STUDIO SABATINO PIZZANO – DOTTORE COMMERCIALISTA

STUDIO PIZZANO
CONSULENZA TRIBUTARIA
SOCIETARIA ED ENTI SPORTIVI

# QUOTIDIANO FISCALE

*Il quotidiano di informazione e approfondimento tributario, societario e professionale*

EDIZIONE DEL 06 NOVEMBRE 2026

ANNO I • VENERDÌ 06 NOVEMBRE 2026 EDIZIONE QUOTIDIANA • 5 APPROFONDIMENTI DIFFUSIONE DIGITALE • WWW.STUDIOPIZZANO.IT

★ IL PRIMO PIANO • FISCO & IMPOSTE DIRETTE/INDIRETTE

## Società cancellata: il debito fiscale passa ai soci anche senza riparto

*Società cancellata e debiti fiscali: per la CGT di Milano 803/2026 i soci subentrano anche senza riparto, ma le sanzioni non si trasmettono. Le regole.*

**CON LA** sentenza n. 803 del 2026, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano ha stabilito che l'estinzione di una società per cancellazione dal Registro delle imprese non azzera in automatico i debiti fiscali ancora aperti. Tramite un meccanismo di tipo successorio, il rapporto obbligatorio passa ai soci, anche nell'ipotesi in cui la liquidazione non abbia dato luogo ad alcun riparto dell'attivo. La vicenda atteneva a una srl cancellata nel marzo 2020 e a una pretesa riferita al periodo d'imposta 2018. La decisione risulta utile perché distingue due piani spesso confusi: da un lato la persistenza del rapporto tributario dopo...

**I PUNTI CHIAVE OPERATIVI**

**Destinatari:** Soci di srl, liquidatori, amministratori e difensori tributari

**Quadro Normativo:** Codice civile, art. 2495, D.P.R. 602/1973, art. 36

**Rischio Operativo:** Quanto alle sanzioni, la Cassazione n.

**Azione di Studio:** Ricostruisci i beni e le somme attribuiti ai soci prima e durante la liquidazione; separa imposte e sanzioni nell'atto ricevuto e verifica le pendenze ancora accertabili prima di chiedere la cancellazione

**Audit Preventivo:** Audit cespiti e perizie di stima per la corretta determinazione delle quote fiscalmente ammortizzabili.

ANALISI INTEGRALE

CONTINUA A PAGINA 3 →

L'APPROFONDIMENTO DEL GIORNO

*di* Sabatino Pizzano

FISCO & IMPOSTE

### Cedolare secca sui negozi C/1 nel 2027: 21%, 10% nelle città metropolitane

Con l'articolo 5 del disegno di legge di Bilancio 2027-2029 tornerebbe la cedolare secca sugli affitti commerciali, che era già stata provata nel 2019. Chi possiede, come persona fisica, un negozio accatastato in C/1 con superficie fino a 200 metri quadrati potrebbe scegliere un'imposta sostitutiva del 21% al posto dell'IRPEF ordinaria, ridotta al 10% quando il locale è situato in un capoluogo di città metropolitana. Il beneficio varrebbe solo per i contratti stipulati nel 2027, e il conduttore dovrebbe destinare l'immobile in via esclusiva alla propria impresa commerciale, arte o...

L'ANALISI A PAGINA 6 →

## ALTRI TEMI E FOCUS DEL GIORNO

GUIDA RAPIDA ALLE NOVITÀ

FISCO & IMPOSTE

### Ravvedimento IVA e cumulo giuridico: il codice tributo 8965 per la sanzione unica

Con la risoluzione n. 38/E del 23 ottobre 2026 l'Agenzia delle Entrate porta a compimento sul piano pratico una novità della riforma delle sanzioni tributarie (D.Lgs. n. 87/2024), cioè l'estensione del cumulo giuridico al ravvedimento...

SEGUE A PAGINA 11 →

FISCO & IMPOSTE

### Tax Control Framework: le Linee operative CNDCEC per la certificazione

Il 27 ottobre 2026 il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (CNDCEC) ha reso pubbliche le "Linee operative per la certificazione del tax control framework", predisposte dall'Osservatorio Adempimento...

SEGUE A PAGINA 14 →

FISCO & IMPOSTE

### Errori di competenza fiscale: quando spetta la sanzione fissa di 250 euro

Quando una srl attribuisce al 2022 costi che appartengono al 2021, viola il principio di competenza, pur trattandosi di costi reali e deducibili. Oggi la dichiarazione infedele è punita con il 70% della maggiore imposta, con un minimo...

SEGUE A PAGINA 18 →

**L'AGENDA DELLO STUDIO • PRINCIPALI SCADENZE DEL MESE**

ADEMPIMENTI FISCALI & CONTRIBUTIVI

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

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

**31 OTTOBRE (2 NOV):** Presentazione Modello Redditi 2026 e perfezionamento opzione CPB.

**AREE COPERTE OGGI:** FISCO & IMPOSTE: 5

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 Quotidiana e Settimanale
Riproduzione riservata © 2026

# Sommario Esecutivo del Giorno

*Guida ragionata e rinvio ipertestuale ai 5 approfondimenti odierni*

## FISCO & IMPOSTE DIRETTE/INDIRETTE — 5 APPROFONDIMENTO

SOCIETÀ

**Società cancellata: il debito fiscale passa ai soci anche senza riparto**

*Società cancellata e debiti fiscali: per la CGT di Milano 803/2026 i soci subentrano anche senza riparto, ma le sanzioni non si trasmettono. Le regole.*

PAG. 3 →

LOCAZIONE IMMOBILI

**Cedolare secca sui negozi C/1 nel 2027: 21%, 10% nelle città metropolitane**

*Cedolare secca sui negozi C/1 nel 2027: aliquota 21%, 10% nelle città metropolitane, fino a 200 mq. Chi può optare, clausola antielusiva ed esempi.*

PAG. 6 →

SANZIONI

**Ravvedimento IVA e cumulo giuridico: il codice tributo 8965 per la sanzione unica**

*Ravvedimento IVA: la risoluzione 38/E del 23 ottobre 2026 istituisce il codice tributo 8965 per la sanzione unica del cumulo giuridico. Con esempi di calcolo.*

PAG. 11 →

ADEMPIMENTI

**Tax Control Framework: le Linee operative CNDCEC per la certificazione**

*Tax control framework: le Linee operative CNDCEC per certificare disegno, efficacia operativa e gruppo integrato. Termine al 31 dicembre 2026.*

PAG. 14 →

SANZIONI

**Errori di competenza fiscale: quando spetta la sanzione fissa di 250 euro**

*Errore di competenza e sanzione fissa di 250 euro: spetta solo se il contribuente prova l'assenza di danno per l'Erario. Cass. 15107/2026 e guida pratica.*

PAG. 18 →

FISCO & IMPOSTE DIRETTE/INDIRETTE

7 MIN LETTURA 06/11/2026

# Società cancellata: il debito fiscale passa ai soci anche senza riparto

Società cancellata e debiti fiscali: per la CGT di Milano 803/2026 i soci subentrano anche senza riparto, ma le sanzioni non si trasmettono. Con la sentenza n. 803 del 2026, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano ha stabilito che l'estinzione di una società per cancellazione dal Registro delle imprese non azzera in automatico i debiti fiscali ancora aperti. Tramite un meccanismo di tipo successorio, il rapporto obbligatorio passa ai soci, anche nell'ipotesi in cui la liquidazione non abbia dato luogo ad alcun riparto dell'attivo. La vicenda atteneva a una srl cancellata nel marzo 2020 e a una pretesa riferita al periodo d'imposta 2018.

**SCHEDA RAPIDA**

**Categoria**
Società.

**Norme chiave**
Codice civile, art. 2495 · D.P.R. 602/1973, art. 36 · D.L. 269/2003, art. 7 · D.Lgs. 175/2014, art. 28.

**Destinatari**
Soci di srl, liquidatori, amministratori e difensori tributari.

**Punto pratico**
Ricostruisci i beni e le somme attribuiti ai soci prima e durante la liquidazione; separa imposte e sanzioni nell'atto ricevuto e verifica le pendenze ancora accertabili prima di chiedere la cancellazione.

**IN SINTESI** **I PUNTI CHIAVE E GLI IMPATTI OPERATIVI**

- 📌 **Cosa cambia:** 803 del 2026, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano ha stabilito che l'estinzione di una società per cancellazione dal Registro delle imprese non azzera in automatico i debiti fiscali ancora aperti.
- 💡 **Impatto operativo:** La vicenda atteneva a una srl cancellata nel marzo 2020 e a una pretesa riferita al periodo d'imposta 2018.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: Quanto alle sanzioni, la Cassazione n.

Con la sentenza n. 803 del 2026, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano ha stabilito che l'estinzione di una società per cancellazione dal Registro delle imprese non azzera in automatico i debiti fiscali ancora aperti. Tramite un meccanismo di tipo successorio, il rapporto obbligatorio passa ai soci, anche nell'ipotesi in cui la liquidazione non abbia dato luogo ad alcun riparto dell'attivo. La vicenda atteneva a una srl cancellata nel marzo 2020 e a una pretesa riferita al periodo d'imposta 2018. La decisione risulta utile perché distingue due piani spesso confusi: da un lato la persistenza del rapporto tributario dopo l'estinzione della società, dall'altro l'effettiva responsabilità patrimoniale di chi subentra. Il socio succede alla società estinta, ma risponde entro i limiti di quanto ha ricevuto, e se il punto è controverso l'onere della prova grava sul Fisco. Quanto alle sanzioni, la Cassazione n. 5986 del 17 marzo 2026 esclude che si trasferiscano ai soci. La pronuncia affronta inoltre il caso della fusione della socia unica in un'altra società.

## CANCELLAZIONE: GLI EFFETTI REALI DELL'ESTINZIONE

Il punto di partenza dei giudici milanesi è l'art. 2495 del codice civile: una volta avvenuta la cancellazione, i creditori sociali rimasti insoddisfatti possono rivolgersi ai soci, fino a concorrenza di quanto questi hanno riscosso in base al bilancio finale di liquidazione. A venir meno è l'ente, mentre i rapporti obbligatori ancora pendenti restano. Nella motivazione si descrive un fenomeno successorio "sui generis": i rapporti che facevano capo alla società non si estinguono, ma passano ai soci.

L'inesistenza della società non basta quindi a far cadere il debito. Il ragionamento della Corte vale pure per le pretese ancora in fase di accertamento al momento della cancellazione: il fatto che l'obbligazione tributaria non sia definitiva non ne determina, di per sé, l'estinzione. Poiché il rapporto prosegue, l'Amministrazione finanziaria può far valere la propria pretesa anche dopo la scomparsa dell'ente.

## ASSENZA DI RIPARTO: IL PRINCIPIO DELLE SEZIONI UNITE

Una questione centrale riguardava l'assenza di somme formalmente distribuite ai soci. La CGT si rifà alla Cassazione n. 9672 del 2018, in base alla quale i soci di una srl cancellata restano debitori pur se, per mancanza di attivo, in liquidazione non è stata ripartita alcuna somma.

Oggi questo principio va raccordato con le Sezioni Unite della Cassazione n. 3625 del 2025, depositata il 12 febbraio 2025. Nell'interpretazione offerta dai giudici milanesi, il fatto che il socio non abbia percepito le somme risultanti dal bilancio finale non ne esclude la legittimazione come successore, ma non conduce nemmeno a una responsabilità senza limiti. Per le Sezioni Unite, la riscossione di somme in sede di liquidazione è una

condizione dell'azione legata all'interesse ad agire, oltre a rappresentare il tetto massimo dell'esposizione personale del socio.

## A CHI SPETTA LA PROVA

Quando il socio nega di aver riscosso somme, l'onere della prova ricade sul Fisco che si rivolge contro di lui. L'interesse dell'Amministrazione può tuttavia sussistere anche in assenza di un riparto formale, se risultano beni o diritti trasferiti ai soci ma non iscritti nel bilancio finale, o altre circostanze che giustifichino la pretesa. Secondo la ricostruzione delle medesime Sezioni Unite, la dimostrazione va data mediante un atto di accertamento motivato, notificato ai soci.

## ARTICOLO 36: OLTRE IL BILANCIO FINALE

Sul piano tributario, la disciplina del codice civile si affianca all'art. 36 del D.P.R. 602/1973. In sintesi, la norma stabilisce la responsabilità di liquidatori e amministratori per fatto proprio e quella dei soci entro il valore dei beni ricevuti dalla società nei due periodi d'imposta anteriori alla liquidazione o nel corso della stessa, fatte salve le maggiori responsabilità previste dal codice civile.

Secondo la CGT di Milano, la responsabilità può discendere anche da una distribuzione extracontabile di utili. Perciò l'indagine non si esaurisce nel rilevare che il bilancio finale non riporta somme ripartite: va accertato se vi siano stati trasferimenti o attribuzioni patrimoniali rilevanti. Nella fattispecie, l'Ufficio aveva fornito la prova di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti e di debiti non presi in considerazione durante la liquidazione. Il Collegio ha dato peso a questi elementi per respingere la tesi secondo cui la cancellazione avrebbe estinto la pretesa.

## SANZIONI TRIBUTARIE: UN REGIME DIFFERENTE

Imposta e sanzioni percorrono binari separati. Nella controversia erano coinvolte anche sanzioni irrogate alla società, ma su questo aspetto la Cassazione, con la sentenza n. 5986 del 17 marzo 2026, ha sancito che le sanzioni tributarie irrogate alla società estinta non si trasmettono ai soci. A fondamento vi sono l'art. 7 del D.L. 269/2003, per cui le sanzioni amministrative tributarie delle società dotate di personalità giuridica gravano sulla sola persona giuridica, nonché i principi di personalità e proporzionalità della sanzione.

Il giudice può rilevare la regola anche d'ufficio. Essa incontra un limite se manca un'effettiva alterità fra società e socio, ad esempio nell'ipotesi di abuso dello schermo della personalità giuridica. Ne consegue che il subentro nei rapporti fiscali non trasferisce automaticamente al socio anche la sanzione: l'atto va esaminato distinguendo l'imposta, gli interessi e la componente sanzionatoria.

| PROFILO | REGOLA |
|---|---|
| Rapporto d'imposta | Si trasferisce ai soci in quanto successori della società estinta |
| Limite di responsabilità | Quanto incassato in liquidazione, oppure i beni ricevuti secondo l'art. 36 |
| Prova delle somme riscosse | Grava sul Fisco, se il socio la contesta |
| Sanzioni | Non trasmissibili ai soci, tranne in caso di abuso della personalità giuridica |

## FUSIONE: LA SEQUENZA DEI SOGGETTI

La vicenda presentava un'ulteriore peculiarità. La società cancellata aveva come socia unica un'altra srl, successivamente incorporata in una terza società. La CGT ha perciò valutato gli effetti della fusione. Stando alla motivazione, l'incorporazione non dà origine a un rapporto di successione, bensì alla continuità dell'incorporante in tutti i rapporti giuridici dell'incorporata.

Di conseguenza, i rapporti già facenti capo alla socia unica non sono venuti meno con la fusione, ma sono continuati in capo all'incorporante. Per stabilire chi risponda del debito bisogna dunque ripercorrere l'intera sequenza: la cancellazione della società di partenza, il subentro del socio e le eventuali operazioni straordinarie che hanno coinvolto quest'ultimo.

## EFFETTI PRATICI: COSA FARE PRIMA DI CANCELLARE

Per soci, amministratori e consulenti, la pronuncia ribadisce che la chiusura della società non comporta la chiusura dei conti con il Fisco. Prima di domandare la cancellazione è opportuno:

- controllare le pendenze fiscali, pure quelle non ancora accertate, e le annualità ancora suscettibili di accertamento;
- appostare le somme necessarie per i debiti noti e predisporre con attenzione il bilancio finale di liquidazione;
- astenersi da attribuzioni di beni o somme ai soci al di fuori del bilancio finale, perché potrebbero essere interpretate come distribuzioni extracontabili;
- custodire la documentazione relativa alle operazioni e alle fatture, così da poter resistere a contestazioni di inesistenza;
- se un ex socio riceve un atto, verificare la prova delle somme riscosse, la motivazione dell'atto e la richiesta di sanzioni, che potrebbe risultare illegittima.

Occorre poi tenere presente l'art. 28, comma 4, del D.Lgs. 175/2014: per le cancellazioni successive al 13 dicembre 2014, esso permette all'Amministrazione di notificare gli atti alla società estinta entro cinque anni dalla richiesta di cancellazione. La norma lascia invariato il regime di responsabilità dei soci, ma agisce sui tempi dell'accertamento. Anche la sentenza di merito qui esaminata rimane una decisione di primo grado: in appello potrebbe essere riformata, e la materia continua a svilupparsi nella giurisprudenza di legittimità.

## DOMANDE FREQUENTI

### LA CANCELLAZIONE DI UNA SOCIETÀ ELIMINA I DEBITI FISCALI?

No. I rapporti tributari pendenti possono passare ai soci anche in assenza di un riparto formale. La successione nel rapporto va però distinta dalla responsabilità patrimoniale personale, che resta limitata a quanto ricevuto e richiede una verifica delle attribuzioni ai soci.

### CHI DEVE PROVARE CHE IL SOCIO HA RICEVUTO SOMME DALLA SOCIETÀ?

Se il socio contesta di avere ricevuto somme, la prova grava sul Fisco. Possono rilevare anche beni o diritti trasferiti fuori dal bilancio finale e attribuzioni anteriori alla liquidazione. La pretesa deve essere sostenuta da un atto di accertamento motivato notificato ai soci.

### LE SANZIONI TRIBUTARIE DELLA SOCIETÀ ESTINTA PASSANO AI SOCI?

Le sanzioni irrogate alla società estinta non si trasferiscono ai soci secondo la pronuncia richiamata. La regola incontra un limite in caso di abuso dello schermo della personalità giuridica. Occorre quindi esaminare l'atto separando imposta, interessi e componente sanzionatoria.



**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/societa-cancellata-debito-fiscale-soci-limiti-responsabilita/ →**

**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 →**

FISCO & IMPOSTE DIRETTE/INDIRETTE

16 MIN LETTURA 06/11/2026

# Cedolare secca sui negozi C/1 nel 2027: 21%, 10% nelle città metropolitane

Cedolare secca sui negozi C/1 nel 2027: aliquota 21%, 10% nelle città metropolitane, fino a 200 mq. Chi può optare, clausola antielusiva ed esempi. Con l'articolo 5 del disegno di legge di Bilancio 2027–2029 tornerebbe la cedolare secca sugli affitti commerciali, che era già stata provata nel 2019. Chi possiede, come persona fisica, un negozio accatastato in C/1 con superficie fino a 200 metri quadrati potrebbe scegliere un'imposta sostitutiva del 21% al posto dell'IRPEF ordinaria, ridotta al 10% quando il locale è situato in un capoluogo di città metropolitana. Il beneficio varrebbe solo per i contratti stipulati nel 2027, e il conduttore dovrebbe destinare l'immobile in via esclusiva alla propria impresa commerciale, arte o professione.

**SCHEDA RAPIDA**

**Categoria**
Locazione immobili.

**Norme chiave**
Ddl di bilancio 2027–2029, art. 5 · D.Lgs. 23/2011, art. 3 · Legge 145/2018, art. 1, comma 59.

**Destinatari**
Proprietari persone fisiche di negozi C/1, conduttori commerciali e consulenti immobiliari.

**Punto pratico**
Raccogli visura, superficie e contratti preesistenti del negozio; confronta la tassazione ordinaria con la cedolare proposta e il mancato aggiornamento del canone, subordinando la scelta al testo definitivamente approvato.

**IN SINTESI** **I PUNTI CHIAVE E GLI IMPATTI OPERATIVI**

- 📌 **Cosa cambia:** Cedolare secca sui negozi C/1 nel 2027: aliquota 21%, 10% nelle città metropolitane, fino a 200 mq. Chi può optare, clausola antielusiva ed esempi.
- 💡 **Impatto operativo:** Il beneficio varrebbe solo per i contratti stipulati nel 2027, e il conduttore dovrebbe destinare l'immobile in via esclusiva alla propria impresa commerciale, arte o professione.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: Un particolare richiede attenzione: certe ricostruzioni giornalistiche applicano l'aliquota ridotta pure ai Comuni dell'area metropolitana, altre soltanto al capoluogo.

Con l'articolo 5 del disegno di legge di Bilancio 2027–2029 tornerebbe la cedolare secca sugli affitti commerciali, che era già stata provata nel 2019. Chi possiede, come persona fisica, un negozio accatastato in C/1 con superficie fino a 200 metri quadrati potrebbe scegliere un'imposta sostitutiva del 21% al posto dell'IRPEF ordinaria, ridotta al 10% quando il locale è situato in un capoluogo di città metropolitana. Il beneficio varrebbe solo per i contratti stipulati nel 2027, e il conduttore dovrebbe destinare l'immobile in via esclusiva alla propria impresa commerciale, arte o professione. Una clausola antielusiva lascerebbe fuori chi scioglie prima del tempo un contratto in corso al 30 settembre 2026 per sottoscriverne uno nuovo, e ugualmente fuori resterebbero i contratti prorogati o rinnovati nel 2027. Il risparmio del locatore, almeno sulla carta, può essere notevole, mentre l'impresa conduttrice avrebbe benefici indiretti, come l'assenza di registro e bollo e un canone che non si muove. Alcune questioni restano aperte, tra cui il primo rinnovo e l'uso promiscuo. Il testo non è ancora legge.

## NOVITÀ: CHE COSA DISPONE IL DISEGNO DI LEGGE

Stando al testo del disegno di legge di Bilancio 2027–2029, che il Consiglio dei ministri avrebbe approvato il 28 ottobre 2026 secondo le ricostruzioni di stampa, i contratti conclusi nell'anno 2027 su immobili censiti in categoria catastale C/1 (negozi e botteghe) potrebbero rientrare, per scelta del locatore, nella cedolare secca anziché nella tassazione ordinaria. La superficie non dovrebbe eccedere 200 metri quadrati, con esclusione delle pertinenze, che si potrebbero locare insieme al locale.

L'aliquota di base sarebbe del 21%. Si abbasserebbe al 10% se l'immobile sorge in un Comune capoluogo di città metropolitana, come Milano, Roma o Napoli. Un particolare richiede attenzione: certe ricostruzioni giornalistiche applicano l'aliquota ridotta pure ai Comuni dell'area metropolitana, altre soltanto al capoluogo. Il punto non è stato riscontrato sul testo ufficiale e va chiarito prima di qualsiasi calcolo sul singolo immobile.

Una seconda cautela riguarda la superficie. Nelle prime settimane del dibattito la stampa parlava di una soglia tra 250 e 300 metri quadrati, mentre il disegno di legge, stando alle fonti consultate, fisserebbe il limite a 200. Conviene dunque leggere la misura come una proposta ancora emendabile durante l'esame parlamentare, e nessuna delle cifre qui riportate è in vigore.

Il disegno di legge chiarisce inoltre che il conduttore deve impiegare il locale esclusivamente nell'esercizio di un'arte,

di una professione o di un'impresa commerciale. Non si tratta, quindi, di un'estensione casuale della disciplina abitativa: il legislatore indicherebbe in modo espresso le locazioni commerciali e professionali come destinatarie dell'intervento.

## REQUISITI: IL QUADRO RIASSUNTO

Per districarsi tra le condizioni è utile metterle una accanto all'altra. La tabella sintetizza il quadro che si ricava dal comma 1 dell'articolo 5.

| REQUISITO | DISCIPLINA PREVISTA DAL DISEGNO DI LEGGE |
|---|---|
| Anno di stipula | 2027 |
| Categoria catastale | C/1 (negozi e botteghe); restano fuori A/10, D/8, C/2 e le altre categorie |
| Superficie | Non oltre 200 metri quadrati, pertinenze escluse |
| Pertinenze | Ammesse se locate insieme al locale |
| Locatore | Persona fisica titolare di reddito fondiario che esercita l'opzione, nel rispetto della disciplina generale della cedolare secca |
| Conduttore | Utilizzo esclusivo per un'arte, una professione o un'impresa commerciale |
| Aliquota | 21%; 10% nei capoluoghi di città metropolitana |
| Imposte sostituite | IRPEF e addizionali sul canone, imposta di registro e imposta di bollo |

La cedolare secca ordinaria trova la sua disciplina nell'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23. Il proprietario persona fisica non somma più il canone agli altri redditi per pagare l'IRPEF a scaglioni con le addizionali, ma versa un'imposta sostitutiva a aliquota fissa. Nei contratti in cedolare registro e bollo non sono dovuti; in cambio, per l'intera durata dell'opzione, il locatore rinuncia a pretendere l'aggiornamento del canone, anche quello ancorato all'indice ISTAT. Né la cedolare né la nuova misura incidono sull'IMU, che il proprietario continuerebbe a versare.

## PRECEDENTE: DAL 2019 AL 2027

Non è un'idea inedita. L'articolo 1, comma 59, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, aveva permesso di applicare la cedolare secca al 21% ai contratti stipulati nel 2019 su immobili C/1 con superficie fino a 600 metri quadrati. Già allora esisteva una clausola antielusiva, collegata alla data del 15 ottobre 2018, che serviva a impedire di sciogliere un contratto vecchio per firmarne uno nuovo agevolato.

| ELEMENTO | REGIME 2019 | DISEGNO DI LEGGE 2027 |
|---|---|---|
| Contratti agevolati | Nuovi contratti 2019 | Nuovi contratti 2027 |
| Superficie massima | 600 mq | 200 mq |
| Aliquota ordinaria | 21% | 21% |
| Aliquota nelle città metropolitane | Non prevista | 10% |
| Categoria catastale | C/1 | C/1 |
| Clausola antielusiva | Sì, riferita al 15 ottobre 2018 | Sì, riferita al 30 settembre 2026 |

La nuova iniziativa risulta perciò più rigida sulla superficie, ma più favorevole sull'aliquota nelle grandi aree urbane. Sulla durata del beneficio, nel 2019 le istruzioni dell'Agenzia delle entrate avevano precisato che, per i contratti C/1 stipulati quell'anno e in possesso dei requisiti, l'opzione poteva essere esercitata anche negli anni seguenti. È da quell'indicazione, e non da una previsione espressa, che nasce l'interpretazione oggi più diffusa per i contratti del 2027.

## FINESTRA TEMPORALE: SOLO IL 2027 APRE LA PORTA

Accedere al regime e restarvi sono due questioni diverse. La disposizione non rende, in generale e per sempre, le locazioni C/1 soggette a cedolare. L'ingresso è riservato ai contratti stipulati per la prima volta nell'anno 2027: più che di cedolare commerciale strutturale, è corretto parlare di una finestra di accesso.

| SITUAZIONE | TRATTAMENTO SECONDO IL TESTO ATTUALE |
|---|---|
| Contratto C/1 stipulato nel 2026 | Nessun accesso alla cedolare 2027 |
| Contratto del 2026 semplicemente rinnovato nel 2027 | Escluso |
| Contratto nuovo stipulato nel 2027 | Può continuare ad applicarsi, salvo revoca dell'opzione o venir meno dei requisiti |
| Primo rinnovo di un contratto stipulato nel 2027 | Il comma 1 non lo disciplina espressamente; il richiamo al primo rinnovo nel comma 4 riguarda le diverse fattispecie dei commi 2 e 3 |
| Nuovo contratto stipulato per la prima volta nel 2028 | Non accede alla nuova agevolazione |

La data di stipula ha un peso notevole. Un locale oggi sfitto e affittato il 15 dicembre 2026 resterebbe escluso, mentre lo stesso contratto firmato il 2 gennaio 2027 potrebbe accedere alla cedolare, purché ricorrano gli altri requisiti. Vale lo stesso dall'altro lato: sarebbe ammesso un contratto sottoscritto il 31 dicembre 2027, non uno sottoscritto il 2 gennaio 2028, salvo proroghe o modifiche normative successive. Per i rapporti ancora tutti da costruire, scegliere la data può dunque avere un rilevante effetto fiscale.

Ne discende una conseguenza curiosa: l'accesso è a tempo, ma gli effetti sarebbero di lungo periodo. Dal 2028 si avrebbero due categorie di locazioni C/1. Da un lato i contratti entrati correttamente nel regime nel 2027, per le cui annualità successive l'opzione va coordinata con la disciplina generale. Dall'altro i contratti anteriori non agevolati e quelli nuovi dal 2028, che restano nel regime ordinario. Ai professionisti non basterà sapere che l'immobile è un C/1: dovranno ricostruire l'origine del contratto, la data di stipula e l'eventuale opzione esercitata.

## CLAUSOLA ANTIELUSIVA: CONTRATTI ESISTENTI E RISOLUZIONI ANTICIPATE

Il legislatore intende impedire che proprietario e conduttore pongano fine in modo artificioso a un contratto per stipularne uno nuovo nel 2027 e ottenere così la cedolare. Per questo l'agevolazione non spetterebbe se, al 30 settembre 2026, fosse in corso fra gli stessi soggetti e per lo stesso immobile un contratto

non scaduto, poi interrotto prima della scadenza naturale. Inoltre il comma 6 escluderebbe in modo espresso i contratti prorogati o rinnovati nell'anno 2027. La data del 30 settembre 2026 deriva dal commento di un'unica fonte specializzata e non ha avuto conferma in altre ricostruzioni consultate: va quindi ritenuta non verificata sul testo ufficiale.

Tre esempi di fantasia rendono più chiara la regola.

- **Contratto in corso:** Tizio, persona fisica, loca un negozio C/1 di 120 mq alla Alfa srl con un contratto 6+6 avviato nel 2024. Il contratto continua regolarmente nel 2027. Il solo arrivo del 2027 non gli consente di passare alla nuova cedolare;
- **Risoluzione strumentale:** lo stesso contratto è sciolto consensualmente il 31 dicembre 2026 e il 2 gennaio 2027 Tizio e Alfa srl ne sottoscrivono uno nuovo per il medesimo immobile. Il vecchio contratto, al 30 settembre 2026, era ancora in corso e non scaduto, perciò la clausola antielusiva preclude l'accesso;
- **Contratto realmente nuovo:** Tizio possiede un negozio C/1 di 150 mq rimasto sfitto per tutto il 2026. Il 1° febbraio 2027 lo concede in affitto per la prima volta alla Beta srl. Se gli altri requisiti sono rispettati, può scegliere la cedolare.

## CONVENIENZA: QUANTO RISPARMIA IL PROPRIETARIO

A beneficiare formalmente dell'agevolazione è il locatore, che sostituisce l'IRPEF progressiva con un'imposta proporzionale. Secondo il commento a disposizione, la relazione tecnica al disegno di legge stimerebbe che circa l'85% dei locatori coinvolti trarrebbe vantaggio dalla cedolare, dato che l'aliquota marginale IRPEF media sul reddito da locazione supererebbe il 21%. Per i locali dei capoluoghi di città metropolitana si ipotizzerebbe che la generalità dei locatori abbia convenienza all'aliquota del 10%. Tale stima non è stata controllata direttamente sulla relazione tecnica.

Ecco un esempio con numeri di fantasia. Una persona fisica possiede un C/1 di 100 mq con un canone annuo di 24.000 euro, un'aliquota marginale IRPEF del 35% e addizionali complessive del 2%. Per semplicità si ritiene che il reddito imponibile ordinario sia il 95% del canone, supponendo che superi la rendita catastale. Il canone di locazione di un fabbricato non abitativo, infatti, concorre a formare il reddito per un importo pari al canone ridotto del 5%, se superiore alla rendita.

| REGIME | CALCOLO | IMPOSTA ANNUA |
|---|---|---|
| Tassazione ordinaria | 24.000 x 95% = 22.800; 22.800 x 37% | 8.436 euro |
| Cedolare al 21% | 24.000 x 21% | 5.040 euro |
| Cedolare al 10% (città metropolitane) | 24.000 x 10% | 2.400 euro |

La riduzione annua dell'imposta sarebbe di 3.396 euro con la cedolare al 21% e di 6.036 euro con l'aliquota del 10%. A tale differenza va sommata l'assenza di registro e bollo sul contratto. Il vantaggio reale, comunque, varia in base al reddito complessivo del proprietario, alle addizionali locali e alla sua situazione personale: con un'aliquota marginale bassa il risparmio potrebbe essere assai minore, o nullo con l'aliquota del 21%.

## CONDUTTORE: EFFETTI INDIRETTI PER L'IMPRESA

Per l'impresa o il professionista che affitta il negozio, la cedolare lascia invariata la disciplina fiscale del costo. Il canone si deduce secondo le regole ordinarie del reddito d'impresa o di lavoro autonomo, se ci sono i requisiti di inerenza. Qualche elemento, però, cambia in via indiretta.

| ASPETTO | EFFETTO PER IL CONDUTTORE |
|---|---|
| Minore tassazione del proprietario | Possibile effetto sulla negoziazione del canone, non automatico |
| Imposta di registro e di bollo | Non dovute nel regime di cedolare |
| Aggiornamento ISTAT | Il locatore vi rinuncia per tutta la durata dell'opzione |
| Deducibilità del canone | Invariata: restano fermi inerenza e altri requisiti |
| IVA | La cedolare non la disciplina: il trattamento va verificato in base alla posizione del locatore e alla natura della locazione |

Per il conduttore il vantaggio più tangibile è un costo che non varia. Un raffronto numerico, sempre con dati di fantasia, lo mostra bene. Una società deve scegliere fra due negozi equivalenti. Il locale A costa 30.000 euro l'anno; il proprietario, persona fisica, ha optato per la cedolare e dunque il canone rimane fermo. Il locale B costa 29.500 euro ma segue un aggiornamento annuo del 2%, ipotesi del tutto esemplificativa.

| ANNO | LOCALE A, CANONE FERMO | LOCALE B, INCREMENTO DEL 2% |
|---|---|---|
| 2027 | 30.000 euro | 29.500 euro |
| 2028 | 30.000 euro | 30.090 euro |
| 2029 | 30.000 euro | 30.692 euro |
| 2030 | 30.000 euro | 31.306 euro |
| 2031 | 30.000 euro | 31.932 euro |
| Totale in cinque anni | 150.000 euro | 153.520 euro |

Pur partendo da un canone più alto, il contratto in cedolare si rivelerebbe più vantaggioso di 3.520 euro nell'arco dei cinque anni. L'esito, naturalmente, dipende dall'indice che il contratto prevede in concreto. Una tassazione ridotta al 10% può inoltre ampliare il margine di trattativa fra le parti, ma un canone più basso non è una conseguenza della norma: dipende dal mercato e dall'interesse del locatore.

## PROPRIETARI ESCLUSI: SOCIETÀ E IMPRESE INDIVIDUALI

L'intervento tocca la tassazione del reddito fondiario della persona fisica e non va scambiato per un'agevolazione estesa a tutte le locazioni commerciali. Quando il proprietario è una società, la cedolare non rappresenta il suo regime alternativo. Un esempio: la Gamma srl, soggetta a IRES, è titolare di un C/1 di 180 mq e il 1° marzo 2027 lo loca alla Delta srl. La cedolare non è applicabile, perché la novità è pensata per il locatore persona fisica

che, riguardo alla locazione, non agisce nell'esercizio di impresa o professione.

| PROPRIETARIO | REGIME IPOTIZZABILE |
|---|---|
| Persona fisica, immobile C/1 con contratto 2027 | Cedolare al 21% o al 10%, se ricorrono i requisiti e il reddito è fondiario |
| Impresa individuale, immobile relativo all'impresa | Reddito d'impresa; cedolare non applicabile |
| Snc o sas | Reddito d'impresa imputato ai soci; cedolare non applicabile |
| Srl | IRES; cedolare non applicabile |
| Persona fisica fuori dalla cedolare | IRPEF progressiva |

Per confrontare il possesso dell'immobile a titolo personale con quello tramite società non basta guardare l'aliquota. Nel reddito d'impresa pesano ammortamenti, interessi, spese, IMU e altre componenti deducibili, oltre alla tassazione di un'eventuale distribuzione degli utili. Per gli immobili già in mano a persone fisiche, tuttavia, l'imposta sostitutiva del 10% o del 21% può influire parecchio sul rendimento netto. Non si può perciò sostenere in termini generali che la proprietà personale sia sempre preferibile a quella societaria.

## USO ESCLUSIVO: IL REQUISITO DA NON SOTTOVALUTARE

Il termine "esclusivamente" è il nodo operativo più delicato. Il conduttore deve servirsi del locale solo per la propria arte, professione o impresa commerciale. Il requisito impone prudenza in vari casi:

- uso promiscuo del locale;
- utilizzo parzialmente personale;
- destinazione di una parte del locale ad abitazione;
- sublocazioni con finalità diverse;
- cambio dell'utilizzo nel corso del rapporto.

Il testo non regola nel dettaglio queste ipotesi. Se la norma sarà approvata, saranno determinanti i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate. Intanto è opportuno inserire nel contratto una clausola che indichi con precisione l'attività svolta e l'uso esclusivo, e controllare che la destinazione effettiva corrisponda a quella dichiarata.

## DOCUMENTAZIONE: COSA CONSERVARE NEL FASCICOLO

Dato che la disciplina non vale per tutte le locazioni in corso, diventa essenziale accertare la data in cui il rapporto è nato. Se la norma sarà approvata nella versione attuale, per ciascuna locazione C/1 sarà bene tenere nel fascicolo almeno questi elementi:

| CONTROLLO | DOCUMENTO O DATO |
|---|---|
| Categoria catastale | Visura catastale |
| Superficie | Visura, planimetria e contratto |
| Data originaria del contratto | Contratto registrato |
| Rapporto precedente al 30 settembre 2026 | Modelli RLI e contratti precedenti |
| Soggetti del precedente rapporto | Codici fiscali delle parti |
| Eventuale risoluzione anticipata | Modello RLI di risoluzione |
| Utilizzo del locale | Clausola contrattuale |
| Attività del conduttore | Visura camerale o dato di partita IVA |
| Esercizio dell'opzione | Modello RLI |
| Rinuncia agli aggiornamenti | Contratto o comunicazione al conduttore |

Sul piano pratico, chi assisterà proprietari e imprese dovrebbe predisporre fin d'ora un elenco dei locali C/1 che si renderanno liberi tra la fine del 2026 e il 2027, valutare caso per caso se spostare la firma a gennaio e far controllare al cliente la propria posizione di persona fisica non imprenditore rispetto all'immobile. Questi stessi riscontri aiutano a prevenire contestazioni nel caso in cui il testo venisse modificato in sede parlamentare.

## PROSPETTIVE: COSA PUÒ ANCORA CAMBIARE

Il disegno di legge segna solo l'avvio di un percorso che attraversa l'esame di Camera e Senato e che può portare a modifiche su più fronti: superficie, aliquote, estensione dell'aliquota del 10% ai Comuni dell'area metropolitana, regime del primo rinnovo, durata dell'agevolazione.

Sullo sfondo resta poi la delega fiscale (legge 9 agosto 2023, n. 111), che contemplava l'estensione della cedolare alle locazioni non abitative a imprese e professionisti ma che, a quanto emerge dalle ricostruzioni consultate, su questo aspetto non è stata attuata. L'attuale iniziativa nella legge di Bilancio sarebbe quindi una risposta limitata e temporanea, non una riforma strutturale.

La conclusione è lineare: se la norma giungerà inalterata all'approvazione definitiva, per le nuove locazioni commerciali fra la fine del 2026 e il 2027 la scelta della data, del soggetto locatore e dell'impostazione del contratto potrà valere migliaia di euro l'anno. Fino a quel momento, ogni decisione fondata sul disegno di legge va subordinata all'esito dell'iter parlamentare.

## DOMANDE FREQUENTI

### LA CEDOLARE SECCA PER I NEGOZI NEL 2027 È GIÀ LEGGE?

No. La misura descritta è contenuta in un disegno di legge ancora modificabile durante l'esame parlamentare. Aliquote, requisiti e condizioni devono essere verificati sul testo definitivamente approvato prima di effettuare una scelta fiscale per il singolo immobile.

## QUALI NEGOZI POTREBBERO ACCEDERE ALLA CEDOLARE PROPOSTA?

La proposta riguarderebbe nuovi contratti stipulati nel 2027 su negozi C/1 fino a 200 metri quadrati, pertinenze escluse. Il locatore dovrebbe essere una persona fisica e il conduttore utilizzare il locale esclusivamente per un'impresa commerciale, un'arte o una professione.

## A COSA RINUNCIA IL PROPRIETARIO SCEGLIENDO LA CEDOLARE SECCA?

Per tutta la durata dell'opzione il proprietario rinuncia agli aggiornamenti del canone, compreso quello legato all'indice ISTAT. La convenienza richiede quindi un confronto fra imposta sostitutiva, tassazione ordinaria e mancati aumenti del canone. L'IMU rimane dovuta.

**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/cedolare-secca-negozi-c-1-proposta-contratti-2027/ →**

**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 →**

FISCO & IMPOSTE DIRETTE/INDIRETTE

10 MIN LETTURA 06/11/2026

# Ravvedimento IVA e cumulo giuridico: il codice tributo 8965 per la sanzione unica

Ravvedimento IVA: la risoluzione 38/E del 23 ottobre 2026 istituisce il codice tributo 8965 per la sanzione unica del cumulo giuridico. Con esempi di calcolo. Con la risoluzione n. 38/E del 23 ottobre 2026 l'Agenzia delle Entrate porta a compimento sul piano pratico una novità della riforma delle sanzioni tributarie (D.Lgs. n. 87/2024), cioè l'estensione del cumulo giuridico al ravvedimento operoso. In precedenza, chi sanava di sua iniziativa più violazioni applicava la riduzione a ciascuna sanzione presa singolarmente; adesso, per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024, è possibile determinare una sanzione unica, che muove dalla più grave con un aumento del 25% e viene poi ridotta in funzione del momento in cui avviene la regolarizzazione.

**SCHEDA RAPIDA**

**Categoria**
Sanzioni.

**Norme chiave**
D.Lgs. 472/1997, artt. 12 e 13 · D.Lgs. 471/1997, artt. 5, 6 e 11 · D.Lgs. 87/2024 · Risoluzione Agenzia delle Entrate 38/E/2026.

**Destinatari**
Imprese, titolari di partita IVA e consulenti fiscali.

**Punto pratico**
Raggruppa solo gli illeciti cumulabili dello stesso tributo e anno, identifica la prima violazione e confronta i due calcoli; compila il 8965 in Erario con l'anno corretto e versa imposta e interessi su righe distinte.

**IN SINTESI** **I PUNTI CHIAVE E GLI IMPATTI OPERATIVI**

- 📌 **Cosa cambia:** 38/E del 23 ottobre 2026 l'Agenzia delle Entrate porta a compimento sul piano pratico una novità della riforma delle sanzioni tributarie (D.Lgs.
- 💡 **Impatto operativo:** I codici tributo per versare la sanzione unica con modello F24 sono istituiti dalla risoluzione stessa: per l'IVA si usa il codice 8965.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: 38/E del 23 ottobre 2026 l'Agenzia delle Entrate porta a compimento sul piano pratico una novità della riforma delle sanzioni tributarie (D.Lgs.

Con la risoluzione n. 38/E del 23 ottobre 2026 l'Agenzia delle Entrate porta a compimento sul piano pratico una novità della riforma delle sanzioni tributarie (D.Lgs. n. 87/2024), cioè l'estensione del cumulo giuridico al ravvedimento operoso. In precedenza, chi sanava di sua iniziativa più violazioni applicava la riduzione a ciascuna sanzione presa singolarmente; adesso, per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024, è possibile determinare una sanzione unica, che muove dalla più grave con un aumento del 25% e viene poi ridotta in funzione del momento in cui avviene la regolarizzazione. I codici tributo per versare la sanzione unica con modello F24 sono istituiti dalla risoluzione stessa: per l'IVA si usa il codice 8965. Il calcolo del cumulo va fatto distintamente per ogni tributo e per ogni periodo d'imposta, e non è ammesso per omessi versamenti e indebite compensazioni. Poiché sul perimetro delle violazioni cumulabili restano aperti vari nodi interpretativi, è bene documentare con attenzione i calcoli.

## NOVITÀ INTRODOTTA: LA SANZIONE UNICA NEL RAVVEDIMENTO

Gli articoli 12 e 13 del D.Lgs. n. 472/1997 sono stati modificati dalla riforma. L'articolo 12 regola il concorso di violazioni e la continuazione: davanti a certe fattispecie, la sanzione complessiva non risulta dalla somma delle singole sanzioni, ma da quella della violazione più grave, aumentata secondo i criteri di legge con un incremento che va da un quarto al doppio. In sede di ravvedimento si applica di norma l'incremento minimo, pari al 25%.

Per l'IVA la novità pesa in modo particolare, perché una sola operazione può originare più violazioni di tipo documentale, contabile e dichiarativo. Il beneficio, tuttavia, non copre qualsiasi insieme di irregolarità: le violazioni devono rientrare nelle ipotesi di concorso o di progressione. Il comma 8 dell'articolo 12 precisa inoltre che la sanzione unica si determina in modo separato per ogni tributo, per ogni periodo d'imposta e per ogni istituto deflativo.

| ELEMENTO | REGOLA PER IL RAVVEDIMENTO IVA |
|---|---|
| Decorrenza | Violazioni commesse dal 1° settembre 2024 |
| Sanzione di riferimento | Quella prevista per la violazione più grave |
| Incremento ordinario minimo | 25% |
| Limite temporale | Singolo periodo d'imposta |
| Limite per tributo | Solo violazioni IVA |
| Limite massimo | Non oltre il cumulo materiale delle sanzioni |
| Riduzione per ravvedimento | Determinata in base alla prima violazione commessa |
| Versamento | Modello F24, codice tributo 8965 |

## VIOLAZIONI CUMULABILI: CHE COSA ENTRA E CHE COSA NO

A poter fruire del cumulo sono soprattutto le irregolarità IVA di natura documentale: diverse fatture omesse o irregolari relative a operazioni imponibili, fatturazioni tardive ripetute che non incidono sulla liquidazione, irregolarità di fatturazione che confluiscono in una dichiarazione IVA infedele. Anche per le operazioni non imponibili o esenti, e per le esportazioni cui segue una dichiarazione infedele, il cumulo è praticabile, ma occorre accertare il nesso tra gli illeciti.

Restano invece fuori dall'articolo 12 gli omessi o tardivi versamenti periodici dell'IVA e l'indebita compensazione di crediti IVA. Quanto ai corrispettivi telematici, l'articolo 11, comma 2-quinquies, del D.Lgs. n. 471/1997 stabilisce 100 euro per ogni trasmissione omessa o irregolare, fino a un massimo di 1.000 euro per trimestre se la violazione non influisce sulla liquidazione, e il cumulo vi è espressamente escluso. Per gli elenchi INTRASTAT la fonte richiama una sentenza della Cassazione (n. 15524/2026) che lo esclude: la citazione non è stata verificata e va controllata prima di essere utilizzata.

Distinguere fra violazioni documentali e violazioni di pagamento è decisivo. Se un'impresa non fattura più operazioni imponibili, può ottenere la sanzione unica per il profilo documentale; l'eventuale omesso versamento dell'IVA che emerge dalla liquidazione costituisce però una violazione autonoma, da sanare separatamente. Va aggiunta una precisazione: l'indebita detrazione riportata nella dichiarazione annuale viene assorbita dalla violazione dichiarativa, in forza dell'articolo 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997, sicché non occorre costruire un cumulo tra due sanzioni che non si applicano congiuntamente.

## CALCOLO: DALLA SANZIONE UNICA ALLA RIDUZIONE

Il procedimento si sviluppa in sei passaggi: si individuano le violazioni IVA dello stesso periodo d'imposta che sono in astratto cumulabili; si quantifica la sanzione di ognuna; si sceglie la più grave e si applica l'aumento minimo del 25%; si confronta l'esito con il cumulo materiale, che funge da tetto; si identifica la prima violazione commessa, per fissare la riduzione; infine si paga la sanzione unica ridotta e si sanano gli altri obblighi tributari. In formula, la sanzione unica equivale alla sanzione più grave per 1,25, mentre l'importo da versare è la sanzione unica per il coefficiente di riduzione.

Merita attenzione un aspetto: secondo l'articolo 13, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 472/1997, quando opera il cumulo giuridico la riduzione si determina guardando alla prima violazione commessa, e non a quella più grave né alla più recente. La convenienza può risentirne, soprattutto se le irregolarità documentali vengono alla luce dopo la dichiarazione annuale.

| MOMENTO DELLA REGOLARIZZAZIONE | RIDUZIONE | RIFERIMENTO (ART. 13, D.LGS. 472/1997) |
|---|---|---|
| Entro 90 giorni dalla violazione o dal termine dichiarativo | 1/9 | Comma 1, lett. a-bis) |
| Entro l'anno dalla violazione o dal termine dichiarativo | 1/8 | Lett. b) |
| Oltre tali termini, prima degli eventi di controllo | 1/7 | Lett. b-bis) |
| Dopo lo schema di atto non preceduto da PVC | 1/6 | Lett. b-ter) |
| Dopo il PVC e prima dello schema di atto | 1/5 | Lett. b-quater) |
| Dopo lo schema di atto preceduto da PVC | 1/4 | Lett. b-quinquies) |

Sul criterio temporale della prima violazione prevalgono le regole speciali dettate per le regolarizzazioni successive alla constatazione o alla comunicazione dello schema di atto. Rimane separata la riduzione a un decimo per i versamenti tardivi effettuati entro trenta giorni, che ai fini del cumulo non ha rilievo, dato che le violazioni relative ai pagamenti ne sono escluse.

### CASO PRATICO & SIMULAZIONE NUMERICA

Si ipotizzi che un'impresa abbia emesso in ritardo cinque fatture elettroniche del periodo d'imposta 2026, senza ricadute sulla liquidazione IVA. Per ciascuna la sanzione minima, che la fonte indica tra 250 e 2.000 euro, è di 250 euro, e il cumulo materiale ammonterebbe quindi a 1.250 euro. Con la sanzione unica si parte da 250 euro per la violazione più grave, che col 25% in più diventano 312,50 euro. Riducendo a 1/9 si versano 34,72 euro; riducendo a 1/8, 39,06 euro.

Il raffronto è evidente: sanando le cinque violazioni una per una con la riduzione a un ottavo si verserebbero 156,25 euro (5 sanzioni da 31,25 euro), mentre con la sanzione unica l'importo scende a 39,06 euro, con un risparmio di 117,19 euro, pari a circa il 75%. Su questa fattispecie la risoluzione non offre un chiarimento specifico: la possibilità discende dall'interpretazione dell'articolo 12, e sarebbero auspicabili indicazioni puntuali dell'Agenzia. Dato che non emerge alcuna IVA aggiuntiva, si paga soltanto la sanzione con il codice 8965, senza imposta né interessi.

## OMESSA FATTURAZIONE: PROGRESSIONE CON LA DICHIARAZIONE INFEDELE

Nel secondo caso un soggetto ha omesso di fatturare operazioni imponibili e non ha riportato la relativa IVA nella dichiarazione annuale. Le irregolarità documentali contribuiscono a determinare una violazione dichiarativa, in una progressione ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997. Per le violazioni dal 1° settembre 2024 la sanzione ordinaria corrisponde al 70% dell'imposta, tanto per la fatturazione quanto per la dichiarazione infedele (articoli 6, comma 1, e 5, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997).

Si consideri questo esempio: nel 2025 un'impresa non fattura due operazioni da 8.000 e 10.000 euro, con IVA al 22%, e non le inserisce nella dichiarazione IVA 2025

presentata nel 2026. L'IVA non dichiarata è di 1.760 euro per la prima operazione e di 2.200 euro per la seconda, in tutto 3.960 euro. Le sanzioni ordinarie al 70% risultano pari a 1.232 euro, 1.540 euro e 2.772 euro per la dichiarazione infedele, per un totale di 5.544 euro. La violazione più grave è la dichiarazione infedele: aumentandola del 25%, la sanzione unica diventa 3.465 euro. Con un ravvedimento a ottobre 2026 e riduzione a un settimo si pagano 495 euro, a fronte dei 792 euro che deriverebbero dalla riduzione applicata separatamente alle tre sanzioni. Oltre a questi importi sono dovuti la maggiore IVA e gli interessi legali, nonché le sanzioni autonome, in particolare quelle per omessi versamenti.

Si tratta di una simulazione costruita sulla sanzione ordinaria del 70%. Per l'integrativa spontanea presentata prima dei controlli, l'articolo 5, comma 4.1, del D.Lgs. n. 471/1997 prevede un trattamento specifico, con una sanzione che può arrivare al 50% dell'imposta; non è ancora chiaro come questa previsione si coordini con la scelta della sanzione più grave.

## MODELLO F24: COME COMPILARE IL VERSAMENTO

Per l'IVA la risoluzione istituisce il codice tributo 8965, denominato "Sanzione unica da ravvedimento IVA - articolo 13, comma 2-bis, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472". Il versamento avviene con F24 ordinario, nella sezione Erario; come anno di riferimento si indica l'anno d'imposta delle violazioni, nel formato AAAA. Se le violazioni di fatturazione risalgono al 2025 e sono confluite nella dichiarazione IVA presentata nel 2026, l'anno da indicare è il 2025. L'IVA e gli interessi dovuti si versano a parte, con i rispettivi codici tributo.

Codici distinti sono previsti dalla risoluzione anche per altre imposte, fra cui 8960 per l'IRPEF, 8963 per l'IRES e 8964 per l'IRAP, coerentemente con il principio del cumulo separato per ciascun tributo. Con l'istituzione dei codici non si introduce alcuna certificazione preventiva del calcolo: spetta ancora al contribuente individuare le violazioni e quantificare la sanzione.

## QUESTIONI APERTE: COME PREPARARSI

Non tutti i dubbi vengono sciolti dalla risoluzione. Il primo concerne il perimetro delle violazioni cumulabili, in special modo le irregolarità documentali reiterate che non incidono sulla liquidazione. Il secondo riguarda il coordinamento fra le sanzioni proporzionali per fatturazione e dichiarazione e le riduzioni previste per l'integrativa spontanea. Altre difficoltà toccano l'individuazione della prima violazione, da cui dipende la riduzione, e le ipotesi in cui soltanto alcune irregolarità siano già state sanate.

Nell'attesa di chiarimenti, è opportuno preparare un prospetto analitico che riporti le date di commissione, le sanzioni applicabili, il collegamento fra le fattispecie e i criteri seguiti per determinare la sanzione unica. Il codice 8965 non si impiega per qualsiasi sanzione IVA, ma solo per quelle realmente calcolate con il cumulo giuridico in sede di ravvedimento.

## DOMANDE FREQUENTI

### QUALE CODICE TRIBUTO SI USA PER LA SANZIONE UNICA DA RAVVEDIMENTO IVA?

Si usa il codice tributo 8965 nella sezione Erario del modello F24 ordinario. L'anno di riferimento è quello delle violazioni, nel formato AAAA. L'IVA e gli interessi eventualmente dovuti si versano separatamente, utilizzando i rispettivi codici tributo.

### IL CUMULO GIURIDICO COMPRENDE ANCHE GLI OMESSI VERSAMENTI IVA?

No. Gli omessi o tardivi versamenti periodici dell'IVA e le indebite compensazioni restano esclusi. Le violazioni di pagamento vanno sanate separatamente dalle irregolarità documentali eventualmente cumulabili. Il codice 8965 riguarda soltanto sanzioni effettivamente calcolate con il cumulo giuridico nel ravvedimento.

### COME SI CALCOLA LA SANZIONE UNICA NEL RAVVEDIMENTO IVA?

Si individuano le violazioni cumulabili dello stesso tributo e periodo d'imposta, si parte dalla sanzione più grave e si applica di norma l'aumento minimo del 25%. Il risultato non supera la somma delle singole sanzioni; la riduzione dipende dalla prima violazione commessa.

**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/ravvedimento-operoso-iva-cumulo-giuridico-codice-8965/ →

**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 →

FISCO & IMPOSTE DIRETTE/INDIRETTE

10 MIN LETTURA 06/11/2026

# Tax Control Framework: le Linee operative CNDCEC per la certificazione

Tax control framework: le Linee operative CNDCEC per certificare disegno, efficacia operativa e gruppo integrato. Termine al 31 dicembre 2026. Il 27 ottobre 2026 il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (CNDCEC) ha reso pubbliche le "Linee operative per la certificazione del tax control framework", predisposte dall'Osservatorio Adempimento Collaborativo e Tax Control Framework, che lo stesso Consiglio aveva istituito nel novembre 2025. Per tax control framework (TCF) si intende il sistema attraverso cui un'impresa individua, misura, gestisce e controlla il rischio fiscale; chi voglia accedere al regime di adempimento collaborativo con l'Agenzia delle Entrate deve farlo certificare da un professionista indipendente, commercialista o avvocato, iscritto in un apposito elenco.

**SCHEDA RAPIDA**

**Categoria**
Adempimenti.

**Norme chiave**
D.Lgs. 128/2015 · D.Lgs. 221/2023 · D.Lgs. 108/2024 · D.M. 212/2024 · D.Lgs. 148/2026, art. 17 · Linee operative CNDCEC per la certificazione del TCF 2026.

**Destinatari**
Imprese in adempimento collaborativo, certificatori TCF e organi di controllo.

**Punto pratico**
Verifica la scadenza applicabile alla domanda e l'indipendenza del certificatore; raccogli mappa dei rischi, procedure e prove dei controlli, distinguendo test di disegno e di efficacia e definendo le società incluse nel TCF di gruppo.

**IN SINTESI** **I PUNTI CHIAVE E GLI IMPATTI OPERATIVI**

- 📌 **Cosa cambia:** Con la legge delega 111/2023, la riforma fiscale ha trasformato la certificazione del sistema in un requisito di accesso, da affidare a un professionista indipendente.
- 🔑 **Impatto operativo:** Il documento si articola in quattro capitoli: principi generali, certificazione di disegno, certificazione di efficacia operativa e TCF di gruppo integrato.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: La certificazione infedele è sanzionata, anche sul piano disciplinare.

Il 27 ottobre 2026 il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (CNDCEC) ha reso pubbliche le "Linee operative per la certificazione del tax control framework", predisposte dall'Osservatorio Adempimento Collaborativo e Tax Control Framework, che lo stesso Consiglio aveva istituito nel novembre 2025. Per tax control framework (TCF) si intende il sistema attraverso cui un'impresa individua, misura, gestisce e controlla il rischio fiscale; chi voglia accedere al regime di adempimento collaborativo con l'Agenzia delle Entrate deve farlo certificare da un professionista indipendente, commercialista o avvocato, iscritto in un apposito elenco. Il documento si articola in quattro capitoli: principi generali, certificazione di disegno, certificazione di efficacia operativa e TCF di gruppo integrato. Le Linee indicano modalità, strumenti, criteri di valutazione e standard di documentazione per la prima certificazione, per il suo aggiornamento periodico e per l'attestazione di efficacia operativa. La tempistica pesa, perché il termine per ottenere la certificazione è slittato dal 30 settembre al 31 dicembre 2026 per le imprese che hanno presentato domanda nel 2024 e nel 2025. Le aziende devono dunque approntare per tempo il sistema, mentre i professionisti sono chiamati a rendere uniforme il proprio metodo di lavoro.

## CHE COS'È: IL TCF NEL REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

Il D.Lgs. 128/2015, riformato dal D.Lgs. 221/2023 e dal D.Lgs. 108/2024, disciplina l'adempimento collaborativo: un regime in cui impresa e Agenzia delle Entrate si confrontano in via preventiva e trasparente sui rischi fiscali, ottenendo in cambio benefici come controlli più mirati e sanzioni ridotte. Perché ciò avvenga, l'impresa deve dotarsi di un sistema interno di controllo, cioè proprio il tax control framework. Esso consiste in un insieme di regole, ruoli, procedure e controlli, grazie al quale si sa quali rischi fiscali esistano, chi se ne occupi e in che modo siano monitorati.

Con la legge delega 111/2023, la riforma fiscale ha trasformato la certificazione del sistema in un requisito di accesso, da affidare a un professionista indipendente. Come riferimento la disciplina rinvia alle Linee guida operative dell'Agenzia delle Entrate, contenute nel provvedimento del 10 gennaio 2025. Si comprende così perché le Linee operative del CNDCEC affermino l'intento di assicurare coerenza con il quadro normativo vigente e con tali indicazioni.

## PLATEA E SOGLIE: CHI PUÒ ACCEDERE AL REGIME

Il regime si rivolge alle società residenti e alle società non residenti con stabile organizzazione in Italia che superino una certa soglia dimensionale. Stando alle ricostruzioni della stampa specializzata, la soglia di volume d'affari o ricavi era pari a 750 milioni di euro, si abbassa a 500 milioni per il 2026 e il 2027 e a 100 milioni dal 2028. Questo ampliamento graduale alimenta l'interesse delle imprese medio-grandi e, di riflesso, la domanda di certificatori preparati.

Le Linee operative non toccano l'accesso delle imprese: riguardano l'attività dei professionisti. Tornano tuttavia utili alle aziende, che vi trovano che cosa attendersi dal certificatore, quali documenti approntare e quali prove esibire.

## I CERTIFICATORI: REQUISITI, ELENCO E INDIPENDENZA

La certificazione spetta ai commercialisti e agli avvocati inseriti negli appositi elenchi gestiti dai rispettivi Consigli nazionali. Requisiti e obblighi dei certificatori sono stati stabiliti dal decreto del Ministero dell'economia n. 212 del 12 novembre 2024; fra essi, secondo le ricostruzioni, un'iscrizione all'albo da almeno cinque anni, requisiti di onorabilità e professionalità e un percorso formativo di almeno 80 ore, fatti salvi i casi di esonero. Nel 2025 sono stati pubblicati i primi elenchi, che comprendevano 32 professionisti, e oggi il numero è cresciuto.

Il certificatore svolge un ruolo delicato, poiché fa da garante della conformità dell'impresa. Di qui le severe regole di indipendenza previste dalla disciplina. Stando alle sintesi disponibili, non si può certificare un sistema alla cui progettazione si è concorso; vi sono limiti al rinnovo degli incarichi presso la stessa impresa, oltre a cause di incompatibilità connesse a cariche sociali, rapporti di parentela e legami economici. La certificazione infedele è sanzionata, anche sul piano disciplinare.

In tale cornice le Linee operative richiamano il dovere di svolgere l'attività nel rispetto dei principi di indipendenza, imparzialità e rigore tecnico, in linea con il Codice deontologico della professione. Il presidente del CNDCEC, Elbano de Nuccio, ha definito il documento uno strumento operativo di rilievo per i colleghi abilitati a una funzione che la riforma fiscale ha attribuito in via esclusiva a questi professionisti, assieme agli avvocati.

## STRUTTURA DEL DOCUMENTO: I QUATTRO CAPITOLI

Ai principi generali è dedicato il primo capitolo. Secondo le sintesi pubblicate, essi ruotano attorno al rischio fiscale, all'impiego di evidenze documentali verificabili, alla tracciabilità del giudizio professionale e alla professionalità, all'onorabilità e all'indipendenza di chi certifica. Nella pratica, il certificatore deve saper mostrare il percorso che l'ha portato alla conclusione, con carte di lavoro ripercorribili da un terzo.

La certificazione di disegno è l'oggetto del secondo capitolo, quella di efficacia operativa del terzo, mentre il quarto tratta la certificazione del TCF di gruppo integrato. Nel complesso il documento offre un metodo comune a tre attività: il rilascio della prima certificazione, l'aggiornamento periodico e l'attestazione di efficacia operativa del sistema di gestione e controllo del rischio fiscale.

| CAPITOLO | OGGETTO | A COSA SERVE |
|---|---|---|
| Primo | Principi generali | Stabilisce indipendenza, rigore, tracciabilità e criteri comuni |
| Secondo | Certificazione di disegno | Accerta che il sistema sia impostato in maniera adeguata |
| Terzo | Certificazione di efficacia operativa | Accerta che i controlli operino nella pratica |
| Quarto | TCF di gruppo integrato | Allarga l'esame ai sistemi di più società dello stesso gruppo |

## DISEGNO ED EFFICACIA: DUE VERIFICHE DIVERSE

Tutto il documento ruota attorno alla differenza tra le due certificazioni. La certificazione di disegno, detta anche test of design, risponde a questa domanda: il sistema, nella forma in cui è stato impostato, è adatto a gestire i rischi fiscali? Il certificatore analizza politiche, ruoli, mappatura dei rischi, procedure e flussi informativi. Ne risulta una fotografia iniziale del sistema.

L'attestazione di efficacia operativa, o test of effectiveness, affronta un altro interrogativo: i controlli previsti funzionano davvero nel corso del tempo? Il professionista accerta qui che le procedure siano state applicate, di regola su più operazioni e, ove possibile, con campioni significativi. Stando alla prassi richiamata, i test si svolgono tanto a livello di organizzazione complessiva quanto a livello di singola attività. Il certificatore, però, non dovrebbe suggerire le azioni correttive da adottare: gli è consentito riportare le carenze emerse e le azioni già individuate dalla società, mentre la validazione definitiva compete all'Agenzia delle Entrate.

## CALENDARIO: LE SCADENZE DEL 2026 E DEL 2029

Oggi la scadenza che conta è il 31 dicembre 2026. Con l'art. 17 del D.Lgs. 148/2026, quarto decreto correttivo della riforma fiscale, il termine per la certificazione è stato spostato dal 30 settembre al 31 dicembre 2026 per chi ha presentato domanda di accesso nel 2024 e nel 2025, come il blog aveva già segnalato nell'articolo sul correttivo Omnibus. Il decreto, pubblicato in Gazzetta Ufficiale l'11 agosto, è entrato in vigore il 12 agosto 2026. Secondo le ricostruzioni della stampa specializzata, la medesima data vale per l'attestazione di efficacia operativa delle imprese

già ammesse al regime, con riferimento al 2024 e al 2025, mentre il primo aggiornamento della certificazione di disegno è atteso entro il 31 dicembre 2029. Dato che le fonti divergono nei dettagli, è opportuno controllare il testo ufficiale in relazione alla propria situazione.

La certificazione dura tre anni. Occorre una nuova certificazione quando intervengono modifiche organizzative rilevanti, ad esempio operazioni straordinarie che coinvolgono soggetti esterni al sistema, e questa va comunicata in via preventiva all'Agenzia.

## GRUPPO INTEGRATO: QUANDO IL TCF RIGUARDA PIÙ SOCIETÀ

Al TCF di gruppo integrato, ossia a un unico sistema di gestione del rischio fiscale esteso a più società dello stesso gruppo, è dedicato il quarto capitolo. Si tratta dell'ipotesi più articolata: il certificatore deve controllare non soltanto il disegno di ogni processo, ma anche i meccanismi di coordinamento, cioè chi raccoglie le informazioni, in che modo le società segnalano il rischio alla capogruppo e come si assicura l'uniformità dei controlli.

Per i gruppi, la questione operativa riguarda la definizione del perimetro. Un sistema che lascia fuori controllate rilevanti rischia di offrire un quadro incompleto, mentre uno eccessivamente esteso può risultare difficile da testare. Le Linee operative danno al professionista i criteri per decidere e documentare tale scelta, ma la strategia rimane una decisione dell'impresa.

## VANTAGGI E RISCHI: PERCHÉ LA CERTIFICAZIONE CONTA

Pur essendo un onere, la certificazione porta con sé dei benefici. Stando alle sintesi consultate, un TCF certificato comporta la riduzione di due anni dei termini di decadenza per l'accertamento, con un anno ulteriore se viene rilasciata anche la certificazione tributaria del cosiddetto visto pesante (art. 36 del D.Lgs. 241/1997); tali riduzioni non si sommano a quella biennale collegata alla fatturazione elettronica e alla tracciabilità dei pagamenti. Chi aderisce può inoltre segnalare all'Agenzia i rischi fiscali riferiti a periodi anteriori all'opzione, con sanzioni ridotte e pagamento rateale.

La responsabilità è l'altra faccia della medaglia. Il professionista che rilascia una certificazione infedele rischia sanzioni amministrative e la sospensione; l'impresa, se non ha agito con la dovuta diligenza, rischia di non essere ammessa al regime. Ecco perché la qualità delle evidenze, argomento centrale delle Linee, tutela entrambe le parti.

## INDICAZIONI PRATICHE: COME PREPARARSI

Le imprese devono anzitutto accertare a che punto sia il proprio percorso: domanda presentata, certificazione di disegno in corso, attestazione di efficacia ancora da programmare. In secondo luogo occorre costruire un fascicolo ordinato, con mappatura dei rischi, procedure, verbali dei controlli e riscontri sulle azioni correttive, dato che il certificatore opera sulle evidenze. È poi opportuno coinvolgere per tempo l'organo amministrativo e quello di controllo, collegando il TCF agli adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili previsti dall'art. 2086 del codice civile.

Ai professionisti le Linee operative consigliano di seguire un metodo uniforme, di documentare ogni giudizio e di controllare la propria indipendenza prima di accettare l'incarico. Il testo integrale resta comunque da leggere sul sito del CNDCEC, poiché le indicazioni qui esposte poggiano sulle sintesi diffuse dalla stampa specializzata.

## DOMANDE FREQUENTI

### CHE DIFFERENZA C'È FRA CERTIFICAZIONE DI DISEGNO E DI EFFICACIA DEL TCF?

La certificazione di disegno verifica se politiche, ruoli, procedure e mappatura dei rischi sono adeguati. L'attestazione di efficacia operativa accerta invece che i controlli funzionino nel tempo, esaminando operazioni e prove documentali. Sono due verifiche distinte del sistema di controllo del rischio fiscale.

### CHI PUÒ CERTIFICARE IL TAX CONTROL FRAMEWORK?

La certificazione spetta a commercialisti e avvocati iscritti negli appositi elenchi dei rispettivi Consigli nazionali. Il professionista deve rispettare requisiti e regole di indipendenza. Secondo le ricostruzioni richiamate, non può certificare un sistema alla cui progettazione ha contribuito.

### QUALI DOCUMENTI DEVE PREPARARE L'IMPRESA PER LA CERTIFICAZIONE DEL TCF?

L'impresa deve raccogliere un fascicolo ordinato con mappatura dei rischi, procedure, verbali dei controlli e riscontri sulle azioni correttive. Occorre coinvolgere gli organi amministrativi e di controllo e, nei gruppi, definire il perimetro delle società e documentare i flussi informativi.

**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/linee-operative-cndcec-tax-control-framework-certificazione/ →**

**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 →**

FISCO & IMPOSTE DIRETTE/INDIRETTE

8 MIN LETTURA 06/11/2026

# Errori di competenza fiscale: quando spetta la sanzione fissa di 250 euro

Errore di competenza e sanzione fissa di 250 euro: spetta solo se il contribuente prova l'assenza di danno per l'Erario. Cass. 15107/2026 e guida pratica. Quando una srl attribuisce al 2022 costi che appartengono al 2021, viola il principio di competenza, pur trattandosi di costi reali e deducibili. Oggi la dichiarazione infedele è punita con il 70% della maggiore imposta, con un minimo di 150 euro: la sanzione fissa di 250 euro può prenderne il posto soltanto se l'errore non ha arrecato alcun danno all'Erario. Con l'ordinanza n. 15107 del 19 maggio 2026, la Cassazione ha precisato che la prova dell'assenza di danno grava sul contribuente, mentre l'Agenzia delle entrate, per applicare la sanzione ordinaria, non deve dimostrare che un danno ci sia stato.

**SCHEDA RAPIDA**

**Categoria**
Sanzioni.

**Norme chiave**
TUIR, art. 109 · D.Lgs. 471/1997, art. 1, commi 2 e 4 · D.Lgs. 87/2024 · Risoluzione Agenzia delle Entrate 131/E/2017.

**Destinatari**
Società e consulenti destinatari di rilievi sull'imputazione temporale dei costi.

**Punto pratico**
Predisponi un prospetto delle imposte dovute e versate per ciascuna annualità coinvolta, con e senza l'errore, e allega dichiarazioni e schede contabili alla richiesta di sanzione fissa nel contraddittorio.

**IN SINTESI** **I PUNTI CHIAVE E GLI IMPATTI OPERATIVI**

- 📌 **Cosa cambia:** Oggi la dichiarazione infedele è punita con il 70% della maggiore imposta, con un minimo di 150 euro: la sanzione fissa di 250 euro può prenderne il posto soltanto se l'errore non ha arrecato alcun danno all'Erario.
- 💡 **Impatto operativo:** La vicenda riguarda una srl che, per il periodo d'imposta 2022, ha indicato componenti positivi di reddito pari a 2.000.000 di euro e componenti negativi pari a 1.800.000 euro, arrivando a un imponibile di 200.000 euro.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: La dichiarazione infedele è sanzionata in misura proporzionale dall'art.

Quando una srl attribuisce al 2022 costi che appartengono al 2021, viola il principio di competenza, pur trattandosi di costi reali e deducibili. Oggi la dichiarazione infedele è punita con il 70% della maggiore imposta, con un minimo di 150 euro: la sanzione fissa di 250 euro può prenderne il posto soltanto se l'errore non ha arrecato alcun danno all'Erario. Con l'ordinanza n. 15107 del 19 maggio 2026, la Cassazione ha precisato che la prova dell'assenza di danno grava sul contribuente, mentre l'Agenzia delle entrate, per applicare la sanzione ordinaria, non deve dimostrare che un danno ci sia stato. Il semplice rinvio della deduzione, dunque, non basta: bisogna ricostruire come l'errore si è riflesso su tutte le annualità interessate, tenendo conto anche di perdite fiscali, aliquote e ogni altro elemento capace di alterare il risultato. Sul piano pratico, è consigliabile portare questa ricostruzione all'ufficio già in sede di contraddittorio, prima che venga notificato l'atto di accertamento.

## IL CASO: DAL 2021 AL 2022, COSTI DEDOTTI IN RITARDO

La vicenda riguarda una srl che, per il periodo d'imposta 2022, ha indicato componenti positivi di reddito pari a 2.000.000 di euro e componenti negativi pari a 1.800.000 euro, arrivando a un imponibile di 200.000 euro. A seguito di un controllo dell'Agenzia delle entrate si scopre che parte dei costi dedotti nel 2022 spettava all'esercizio precedente, cioè al 2021.

Poiché la deduzione è stata soltanto spostata in avanti e l'errore pare non aver privato lo Stato di gettito, la società si domanda se possa versare la sanzione fissa di 250 euro anziché quella proporzionale per dichiarazione infedele. Sì, ma a una sola condizione: occorre dimostrare che l'Erario non ha subito alcun danno.

## PRINCIPIO VIOLATO: CHE COSA IMPONE L'ART. 109 TUIR IN TEMA DI COMPETENZA

Per le imposte sui redditi, ricavi e costi vanno attribuiti al periodo d'imposta nel quale maturano. Lo stabilisce l'art. 109 del TUIR (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), cioè il principio di competenza: i componenti positivi e negativi concorrono al reddito dell'esercizio a cui appartengono, e non di quello in cui sono stati pagati o registrati per semplice convenienza.

Ne discende che l'errore non è una mera irregolarità formale. Trasferire un costo da un anno a un altro altera l'imponibile di almeno due periodi d'imposta. E la deducibilità del costo non attribuisce al contribuente la facoltà di scegliere l'esercizio a lui più favorevole. Per questo si resta nell'ambito della dichiarazione infedele, anche se la violazione appare spesso meno grave di quella di un costo del tutto indeducibile.

## QUADRO SANZIONATORIO: DAL 70% AI 250 EURO FISSI

La dichiarazione infedele è sanzionata in misura proporzionale dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, la sanzione attuale è il 70% della maggiore imposta dovuta, con un minimo di 150 euro; va tuttavia controllato quale regime si applichi nel tempo alla violazione contestata, dato che può contare la norma più favorevole e che il periodo d'imposta 2022 precede la riforma.

Il comma 4 dello stesso articolo contiene una disciplina particolare per gli errori di imputazione temporale. Stando alla ricostruzione offerta dalle fonti consultate, essa contempla due attenuazioni:

- la sanzione ordinaria è ridotta di un terzo, se il componente positivo ha già concorso al reddito nell'anno accertato o in uno precedente, oppure se il componente negativo apparteneva a un periodo anteriore;
- la sanzione è fissata in 250 euro, se dall'errore non discende alcun danno per l'Erario.

Per questo articolo non si è potuto verificare il testo integrale del comma 4 su una fonte ufficiale: le due attenuazioni sono quindi esposte secondo l'interpretazione prevalente, e chi debba applicarle a un caso concreto farebbe bene a controllare su Normattiva la formulazione in vigore. Quanto all'applicazione della riduzione, anche l'Agenzia delle entrate è intervenuta con la risoluzione n. 131/E del 23 ottobre 2017.

| SITUAZIONE | SANZIONE | RIFERIMENTO |
|---|---|---|
| Errore di competenza che causa un danno all'Erario | 70% della maggiore imposta, minimo 150 euro | Art. 1, comma 2 |
| Componente già assoggettato a tassazione nell'anno accertato o in precedenza | Sanzione ordinaria diminuita di un terzo | Art. 1, comma 4, primo periodo |
| Errore di competenza che non reca danno all'Erario | 250 euro fissi, con onere della prova sul contribuente | Art. 1, comma 4, ultimo periodo |

## ONERE PROBATORIO: COME SI È PRONUNCIATA LA CASSAZIONE

Con l'ordinanza del 19 maggio 2026, n. 15107, la Corte di cassazione ha dato ragione all'Agenzia delle entrate in una fattispecie simile. A pesare in modo decisivo è stato il fatto che la società non aveva offerto la prova necessaria per accedere al trattamento di favore. Secondo le sintesi reperibili, l'ufficio non deve dimostrare il danno erariale per irrogare la sanzione proporzionale: spetta invece al contribuente, che chiede la sanzione fissa, provare che non vi è stata alcuna perdita di gettito.

Un'impostazione del genere è in linea con il carattere eccezionale della norma di favore. Chi invoca un'attenuazione deve sostenere i fatti che la fondano. Per questo articolo non si è avuto a disposizione il testo integrale dell'ordinanza, ma solo sintesi di fonti specializzate: la pronuncia non va dunque intesa come un'estensione della sanzione fissa a qualunque errore di competenza. Se il danno c'è, oppure non è provato che manchi, rimane la sanzione proporzionale, eventualmente ridotta di un terzo.

## DANNO ERARIALE: QUANDO È DAVVERO ASSENTE

Il Fisco non subisce pregiudizio da una deduzione tardiva quando l'imposta versata in più in un anno compensa quella risparmiata in un altro. Nella vicenda della srl, i costi non dedotti nel 2021 hanno generato per quell'anno un reddito imponibile superiore al dovuto e, di conseguenza, un'imposta più alta; nel 2022, al contrario, la deduzione ha abbassato l'imponibile. In linea teorica i due effetti si equivalgono e l'Erario non ha perso nulla.

Tale ragionamento va però riscontrato nei numeri. Vari elementi possono spezzare il pareggio: perdite fiscali in uno dei due anni, che rendono la deduzione irrilevante oppure la riportano su altre annualità; aliquote diverse nei due periodi; limiti di deducibilità o altri vincoli che incidono sul risultato; scadenza dei termini per rettificare l'anno corretto. Ecco un esempio semplificato: costi per 100.000 euro dedotti nel 2022 ma di competenza del 2021 comportano, a parità di aliquota IRES del 24%, 24.000 euro di imposta in più nel 2021 e 24.000 euro di imposta in meno nel 2022. Sulla maggiore imposta accertata, pari a 24.000 euro, la sanzione proporzionale ammonterebbe a 16.800 euro, mentre quella fissa è di 250 euro. Lo scarto è notevole, ma si ottiene soltanto se l'equilibrio fra le due annualità risulta documentato.

## STRATEGIA DIFENSIVA: CHE COSA METTERE A PUNTO

Una società che riceve un rilievo simile dovrebbe costruire la propria difesa già durante il contraddittorio con l'ufficio. Concretamente, è utile:

- identificare gli anni interessati e quello in cui i costi andavano correttamente imputati;
- determinare, per ogni anno, l'imposta dovuta e quella versata, sia con l'errore sia senza;
- controllare l'eventuale presenza di perdite fiscali, aliquote diverse o altri elementi che cambiano l'esito;
- accertare se l'anno corretto possa ancora essere rettificato, anche mediante dichiarazione integrativa;
- produrre prospetti, dichiarazioni dei due periodi e schede contabili, domandando in modo esplicito la sanzione fissa.

Se la ricostruzione viene depositata prima dell'atto, l'ufficio può esaminare i presupposti direttamente in sede amministrativa, e si evita di portare la controversia davanti al giudice con un onere della prova già gravoso.

## RAVVEDIMENTO SPONTANEO: UN'ULTIMA AVVERTENZA

Resta aperta la questione del ravvedimento operoso. Se si segue il tenore letterale della norma, che parla di errore accertato, la sanzione fissa richiederebbe un'attività di controllo da parte dell'Agenzia. Non conviene perciò darla per certa nelle regolarizzazioni spontanee, anche perché non risultano chiarimenti ufficiali di segno contrario. Chi vuole ravvedersi dovrebbe pertanto quantificare la sanzione ordinaria ridotta e valutare con cautela se fare affidamento sulla misura fissa.

Per concludere, la sola violazione del principio di competenza, pure quando i costi sono stati realmente sostenuti, non basta da sola a ottenere la riduzione. I 250 euro spettano unicamente se si prova in modo concreto che l'Erario non ha subito danno.

## DOMANDE FREQUENTI

### BASTA DEDURRE UN COSTO IN RITARDO PER PAGARE SOLTANTO 250 EURO?

No. Secondo la ricostruzione riportata, il contribuente deve dimostrare che l'errore di competenza non ha causato danni all'Erario. Il solo rinvio della deduzione non basta: occorre verificare gli effetti sulle imposte di tutte le annualità interessate.

### QUALI DOCUMENTI SERVONO PER DIMOSTRARE L'ASSENZA DI DANNO ERARIALE?

Servono prospetti delle imposte dovute e versate per ciascun anno, con e senza l'errore, dichiarazioni e schede contabili. Vanno considerate perdite fiscali, aliquote e limiti di deducibilità. È utile depositare la ricostruzione già nel contraddittorio, chiedendo espressamente la sanzione fissa.

### POSSO APPLICARE CON CERTEZZA LA SANZIONE FISSA NEL RAVVEDIMENTO SPONTANEO?

No. L'applicazione della misura fissa nel ravvedimento spontaneo resta incerta, perché la norma richiamata parla di errore accertato e non risultano chiarimenti ufficiali contrari. La regolarizzazione richiede quindi di quantificare la sanzione ordinaria ridotta e valutare con cautela quella fissa.

**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/errori-competenza-fiscale-sanzione-fissa-250-euro/ →

**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 →

# 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 & SOsocietario

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

### 🛡️ DIFESA TRIBUTARIA & CONTENZIOSO

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

### 🌱 REVISIONE LEGALE & SOSTENIBILITÀ (CSRD)

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

🏛️ CONSULENZA SPECIALISTICA DIRETTA ⚖️ DIFESA E ASSISTENZA TRIBUTARIA 💻 SERVIZI IN SEDE E DA REMOTO

## DESIDERI UNA CONSULENZA PERSONALIZZATA?

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

**PRENOTA CONSULENZA →**

© 2026 Studio Sabatino Pizzano • Dottore Commercialista • Tutti i diritti riservati