel documento.

Il mancato pagamento del riaddebito da parte del cliente non fa venire meno l'obbligo tributario di chi ha emesso la fattura. Specularmente, se il forfettario decide di farsi carico della spesa, non per questo può portarla in deduzione analitica dal reddito.

IL BOLLO RIBALTATO SUL CLIENTE ENTRA NEL REDDITO

Nella risposta a interpello n. 428/2022 l'Agenzia ha precisato che i 2 euro chiesti al cliente dal forfettario rientrano nel compenso o nel ricavo. Non si tratta di un'anticipazione in nome e per conto ai sensi dell'articolo 15 del DPR n. 633/1972.

Se una prestazione ammonta a 1.000 euro e in fattura si aggiungono 2 euro di bollo, il componente positivo incassato è 1.002 euro. È su questa cifra che opera il coefficiente di redditività, ed è sempre questa cifra a contare per la soglia che tiene dentro il regime.

GLI ELENCHI A E B MESSI A DISPOSIZIONE DALL'AGENZIA

Trimestre per trimestre, nel portale "Fatture e corrispettivi" l'Agenzia pubblica:

- l'**elenco A**, che non si può correggere, con le fatture in cui il bollo risulta già indicato;
- l'**elenco B**, che resta modificabile, dove finiscono le fatture per le quali, stando ai controlli automatici, il bollo sarebbe stato necessario.

Dall'elenco B il contribuente può togliere le fatture coperte da un'esclusione specifica, tenendo traccia della ragione, oppure inserire quelle che mancano. Se entro la scadenza non arriva alcuna modifica, quanto proposto dall'Agenzia si intende accettato.

SCADENZE PER LA VERIFICA DEGLI ELENCHI

TRIMESTRE	ELENCHI CONSULTABILI	MODIFICA ELENCO B	VERSAMENTO ORDINARIO
1°	15 aprile	30 aprile	31 maggio
2°	15 luglio	10 settembre	30 settembre
3°	15 ottobre	31 ottobre	30 novembre
4°	15 gennaio successivo	31 gennaio successivo	28 febbraio successivo

Quando la scadenza cade di domenica o in un festivo, si sposta al primo giorno lavorativo utile. Nel 2026, ad

esempio, il termine del primo trimestre è slittato al 1° giugno, dato che il 31 maggio era una domenica.

LO SLITTAMENTO QUANDO SI RESTA SOTTO I 5.000 EURO

Se il bollo del primo trimestre non supera 5.000 euro, il versamento può attendere il 30 settembre e unirsi a quello del secondo trimestre. Se poi la somma dei primi due trimestri non oltrepassa 5.000 euro, si può saldare tutto entro il 30 novembre.

Questo limite non estingue il debito e non permette di spostare il terzo o il quarto trimestre. Anche pagando in un'unica soluzione, i codici tributo dei singoli trimestri di origine vanno tenuti distinti.

LE MODALITÀ DI VERSAMENTO

Dal portale si può chiedere l'addebito sul conto corrente intestato al contribuente fornendo l'IBAN. La strada alternativa è il modello F24 telematico.

- 2521, per il primo trimestre;
- 2522, per il secondo trimestre;
- 2523, per il terzo trimestre;
- 2524, per il quarto trimestre;
- 2525, per le sanzioni;
- 2526, per gli interessi.

Se il versamento è in ritardo, la procedura online è in grado di determinare sanzione e interessi da ravvedimento. Resta comunque da controllare che anno, trimestre e importi risultino esatti.

FATTURE SANITARIE SU CARTA

Le fatture sanitarie intestate a persone fisiche, tenute fuori dallo SdI in via stabile a partire dal 2026, non confluiscono negli elenchi elettronici. Dove il bollo è dovuto, va assolto sull'originale con un contrassegno telematico la cui data non sia posteriore a quella della fattura, oppure attraverso un sistema virtuale autorizzato.

Sulla copia tenuta agli atti si può annotare il numero identificativo del contrassegno. Pure per queste fatture restano validi la soglia, la responsabilità e il modo in cui l'eventuale riaddebito incide sul reddito.

SBAGLI RICORRENTI

- mettere il bollo già a 77,47 euro tondi;
- tralasciare la compilazione del campo XML;
- dare per buono l'elenco B senza controllarlo;
- spostare oltre novembre gli importi dei primi trimestri;
- considerare il riaddebito un'anticipazione fuori dal reddito;
- trascurare le fatture su carta che non passano dallo SdI.

**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/36-imposta-di-bollo-sulle-fatture-del-regime-forfettario/> →

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 →

Regime forfettario per lavoratori sportivi: la franchigia dei 15.000 euro

Chi svolge attività sportiva dilettantistica come lavoratore autonomo accede al forfettario quando rispetta i requisiti ordinari. Con questo regime la franchigia fiscale di 15.000 euro produce un effetto vantaggioso: l'Agenzia, nel 2025, ha precisato che il coefficiente colpisce esclusivamente la parte di compensi sportivi che oltrepassa la soglia. Quei primi 15.000 euro, tuttavia, vanno computati sia per il controllo del tetto di 85.000 euro sia per stabilire se si superano i 100.000 euro. Riferita all'insieme dei rapporti sportivi maturati nell'anno e non alla singola associazione, la franchigia è una sola e presuppone un'autocertificazione consegnata all'ente.

SCHEMA RAPIDA

Categoria

REGIME FORFETTARIO.

Norme chiave

circolare n. 7/E.

A chi si applica

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

Azione richiesta

Esaminare la disciplina applicabile a Regime forfettario per lavoratori sportivi e verificare con il commercialista la documentazione e i requisiti necessari.

IN SINTESI PUNTI CHIAVE & IMPATTO OPERATIVO

- Cosa cambia:** Chi svolge attività sportiva dilettantistica come lavoratore autonomo accede al forfettario quando rispetta i requisiti ordinari. Con questo regime la franchigia fiscale di 15.000 euro produce un effetto vantaggioso: l'Agenzia, nel 2025, ha precisato che il coefficiente colpisce esclusivamente la parte di compensi sportivi che oltrepassa la soglia.
- Impatto operativo:** Applicazione dei nuovi chiarimenti e orientamenti in materia di Regime forfettario per lavoratori sportivi: la franchigia dei 15.000 euro, 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.

Chi svolge attività sportiva dilettantistica come lavoratore autonomo accede al forfettario quando rispetta i requisiti ordinari. Con questo regime la franchigia fiscale di 15.000 euro produce un effetto vantaggioso: l'Agenzia, nel 2025, ha precisato che il coefficiente colpisce esclusivamente la parte di compensi sportivi che oltrepassa la soglia. Quei primi 15.000 euro, tuttavia, vanno computati sia per il controllo del tetto di 85.000 euro sia per stabilire se si superano i 100.000 euro. Riferita all'insieme dei rapporti sportivi maturati nell'anno e non alla singola associazione, la franchigia è una sola e presuppone un'autocertificazione consegnata all'ente. Da tenere distinta, poi, dalla soglia previdenziale di 5.000 euro e dai premi. Quando il lavoratore rientra nel forfettario, di norma l'eccedenza professionale non subisce ritenuta perché opera la dichiarazione del comma 67; su un percorso separato viaggiano invece contributi e dichiarazione.

LA FIGURA DEL LAVORATORE SPORTIVO

È il D.Lgs. n. 36/2021 a definire chi sia lavoratore sportivo e quali compiti risultino indispensabili alla pratica sportiva, alle condizioni fissate dalla norma. Istruttori, allenatori, direttori tecnici e ulteriori figure possono prestare la loro opera in forma subordinata, come collaboratori coordinati oppure da autonomi.

Un rapporto strutturato di fatto come lavoro dipendente non diventa autonomo solo perché si apre la partita IVA. A contare, nella qualificazione, sono le concrete modalità di svolgimento, la continuità, il margine di autonomia e la presenza di un potere direttivo.

I 15.000 EURO DI FRANCHIGIA FISCALE

Finché non si raggiunge il totale annuo di 15.000 euro, i compensi percepiti per lavoro sportivo dilettantistico restano fuori dalla base imponibile fiscale. Oltre quel tetto, entra nel reddito la sola parte eccedente.

Si tratta di un tetto individuale e riferito all'anno: vanno addizionati i compensi incassati da ogni ente e nell'ambito di tutti i rapporti di lavoro sportivo coinvolti. Non spetta una quota esente di 15.000 euro per ciascun committente.

L'APPLICAZIONE DENTRO IL FORFETTARIO

Con la consulenza giuridica n. 14/2025 è stato precisato che, per il forfettario che lavora come autonomo sportivo dilettantistico, rientrano fra i componenti positivi da assoggettare al coefficiente unicamente i compensi che superano i 15.000 euro.

La sequenza operativa, di conseguenza, è questa: si addizionano i compensi sportivi dell'anno, si toglie la

franchigia ancora disponibile, si assoggetta l'eccedenza al coefficiente che le compete, si sottraggono i contributi previdenziali obbligatori pagati e infine si determina l'imposta sostitutiva.

UN CASO DA 25.000 EURO

Si pensi a un istruttore che incassa 25.000 euro, tutti da compensi sportivi dilettantistici, e a cui spetta un coefficiente del 78%. La parte fiscalmente eccedente ammonta a 10.000 euro e il reddito lordo forfettario risulta pari a 7.800 euro.

Tolti i contributi obbligatori davvero pagati, su quanto rimane si calcola il 15% oppure, se ricorrono per intero i presupposti della nuova attività, il 5%. Trascurando i contributi, l'imposta di 1.170 euro rimane perciò un valore puramente teorico.

LE SOGLIE DEL FORFETTARIO NON SI RIDUCONO PER EFFETTO DELLA FRANCHIGIA

Nel test degli 85.000 euro rientrano nel conteggio anche i primi 15.000 euro non imponibili. Identico approccio prudente vale quando si tiene sotto controllo il tetto di 100.000 euro, quello che fa scattare la fuoriuscita immediata.

Chi riceve 90.000 euro di compensi sportivi, nell'anno assoggetta al coefficiente 75.000 euro; oltrepassa però il limite ordinario e, sempre che resti sotto i 100.000 euro, abbandonerà il forfettario a partire dall'anno successivo.

L'AUTOCERTIFICAZIONE DA CONSEGNARE ALL'ENTE

Nel momento in cui viene pagato, il lavoratore consegna l'autocertificazione contemplata dall'articolo 36, comma 6-bis, dichiarando quanto ha già incassato nell'anno a titolo di compensi sportivi. Su questa base l'ente riesce a quantificare la parte di franchigia tuttora capiente.

Quando i committenti sono diversi, il documento richiede aggiornamenti. Attestare il falso non moltiplica l'esenzione e rischia di far emergere imposta, sanzioni e recuperi.

LA RITENUTA SULLA PARTE ECCEDENTE

Se il lavoratore autonomo è in regime ordinario, l'ente sostituto trattiene la ritenuta sulla quota imponibile che eccede la franchigia. Il forfettario gode invece dell'autonomo esonero previsto dal comma 67 della legge n. 190/2014, a condizione che il compenso confluisca nel reddito agevolato e che venga resa la relativa dichiarazione.

Occorrono dunque due comunicazioni distinte: quella sportiva, per calcolare i 15.000 euro, e quella forfettaria, per evitare la ritenuta sull'eccedenza. Persa l'appartenenza al regime, la seconda non può più essere usata.

SOGLIE DISTINTE PER FISCO E PREVIDENZA

I 15.000 euro di franchigia fiscale non vanno sovrapposti ai 5.000 euro di franchigia previdenziale che, nelle ipotesi ammesse, riguardano i lavoratori sportivi autonomi e i collaboratori. Varcata la soglia previdenziale nascono contributi, con aliquote e sconti transitori specifici.

Nel quadro RR compare un'apposita sezione riservata alla Gestione separata per la riforma dello sport. Per portare in deduzione i contributi bisogna far collimare l'anno del versamento con il reddito imponibile.

NON OGNI PREMIO O RIMBORSO È UN COMPENSO

Ai premi legati ai risultati sportivi si applica una regolamentazione a sé, e non è corretto accorparli in automatico ai compensi professionali con il medesimo trattamento. Anche i rimborsi documentati e quelli forfettari destinati ai volontari rispondono a presupposti loro propri.

Con la circolare n. 7/E del 2026 è stato ulteriormente precisato come i rimborsi forfettari si combinino con la franchigia nel caso in cui la stessa persona abbia già incassato compensi sportivi. Prima di ogni calcolo va stabilita la natura della somma.



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/59-regime-forfettario-per-lavoratori-sportivi-la-franchigia-dei-15000-euro/> →

VOUOI 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 →

AGENDA OPERATIVA DELLO STUDIO

Pianificazione Scadenze • Mesi di Agosto – Settembre 2026

SCADENZIARIO FISCALE, PREVIDENZIALE & SOCIETARIO

Riepilogo organico dei principali adempimenti tributari, contributivi e delle comunicazioni obbligatorie per imprese, professionisti ed enti sportivi.

20
AGOSTO
2026

GIOVEDÌ

Versamenti F24 Unificati (IVA, Ritenute e Contributi INPS)

Versamento IVA mensile (luglio) e 2° trimestre 2026; ritenute alla fonte su redditi di lavoro dipendente e autonomo; contributi previdenziali INPS e gestione separata.

Destinatari: Imprese, Professionisti, Datori di lavoro e Sostituti d'Imposta.**Modalità:** Modello F24 telematico • Codici 6007, 6032, 1001, 1040, DM10.**25**
AGOSTO
2026

MARTEDÌ

Elenchi Intrastat Mensili

Presentazione telematica degli elenchi riepilogativi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese e ricevute nel mese di luglio verso soggetti UE.

Destinatari: Operatori intracomunitari con obbligo mensile.**Modalità:** Servizio telematico Agenzia delle Dogane (EDI) o Agenzia Entrate.**31**
AGOSTO
2026

LUNEDÌ

Credito Gasolio Autotrasporto 3° Trimestre & Unilav Sport

Termine per l'invio delle domande di rimborso accise gasolio e comunicazione mensile obbligatoria dei compensi e contratti di lavoro sportivo dilettantistico (RASD).

Destinatari: Imprese di autotrasporto merci e Associazioni/Società Sportive (ASD/SSD).**Modalità:** Portale Agenzia Dogane e Monopoli • Portale Nazionale RASD.**16**
SETTEMBRE
2026

MERCOLEDÌ

Adempimenti Periodici F24 & Rata Imposte Dirette

Versamento ritenute di agosto, IVA mensile e terza rata delle imposte sui redditi scaturite da Modello Redditi 2026 con maggiorazione dello 0,40%.

Destinatari: Tutti i contribuenti titolari di Partita IVA e società.**Modalità:** Modello F24 telematico • Codici 4001, 1668, 3801, 6008.**30**
SETTEMBRE
2026

MERCOLEDÌ

Comunicazione LIPE 2° Trimestre & Termine Conferma GSE 4.0/5.0

Invio telematico della Comunicazione Liquidazioni Periodiche IVA relative al secondo trimestre 2026; chiusura termini comunicazione investimenti Transizione 4.0/5.0.

Destinatari: Tutti i soggetti passivi IVA e imprese beneficiarie di crediti d'imposta beni strumentali.**Modalità:** Canale Entratel/Fisconline • Modello LIPE 2026 • Portale GSE.**Servizio Assistenza Scadenze dello Studio:** La nostra segreteria e i professionisti dell'area contabile sono a disposizione per la verifica dei modelli F24, il rilascio dei visti di conformità e la predisposizione tempestiva delle deleghe di pagamento telematiche.



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 (CSR)

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 →](#)