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 13 NOVEMBRE 2026

ANNO I • VENERDÌ 13 NOVEMBRE 2026 EDIZIONE QUOTIDIANA • 6 APPROFONDIMENTI DIFFUSIONE DIGITALE • WWW.STUDIOPIZZANO.IT

★ IL PRIMO PIANO • IMPRESE, BILANCIO & SOCIETÀ

Immobili invenduti e commesse edili: le valutazioni di fine 2026 per Ires e Irap

Commesse edili e immobili invenduti a fine 2026: svalutazione, doppio binario ante 2024 e commessa completata. Effetti Ires e Irap con esempio numerico.

IL MAGAZZINO di fine anno di un'impresa edile si compone di due tipi di poste, che non vanno mai scambiate l'una con l'altra. Gli immobili realizzati in proprio e destinati alla cessione sono beni merce, e vanno valutati al costo specifico di ciascuno in base all'articolo 92 del TUIR (il Testo unico delle imposte sui redditi). Le opere realizzate per un committente costituiscono invece lavori in corso su ordinazione, disciplinati dall'articolo 92, comma 6, oppure dall'articolo 93, secondo la durata del contratto. Quanto agli immobili merce, la svalutazione contabile resta indeducibile ai fini Ires fino al realizzo, come ritengono la prassi...

I PUNTI CHIAVE OPERATIVI

Destinatari: Imprese edili, responsabili amministrativi e commercialisti che valutano immobili merce e commesse al 31 dicembre 2026

Quadro Normativo: TUIR, artt. 92 e 93, D.Lgs. 192/2024, art. 13

Rischio Operativo: Una conferma ufficiale specifica però non c'è: la soluzione va proposta come tesi prudente, non come regola consolidata.

Azione di Studio: Predisponi un prospetto per ogni immobile e commessa: documenta la data di avvio, confronta valori contabili e fiscali e calcola la variazione annua sottraendo lo scarto iniziale da quello finale. Verifica a parte Irap e recuperabilità delle imposte anticipate

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

IMPRESE & SOCIETÀ

Agriturismo: requisiti, connessione con l'attività agricola e regime fiscale

Più che una comune attività ricettiva di campagna, l'agriturismo è un modo di fare ospitalità che l'imprenditore agricolo aggiunge alla coltivazione, all'allevamento o alla selvicoltura, senza smettere di considerare queste ultime il proprio lavoro centrale. A stabilire le condizioni è la legge quadro 20 febbraio 2006, n. 96: possesso della qualifica di imprenditore agricolo secondo l'articolo 2135 del Codice civile, presenza nella sezione speciale agricola del Registro delle imprese, un'azienda agricola davvero operativa, un legame di connessione e complementarità con la produzione...

L'ANALISI A PAGINA 8 →

ALTRI TEMI E FOCUS DEL GIORNO

GUIDA RAPIDA ALLE NOVITÀ

FISCO & IMPOSTE

Controlli preventivi sui rimborsi 730/2026: perché slittano i tempi

Non sempre il credito esposto nel modello 730 si traduce in un accredito già a luglio, con lo stipendio, o ad agosto sul rateo di pensione. Per una parte delle dichiarazioni a credito, prima di mettere a disposizione le somme,...

SEGUE A PAGINA 12 →

FISCO & IMPOSTE

Omessa dichiarazione: gli errori del Fisco non cancellano il dolo di evasione

Per il reato di omessa dichiarazione, l'intenzione di sottrarsi al pagamento va misurata alla data in cui spira il termine di presentazione, e non in un momento successivo. Quando, durante i controlli, la Guardia di finanza...

SEGUE A PAGINA 15 →

FISCO & IMPOSTE

Forfetari e quadro RS 2026: i costi non deducibili che il Fisco controlla

Chi applica il regime forfetario non abbatte l'imponibile con le spese che sostiene: il loro peso è già incorporato nel coefficiente di redditività fissato per ogni tipo di attività. Fanno storia a sé soltanto i contributi...

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: IMPRESE & SOCIETÀ: 2 · FISCO & IMPOSTE: 4

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

IMPRESE, BILANCIO & SOCIETÀ

2 APPROFONDIMENTO

BILANCIO

Immobili invenduti e commesse edili: le valutazioni di fine 2026 per Ires e Irap

Commesse edili e immobili invenduti a fine 2026: svalutazione, doppio binario ante 2024 e commessa completata. Effetti Ires e Irap con esempio numerico.

PAG. 3 →

IMPRESE

Agriturismo: requisiti, connessione con l'attività agricola e regime fiscale

Più che una comune attività ricettiva di campagna, l'agriturismo è un modo di fare ospitalità che l'imprenditore agricolo aggiunge alla coltivazione,...

PAG. 8 →

FISCO & IMPOSTE DIRETTE/INDIRETTE

4 APPROFONDIMENTO

DICHIARAZIONI

Controlli preventivi sui rimborsi 730/2026: perché slittano i tempi

Non sempre il credito esposto nel modello 730 si traduce in un accredito già a luglio, con lo stipendio, o ad agosto sul rateo di pensione.

PAG. 12 →

SANZIONI

Omessa dichiarazione: gli errori del Fisco non cancellano il dolo di evasione

Per il reato di omessa dichiarazione, l'intenzione di sottrarsi al pagamento va misurata alla data in cui spira il termine di presentazione, e non in un...

PAG. 15 →

REGIME FORFETARIO

Forfetari e quadro RS 2026: i costi non deducibili che il Fisco controlla

Chi applica il regime forfetario non abbatte l'imponibile con le spese che sostiene: il loro peso è già incorporato nel coefficiente di redditività fissato per...

PAG. 18 →

ESTERO

Enti e società non residenti: come funziona la tassazione in Italia

Come si tassano in Italia le società estere: residenza fiscale, stabile organizzazione, rendiconto 2026 e rischi di stabile organizzazione occulta.

PAG. 21 →

IMPRESE, BILANCIO & SOCIETÀ

17 MIN LETTURA 13/11/2026

Immobili invenduti e commesse edili: le valutazioni di fine 2026 per Ires e Irap

Commesse edili e immobili invenduti a fine 2026: svalutazione, doppio binario ante 2024 e commessa completata. Effetti Ires e Irap con esempio numerico. Il magazzino di fine anno di un'impresa edile si compone di due tipi di poste, che non vanno mai scambiate l'una con l'altra. Gli immobili realizzati in proprio e destinati alla cessione sono beni merce, e vanno valutati al costo specifico di ciascuno in base all'articolo 92 del TUIR (il Testo unico delle imposte sui redditi). Le opere realizzate per un committente costituiscono invece lavori in corso su ordinazione, disciplinati dall'articolo 92, comma 6, oppure dall'articolo 93, secondo la durata del contratto.

SCHEDA RAPIDA

Categoria
Bilancio.

Norme chiave
TUIR, artt. 92 e 93 · D.Lgs. 192/2024, art. 13 · D.Lgs. 446/1997, art. 5 · OIC 23 · Cassazione, sentenza 10773/2023.

Destinatari
Imprese edili, responsabili amministrativi e commercialisti che valutano immobili merce e commesse al 31 dicembre 2026.

Punto pratico
Predisponi un prospetto per ogni immobile e commessa: documenta la data di avvio, confronta valori contabili e fiscali e calcola la variazione annua sottraendo lo scarto iniziale da quello finale. Verifica a parte Irap e recuperabilità delle imposte anticipate.

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

- 📌 **Cosa cambia:** Commesse edili e immobili invenduti a fine 2026: svalutazione, doppio binario ante 2024 e commessa completata. Effetti Ires e Irap con esempio numerico.
- 💡 **Impatto operativo:** 10773 del 2023): in dichiarazione occorre una variazione in aumento, e va valutata l'iscrizione di imposte anticipate.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: Una conferma ufficiale specifica però non c'è: la soluzione va proposta come tesi prudente, non come regola consolidata.

Il magazzino di fine anno di un'impresa edile si compone di due tipi di poste, che non vanno mai scambiate l'una con l'altra. Gli immobili realizzati in proprio e destinati alla cessione sono beni merce, e vanno valutati al costo specifico di ciascuno in base all'articolo 92 del TUIR (il Testo unico delle imposte sui redditi). Le opere realizzate per un committente costituiscono invece lavori in corso su ordinazione, disciplinati dall'articolo 92, comma 6, oppure dall'articolo 93, secondo la durata del contratto. Quanto agli immobili merce, la svalutazione contabile resta indeducibile ai fini Ires fino al realizzo, come ritengono la prassi dell'Agenzia delle entrate e la Cassazione (sentenza n. 10773 del 2023): in dichiarazione occorre una variazione in aumento, e va valutata l'iscrizione di imposte anticipate. Per le commesse pesa la data di avvio: quelle in corso al 31 dicembre 2023 rimangono nel regime previgente, con valore fiscale calcolato sui corrispettivi pattuiti, mentre per quelle successive il D.Lgs. n. 192/2024 permette di adottare anche ai fini fiscali il metodo scelto in bilancio. Per chiudere il 2026 serve perciò un prospetto per ogni immobile e per ogni commessa, che separi il disallineamento accumulato dalla variazione dell'anno e tenga distinta l'Irap.

PUNTO DI PARTENZA: DUE TIPI DI RIMANENZE, DUE REGOLE DIVERSE

Alla chiusura dell'esercizio, l'impresa edile deve prima di tutto individuare che cosa si trova in magazzino. A decidere è il soggetto che ha commissionato l'opera. Se l'impresa edifica un fabbricato su un terreno di sua proprietà con l'intento di venderlo, quel fabbricato è un bene merce: costituisce un prodotto dell'attività, destinato alla cessione, e rimane fra le rimanenze finché non si trova un acquirente. Se invece l'impresa costruisce per un committente che ha già sottoscritto un contratto di appalto, la costruzione in corso è un lavoro su ordinazione: non c'è un bene da vendere, c'è un'opera da consegnare a fronte di un corrispettivo già pattuito.

Non si tratta di una questione di sole parole. Mutano il metodo di valutazione, il momento in cui il margine entra nel reddito imponibile e il legame fra bilancio e dichiarazione dei redditi. Uno sbaglio ricorrente nelle chiusure di fine anno, che i professionisti incontrano spesso, consiste nell'applicare agli immobili costruiti in proprio la percentuale di completamento, metodo che ha senso soltanto per le opere su ordinazione. Nel prosieguo le due strade vengono seguite separatamente e poi riunite in un caso numerico, che mostra come cambi la dichiarazione dei redditi del 2027 di una società ipotetica.

IMMOBILI MERCE: COSTO SPECIFICO E SVALUTAZIONE

Secondo l'articolo 92, comma 1, del TUIR, le variazioni fra rimanenze finali ed esistenze iniziali concorrono a formare il reddito. Per i beni fungibili, ossia intercambiabili come le merci riunibili in categorie omogenee, la norma prevede il raggruppamento e la determinazione del valore minimo fiscale. I beni infungibili, per esempio un singolo appartamento o un capannone, hanno ciascuno un proprio costo e non è possibile collocarli in una categoria: rileva il costo riferibile in modo specifico a quel bene, composto da terreno, costruzione, oneri accessori e costi diretti.

Il punto più discusso è il caso in cui il valore di mercato dell'immobile scenda al di sotto del costo. Nel bilancio la regola civilistica impone di iscrivere il minore fra costo e valore di realizzazione, quindi di svalutare. Nella dichiarazione il quadro cambia. L'articolo 92, comma 5, ammette la valutazione al minor valore normale medio dell'ultimo mese dell'esercizio, ma rinvia ai commi 2, 3 e 4 e non al comma 1. Da tale formulazione l'Agenzia delle entrate ha dedotto che le svalutazioni dei beni valutati a costi specifici sono prive di rilevanza fiscale. La fonte di partenza di questo articolo cita la risoluzione n. 78/E del 2013 e la circolare n. 10/E del 2014 (paragrafo 6.2): sono riferimenti riportati dalla fonte e non riscontrati direttamente su fonti ufficiali in questa sede.

La Corte di cassazione ha condiviso questa lettura con la sentenza n. 10773 del 21 aprile 2023: il criterio del minore fra costo e valore di mercato non vale per i beni diversi da quelli raggruppabili in categorie omogenee, e perciò la svalutazione degli immobili merce a costo specifico non ha rilievo fiscale. La tesi contraria, sostenuta dalla norma di comportamento n. 168 del 2007 (richiamata dalla fonte come norma AIDC, senza verifica diretta del testo), giudicava non decisivo il mancato richiamo del comma 1. In dottrina il dibattito è rimasto aperto, ma nella pratica operativa prevale l'interpretazione dell'amministrazione, avallata dai giudici di legittimità. Chi intendesse adottare un comportamento diverso dovrebbe mettere in conto un contenzioso.

IRES E ANTICIPATE: IL TRATTAMENTO DELLA SVALUTAZIONE

Sul piano pratico, la svalutazione di un immobile merce fa nascere uno scarto fra il valore di bilancio e quello fiscale. Quest'ultimo rimane pari al costo storico, mentre il valore contabile diminuisce. Lo scarto è temporaneo, giacché si azzera con la vendita dell'immobile: allora il ricavo viene confrontato con il costo fiscale più elevato, e la perdita fiscale maggiore compensa ciò che non era stato dedotto prima.

Da questo scarto discende la rilevazione delle imposte anticipate, cioè delle imposte che l'impresa ha versato in anticipo e che recupererà in futuro. L'aliquota Ires è del 24%. Per iscrivere in bilancio l'attività per imposte anticipate occorre però la ragionevole certezza del recupero: l'impresa deve poter contare su redditi imponibili futuri abbastanza capienti da assorbire la perdita fiscale che emergerà con la vendita. Se tale certezza non c'è, lo scarto resta privo di contropartita in bilancio, ma va comunque seguito nel prospetto di riconciliazione.

Per l'Irap, l'imposta regionale sulle attività produttive, la risposta è meno netta. Per i soggetti cui si applica l'articolo 5 del D.Lgs. n. 446/1997, ossia le società di capitali e gli enti commerciali, il valore della produzione netta prende le mosse dal conto economico. In dottrina si ritiene che la svalutazione del magazzino possa dunque entrare nella base imponibile Irap, purché poggi su elementi certi e oggettivi. Una conferma ufficiale specifica però non c'è: la soluzione va proposta come tesi prudente, non come regola consolidata. Resta infine da ricordare che una perizia di stima, da sola, non prova né la fondatezza della svalutazione né la correttezza della sua rilevazione: il valore di realizzo deve poggiare su dati verificabili, quali offerte ricevute, trattative in corso o prezzi di mercato della zona.

COMMESSE E TEMPO: PERCHÉ LA DATA DEL 2023 SEPARA DUE REGIMI

Sulle opere su ordinazione il quadro è mutato con il D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192, che attua la delega fiscale (legge n. 111/2023). Prima di allora il metodo adottato in bilancio spesso non coincideva con quello ammesso in dichiarazione, e le imprese gestivano un doppio binario, con rettifiche in sede di Redditi e fiscalità differita. Il decreto ha attenuato tale divergenza intervenendo sugli articoli 92 e 93 del TUIR: se il metodo di valutazione scelto in bilancio rispetta i corretti principi contabili, può avere rilievo anche per il fisco.

La nuova disciplina si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023. Per un'impresa con esercizio coincidente con l'anno solare, ciò equivale al bilancio chiuso al 31 dicembre 2024. L'articolo 13 del decreto, ai commi 1 e 3, fissa la decorrenza e mantiene il regime previgente per le commesse già in esecuzione a quella data. In concreto, il confine separa le commesse in corso al 31 dicembre 2023, che continuano con le vecchie regole fino al completamento, da quelle avviate in seguito, soggette alle regole nuove. Il contenuto dell'articolo 13 è stato riscontrato in questa sede tramite commenti di stampa specializzata e non sul testo normativo integrale; nei casi dubbi, per esempio commesse con varianti sostanziali o proroghe, conviene leggere direttamente la disposizione.

Nelle fonti consultate non compaiono circolari o risposte dell'Agenzia delle entrate che chiariscano le situazioni di confine. Quanto agli effetti pratici, l'impresa deve perciò dimostrare, con il contratto e con la documentazione di cantiere, che la commessa era già in corso alla fine del

2023, poiché è questa circostanza a determinare il regime fiscale da applicare.

REGOLE VIGENTI: ARTICOLI 92 E 93 DOPO LA RIFORMA

L'articolo 92, comma 6, si occupa di opere, forniture e servizi di durata non superiore a dodici mesi, ai quali l'articolo 93 non si applica. In passato la regola era la valutazione al costo. Con la modifica del 2024, la norma ammette anche il metodo della percentuale di completamento, se correttamente adottato in bilancio. In sostanza, per le commesse brevi l'impresa non deve più eseguire un doppio calcolo.

L'articolo 93 concerne le commesse di durata superiore a dodici mesi. Il comma 2 prevede la valutazione in base ai corrispettivi pattuiti, considerando, per la parte coperta da stati di avanzamento lavori (SAL), i corrispettivi liquidati. In termini semplici, il valore fiscale della rimanenza aumenta con il progredire dell'opera, in proporzione al prezzo concordato e non soltanto ai costi sostenuti: la quota di margine matura così a ogni chiusura d'esercizio. Il nuovo comma 6 offre un'alternativa: valutare al costo, imputando i corrispettivi all'esercizio in cui le opere vengono consegnate o in cui servizi e forniture sono ultimati, a patto che il metodo della commessa completata sia utilizzato in bilancio in conformità ai corretti principi contabili.

Il nodo è che l'alternativa non rappresenta una libera scelta fiscale. Il principio contabile OIC 23 (lavori in corso su ordinazione) impone di decidere fra percentuale di completamento e commessa completata in base alla natura del contratto e all'attendibilità delle stime, non in funzione dell'effetto sul risultato. Chi ricorre alla commessa completata al solo scopo di rinviare il reddito, in assenza dei presupposti contabili, rischia di perdere anche il riconoscimento fiscale.

CASO PRATICO & SIMULAZIONE NUMERICA

Per capire come operano le regole, si immagini Alfa Costruzioni Srl, con esercizio coincidente con l'anno solare, bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali e Irap determinata ai sensi dell'articolo 5 del D.Lgs. n. 446/1997. Al 31 dicembre 2026 la società si trova in tre situazioni. Per semplicità si ipotizza che i costi stimati siano rimasti invariati, che non ci siano maggiorazioni di prezzo né SAL liquidati in via definitiva dal committente, e che al completamento corrispettivi e costi risultino quelli preventivati. I dati sono di fantasia e ricostruiti per coerenza con i risultati dell'esempio.

FATTISPECIE	NATURA	DATI IPOTIZZATI
1. Immobile invenduto	Bene merce a costo specifico	Costo 280.000 euro, valore contabile ridotto a 220.000 euro, vendita nel 2027 a 240.000 euro
2. Commessa ultrannuale in corso al 31 dicembre 2023	Lavoro su ordinazione, articolo 93, comma 2	Corrispettivo 2.400.000 euro, costi stimati 1.920.000 euro, in bilancio valutata al costo, completamento nel 2027
3. Commessa avviata nel 2025	Lavoro su ordinazione, articolo 93, comma 6	Corrispettivo 1.500.000 euro, costi stimati 1.200.000 euro, costi sostenuti a fine 2026 per 900.000 euro, consegna nel 2027

Il valore contabile scende da 280.000 a 220.000 euro, e ne risulta una svalutazione di 60.000 euro, che nell'esercizio non è deducibile ai fini Ires. Nel modello Redditi 2027, riferito al 2026, occorre quindi una variazione in aumento di 60.000 euro, mentre il valore fiscale dell'immobile rimane di 280.000 euro. Se sussistono i presupposti per il recupero, si iscrivono imposte anticipate Ires per 14.400 euro (60.000 per il 24%).

Con la vendita a 240.000 euro nel 2027, il margine contabile è di 20.000 euro (240.000 meno 220.000). Il risultato fiscale è invece negativo per 40.000 euro, poiché il ricavo va confrontato con il costo fiscale di 280.000 euro. I 60.000 euro di differenza si recuperano con una variazione in diminuzione nel modello Redditi 2028 e con il riassorbimento delle imposte anticipate, se iscritte.

In bilancio Alfa adotta il criterio del costo, ma per questa commessa l'articolo 13, comma 3, del D.Lgs. n. 192/2024 impone di proseguire con la disciplina fiscale previgente. Il criterio contabile non si trasferisce quindi in automatico al reddito imponibile: ai fini Ires i lavori si valorizzano in base ai corrispettivi pattuiti, in proporzione all'avanzamento, fermo restando il trattamento dei SAL.

Al 31 dicembre 2025 i costi sostenuti ammontano a 1.152.000 euro su 1.920.000 stimati, vale a dire il 60%. La rimanenza fiscale è pari a 1.440.000 euro (il 60% di 2.400.000), a fronte di un valore contabile di 1.152.000 euro. Al 31 dicembre 2026 l'avanzamento sale all'80%: costi per 1.536.000 euro e rimanenza fiscale di 1.920.000 euro. Lo scarto fra valore fiscale e contabile passa così da 288.000 a 384.000 euro.

VOCE	31 DICEMBRE 2025	31 DICEMBRE 2026
Avanzamento	60%	80%
Rimanenza contabile (costi)	1.152.000 euro	1.536.000 euro
Rimanenza fiscale (corrispettivi)	1.440.000 euro	1.920.000 euro
Differenza cumulata	288.000 euro	384.000 euro
Imposte anticipate al 24% (cumulate)	69.120 euro	92.160 euro

Ed è qui che si annida lo sbaglio più diffuso: la variazione in aumento del 2026 non vale 384.000 euro, bensì 96.000 euro. I 384.000 euro rappresentano la differenza complessiva maturata fino alla chiusura; quella di competenza dell'anno si ottiene sottraendo i due scarti (384.000 meno 288.000). Lo stesso ragionamento vale per le imposte anticipate: dei 92.160 euro cumulati, 23.040 euro riguardano il 2026, mentre 69.120 euro si sono formati negli esercizi precedenti, se rilevati correttamente.

Quando la commessa sarà completata, nel 2027, il margine civilistico complessivo sarà di 480.000 euro (2.400.000 meno 1.920.000), ma 384.000 euro risultano già tassati tramite le maggiori rimanenze. Nel modello Redditi 2028 occorre perciò una variazione in diminuzione di 384.000 euro, con il riassorbimento delle imposte anticipate. Quanto all'Irap, la valutazione segue il conto economico: lo scarto fra valore fiscale Ires e valore civilistico non produce di per sé una variazione Irap, né una fiscalità anticipata Irap.

A questa commessa si applica l'articolo 93, comma 6, del TUIR nella versione introdotta dal D.Lgs. n. 192/2024. Se il metodo della commessa completata è applicato correttamente in bilancio secondo l'OIC 23, il costo cumulato di 900.000 euro al 31 dicembre 2026 coincide anche con il valore fiscale della rimanenza: non sorgono variazioni in dichiarazione né differenze temporanee Ires.

Col vecchio criterio dei corrispettivi pattuiti l'avanzamento sarebbe stato del 75% (900.000 su 1.200.000 euro) e il valore fiscale di 1.125.000 euro, con un margine anticipato di 225.000 euro. Il regime nuovo elimina tale disallineamento, ma non attribuisce all'impresa una scelta fiscale autonoma: la valutazione al costo deve trovare una reale giustificazione e una documentazione sul piano contabile. Alla consegna, nel 2027, il margine complessivo di 300.000 euro entra nel risultato dell'esercizio e, se non vi sono altre differenze, nel reddito imponibile Ires. Anche per l'Irap la commessa rileva secondo il conto economico.

CONFRONTO FINALE: CHE COSA MUTA NEI TRE CASI

CASO	VALORE FISCALE AL 31 DICEMBRE 2026	VARIAZIONE REDDITI 2027	RECUPERO
Immobile merce svalutato	280.000 euro (costo storico)	In aumento di 60.000 euro	In diminuzione di 60.000 euro in Redditi 2028 (anno della vendita)
Commessa ante 2024	1.920.000 euro (corrispettivi)	In aumento di 96.000 euro (quota dell'anno)	In diminuzione di 384.000 euro in Redditi 2028
Commessa avviata nel 2025 a commessa completata	900.000 euro (costo)	Nessuna	Nessuno: il margine di 300.000 euro è imponibile nel 2027

Dal confronto emerge che la medesima impresa, nello stesso esercizio, può trovarsi di fronte a tre trattamenti diversi, e che soltanto un prospetto distinto per ogni posta consente di compilare in modo corretto il quadro RF del modello Redditi e di calcolare la fiscalità differita.

ERRORI FREQUENTI: DOVE SI SBAGLIA IN CHIUSURA

Nella prassi di fine anno si ripetono alcune insidie, da controllare prima di firmare il bilancio e la dichiarazione:

- considerare gli immobili costruiti in proprio per la vendita come lavori su ordinazione, e applicare loro la percentuale di completamento;
- riconoscere ai fini Ires la svalutazione di un immobile merce valutato a costo specifico;
- applicare il nuovo articolo 93, comma 6, alle commesse in corso al 31 dicembre 2023, dimenticando la norma transitoria;
- assumere come variazione dell'anno l'intera differenza cumulata fra rimanenze fiscali e civilistiche, senza detrarre il disallineamento già maturato alla fine dell'esercizio precedente;
- trattare la commessa completata come un'opzione esercitabile a piacere, a prescindere dalle condizioni dell'OIC 23;
- trascurare il controllo dei SAL, delle maggiorazioni di prezzo e della recuperabilità delle imposte anticipate.

Su SAL e maggiorazioni di prezzo sono necessarie alcune precisazioni. Gli acconti versati dal committente non equivalgono alle liquidazioni definitive: incidono sul calcolo fiscale previsto dall'articolo 93, comma 2, solo queste ultime. Riserve, richieste di maggiori compensi e revisioni prezzi rispondono a regole proprie, che il caso numerico ha escluso di proposito e che vanno esaminate contratto per contratto.

CHECK LIST: GLI ADEMPIMENTI DI FINE ESERCIZIO

CONTROLLO	VERIFICA OPERATIVA
Qualificazione	Immobile merce o lavoro per committente: verificare natura e durata del contratto
Regime temporale	Accertare se la commessa era in corso al 31 dicembre 2023 oppure è iniziata dopo
Criterio contabile	Documentare la conformità del metodo all'OIC 23 e i presupposti della commessa completata
Valutazione fiscale	Determinare il valore secondo l'articolo 92 o 93 del TUIR e confrontarlo con quello di bilancio
SAL e maggiorazioni	Distinguere acconti e liquidazioni definitive, verificare riserve e variazioni di prezzo
Svalutazioni	Individuare i beni a costo specifico e le variazioni in aumento ai fini Ires
Variazioni annuali	Confrontare i disallineamenti cumulati di fine e di inizio esercizio
Irap	Verificare il regime del soggetto e la rilevanza delle poste nel conto economico
Imposte anticipate	Verificare esistenza, quantificazione e recuperabilità delle differenze temporanee
Documentazione	Conservare contratti, stime, perizie, prospetti di commessa e riconciliazioni fiscali

Per chiudere il 2026 serve quindi un lavoro di riconciliazione analitica, svolto per ogni commessa e per ogni immobile. L'impresa che mantiene aggiornati il prospetto dei disallineamenti e la documentazione contrattuale si fa trovare pronta in caso di controllo e riduce il rischio di errori nelle variazioni del modello Redditi 2027 e in quelle degli anni seguenti, quando i valori fiscali e contabili torneranno a coincidere.

DOMANDE FREQUENTI

LA SVALUTAZIONE DEGLI IMMOBILI INVENDUTI È DEDUCIBILE AI FINI IRES?

Per gli immobili merce valutati a costo specifico la svalutazione contabile resta indeducibile ai fini Ires fino al realizzo. Occorre una variazione in aumento e bisogna seguire la differenza tra valore contabile e fiscale, valutando la recuperabilità delle eventuali imposte anticipate.

COME SI CALCOLA LA VARIAZIONE FISCALE ANNUALE DI UNA COMMESSA?

La variazione dell'anno si ottiene confrontando il disallineamento fiscale e contabile di fine esercizio con quello iniziale. Nell'esempio proposto, lo scarto cumulato passa da 288.000 a 384.000 euro: la variazione in aumento del 2026 è quindi di 96.000 euro.

UNA SVALUTAZIONE DEL MAGAZZINO RILEVA SEMPRE AI FINI IRAP?

La rilevanza Irap va verificata secondo il regime del soggetto. Per chi applica l'articolo 5 del D.Lgs. 446/1997, la deducibilità della svalutazione sostenuta da elementi certi e oggettivi è presentata come tesi prudente di dottrina, priva di una conferma ufficiale specifica.

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/immobili-invenduti-commesse-edili-rimanenze-fine-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 →

IMPRESE, BILANCIO & SOCIETÀ

12 MIN LETTURA 13/11/2026

Agriturismo: requisiti, connessione con l'attività agricola e regime fiscale

Più che una comune attività ricettiva di campagna, l'agriturismo è un modo di fare ospitalità che l'imprenditore agricolo aggiunge alla coltivazione, all'allevamento o alla selvicoltura, senza smettere di considerare queste ultime il proprio lavoro centrale. A stabilire le condizioni è la legge quadro 20 febbraio 2006, n. 96: possesso della qualifica di imprenditore agricolo secondo l'articolo 2135 del Codice civile, presenza nella sezione speciale agricola del Registro delle imprese, un'azienda agricola davvero operativa, un legame di connessione e complementarità con la produzione agricola e il fatto che quest'ultima resti prevalente.

SCHEDA RAPIDA

Categoria
Imprese.

Norme chiave
Legge 96/2006 · Codice civile, artt. 2135 e 230-bis · D.L. 73/2021, art. 68 · Legge 413/1991, art. 5 · D.L. 145/2023, art. 13-ter.

Destinatari
Imprenditori agricoli, società agricole e consulenti che avviano o gestiscono attività agrituristiche.

Punto pratico
Documenta produzione agricola, risorse usate per l'ospitalità e prevalenza secondo i criteri regionali. Verifica iscrizione agricola e quote dei prodotti serviti; per l'alloggio controlla CIN e annunci, quindi confronta regime forfettario e ordinario con i costi effettivi.

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

- 📌 **Cosa cambia:** Ecco perché i requisiti fissati dalla legge non vanno letti come formalità, ma come condizioni da mantenere per l'intera vita dell'attività.
- 💡 **Impatto operativo:** Si può operare da soli oppure in forma associata, ricorrendo a società di persone, società di capitali, società cooperative, consorzi e a una parte degli enti non commerciali.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: Chi non lo ottiene incorre in sanzioni amministrative da € 800 a € 8.000.

Più che una comune attività ricettiva di campagna, l'agriturismo è un modo di fare ospitalità che l'imprenditore agricolo aggiunge alla coltivazione, all'allevamento o alla selvicoltura, senza smettere di considerare queste ultime il proprio lavoro centrale. A stabilire le condizioni è la legge quadro 20 febbraio 2006, n. 96: possesso della qualifica di imprenditore agricolo secondo l'articolo 2135 del Codice civile, presenza nella sezione speciale agricola del Registro delle imprese, un'azienda agricola davvero operativa, un legame di connessione e complementarità con la produzione agricola e il fatto che quest'ultima resti prevalente. Con il decreto-legge n. 73 del 2021 il criterio del tempo di lavoro è uscito dalla verifica della connessione, che ora guarda al peso economico dell'attività agricola e all'impiego delle risorse dell'azienda. Dal lato fiscale, i proventi dell'agriturismo contano come reddito agricolo quando si tratta di riconoscere la qualifica di imprenditore agricolo e di applicare le agevolazioni di settore, ma ai fini delle imposte sui redditi danno luogo a reddito d'impresa, calcolato forfettariamente con un coefficiente del 25% sui ricavi e con detrazione IVA forfettizzata al 50%. A partire dal 2025 gli agriturismi che offrono alloggio devono poi procurarsi il Codice Identificativo Nazionale e comparire nella banca dati nazionale delle strutture ricettive. Nelle pagine che seguono si vede chi può aprire un agriturismo, quali attività sono consentite, con quale metodo si misura la prevalenza, come vengono tassati i proventi e quali obblighi sono stati aggiunti da poco.

PERCHÉ L'AGRITURISMO SI DISTINGUE DALLE ALTRE STRUTTURE RICETTIVE

Prendendo il posto della vecchia legge n. 730 del 1985, la legge 20 febbraio 2006, n. 96 ha reso più netto il confine tra agriturismo e imprese propriamente turistiche. L'idea di fondo è che offrire un letto o un pasto in campagna non basta a fare agriturismo. Si tratta di un'attività di ricezione e ospitalità che rimane legata alla conduzione di un'impresa agricola: accogliere gli ospiti deve affiancare, senza rimpiazzarle, la coltivazione dei terreni, l'allevamento o la selvicoltura, che restano il cuore dell'azienda.

Da questa impostazione discendono effetti pratici. Proprio perché rientra nell'impresa agricola, l'agriturismo beneficia di un trattamento amministrativo e fiscale più vantaggioso di quello di un albergo o di un affittacamere. Quando il collegamento con l'agricoltura si interrompe, quel regime agevolato decade e l'attività torna sotto le regole comuni del turismo. Ecco perché i requisiti fissati dalla legge non vanno letti come formalità, ma come condizioni da mantenere per l'intera vita dell'attività.

CHI È AMMESSO A FARE AGRITURISMO: LA QUALIFICA DI IMPRENDITORE AGRICOLO

A poter esercitare sono, per la legge, gli imprenditori agricoli come li descrive l'articolo 2135 del Codice civile: chi si occupa di coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. Si può operare da soli oppure in forma associata, ricorrendo a società di persone, società di capitali, società cooperative, consorzi e a una parte degli enti non commerciali.

Due requisiti valgono comunque. Anzitutto l'impresa deve figurare nella sezione speciale agricola del Registro delle imprese, quella destinata agli imprenditori agricoli e ai coltivatori diretti. In secondo luogo occorre poter disporre, a titolo legittimo, di un'azienda agricola realmente operativa: possedere terreni e fabbricati non è necessario, bastano titoli come l'affitto, il comodato o l'usufrutto. Il punto è che l'azienda agricola ci sia sul serio e produca, dato che l'agriturismo si somma all'attività agricola e non ne prende il posto.

LE ATTIVITÀ CHE POSSONO RIENTRARE NELL'AGRITURISMO

L'elenco delle attività consentite è vasto. Quanto all'ospitalità, l'azienda può mettere a disposizione alloggio in camere o appartamenti e aree attrezzate per chi campeggia. Sul versante della ristorazione può servire pasti e bevande ottenuti soprattutto da prodotti propri, ai quali si aggiungono quelli di altre aziende agricole della zona. Il testo di legge domanda di dare rilievo alle produzioni tipiche e a qualità certificata, per esempio quelle a marchio Dop, Igp, Doc, Docg e Igt, e ai prodotti agroalimentari tradizionali. Quanto alle quote minime di prodotti aziendali e di origine locale, le stabiliscono le singole Regioni e cambiano da un territorio all'altro, con limiti di norma più contenuti per le aziende di montagna.

Oltre ad alloggio e ristorazione trovano posto degustazioni, visite guidate, iniziative didattiche e culturali, itinerari naturalistici, escursioni, ippoturismo e attività sportive e ricreative. Ciascuna, però, deve servire a uno scopo definito: far conoscere la campagna, l'ambiente e il patrimonio agricolo dell'azienda. Non è ammesso che diventino servizi turistici a sé, staccati dalla vita dell'azienda.

IL RAPPORTO DI CONNESSIONE E LA PREVALENZA DELL'ATTIVITÀ AGRICOLA

A reggere l'intera costruzione sono due principi. Uno è la prevalenza dell'attività agricola: l'agriturismo sta in piedi soltanto se l'azienda porta avanti davvero la produzione agricola e le riserva un ruolo di primo piano, anche in termini economici. L'altro è la connessione e complementarità: l'ospitalità va organizzata attingendo per lo più alle risorse dell'azienda, vale a dire i fabbricati rurali, i terreni, i prodotti e le strutture che già ci sono. Si punta così a mettere a frutto quello che l'attività agricola genera, senza lasciare che l'agriturismo si trasformi in un'impresa turistica indipendente.

Alle Regioni la legge lascia poi la facoltà di ritenere in ogni caso prevalente l'attività agricola quando alloggio e somministrazione interessano pochi ospiti, non oltre dieci: è una soglia di garanzia pensata per le aziende minori, esonerate dal provare di volta in volta che il rapporto di prevalenza è rispettato.

LE NOVITÀ PORTATE DAL DECRETO SOSTEGNI-BIS

Prima del 2021 tra gli indicatori della connessione figurava il tempo di lavoro: all'agricoltura dovevano andare più ore che all'agriturismo. Con l'articolo 68 del decreto-legge n. 73 del 2021, noto come Sostegni-bis, il richiamo al tempo di lavoro come parametro di base è stato tolto dalla legge quadro. Adesso la connessione si misura in prima battuta sul piano economico e sull'uso delle risorse dell'azienda, seguendo i criteri che ogni Regione stabilisce. Il medesimo provvedimento ha precisato che chi lavora nell'agriturismo rientra tra i lavoratori agricoli pure quando bisogna accertare il rapporto di connessione con l'attività agricola. Concretamente, un'azienda che impiega molte ore nell'accoglienza non perde per questo la veste di agriturismo, a patto che la produzione agricola conservi un peso economico rilevante e che l'ospitalità resti appoggiata alle strutture e ai prodotti dell'azienda.

CHI È AMMESSO A LAVORARE IN AGRITURISMO

Di regola se ne occupano l'imprenditore agricolo, i familiari che danno una mano nell'impresa a norma dell'articolo 230-bis del Codice civile e i dipendenti, assunti a tempo determinato, indeterminato o parziale. Personale esterno se ne può usare solo per attività e servizi complementari, cioè per arricchire l'offerta, non per mandare avanti l'agriturismo in luogo dell'imprenditore.

Sotto il profilo previdenziale, assicurativo e fiscale, ogni addetto resta un lavoratore agricolo. La cosa pesa sui costi, visto che il regime contributivo agricolo non coincide con quello previsto per alberghi e ristorazione.

IL REDDITO DELL'AGRITURISMO: VESTE AGRICOLA E TASSAZIONE D'IMPRESA

Sul reddito vanno tenuti separati due livelli che spesso si sovrappongono. Quando si tratta di riconoscere la qualifica di imprenditore agricolo, di iscriversi alla previdenza come coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale e di ottenere contributi e agevolazioni di settore, i proventi dell'agriturismo restano reddito agricolo. A determinarlo è il collegamento con l'attività primaria.

Per le imposte sui redditi, invece, l'agriturismo produce reddito d'impresa e non reddito agrario ai sensi

dell'articolo 32 del Tuir. Di norma questo reddito d'impresa si calcola in forma forfettaria.

LE IMPOSTE DIRETTE E IL COEFFICIENTE DEL 25%

In base all'articolo 5 della legge n. 413 del 1991, chi gestisce un agriturismo ricava l'imponibile applicando ai ricavi incassati, tolta l'IVA, un coefficiente di redditività del 25%. Si tassa quindi un quarto degli incassi, mentre il 75% rimanente si dà per assorbito in via forfettaria dai costi, che non serve documentare voce per voce. Per gli imprenditori individuali, le società di persone e gli enti non commerciali che fanno agriturismo questo è il regime naturale. Fuori restano le società di capitali, tenute a calcolare il reddito in modo ordinario, mettendo a confronto costi e ricavi effettivi.

Nessun obbligo di stare nel forfettario. L'impresa può scegliere la determinazione ordinaria, soluzione vantaggiosa quando i costi effettivi vanno oltre il 75% dei ricavi, per esempio all'avvio con investimenti rilevanti. La scelta si manifesta nella dichiarazione annuale e lega per un triennio.

L'IVA E LA DETRAZIONE FORFETTIZZATA DEL 50%

Sul fronte IVA la medesima norma introduce una regola semplificata: quanto dovuto si ottiene versando lo scarto tra l'IVA sulle operazioni attive e una detrazione forfettaria pari al 50% di quella stessa imposta. In concreto l'agriturismo versa la metà dell'IVA riscossa dai clienti, a prescindere dall'IVA davvero pagata sugli acquisti. Anche qui, come per le imposte dirette, si può abbandonare il regime e passare all'IVA ordinaria, con opzione che vincola per tre anni.

Non rientrano in questo quadro l'enoturismo e l'oleoturismo, dotati di regole loro e di un forfettario autonomo, benché la stessa azienda agricola possa praticarli.

GLI OBBLIGHI INTRODOTTI DI RECENTE: CIN E BANCA DATI DELLE STRUTTURE RICETTIVE

Nel giro degli ultimi due anni, per quanto riguarda i controlli, l'agriturismo con alloggio è finito dentro la disciplina nazionale delle strutture ricettive. Con l'articolo 13-ter del decreto-legge n. 145 del 2023 è arrivato il Codice Identificativo Nazionale, il CIN, che contrassegna in modo univoco ogni unità immobiliare adibita a ospitalità e affitti brevi, agriturismi inclusi. Lo si chiede attraverso la Banca dati nazionale delle strutture ricettive del Ministero del turismo, attiva dal settembre 2024, e vale come obbligo pieno dal 2025.

Gli adempimenti che ne derivano sono parecchi. Il codice va affisso all'esterno della struttura e citato in qualunque annuncio, comprese le piattaforme online. A decorrere dal 20 maggio 2026 le piattaforme controllano che il CIN sia valido prima di pubblicare l'annuncio e inviano al Ministero i dati delle prenotazioni. Il codice, inoltre, va indicato nella dichiarazione dei redditi e nella Certificazione Unica relativa ai compensi da locazione. Chi non lo ottiene incorre in sanzioni amministrative da € 800 a € 8.000. Rimangono validi, infine, gli obblighi comuni a tutte le strutture ricettive: la comunicazione dei dati degli alloggiati alla Questura attraverso il portale telematico e, nei Comuni che la applicano, l'imposta di soggiorno.

LE CONSEGUENZE DEL VENIR MENO DI UN REQUISITO

Quattro sono i requisiti che la normativa considera indispensabili: la qualifica di imprenditore agricolo, un'azienda agricola realmente operativa, il legame di connessione con la produzione agricola e il permanere della sua prevalenza sull'ospitalità. Basta che uno di essi salti perché l'attività non possa più dirsi agrituristica.

Gli effetti sono tangibili. L'attività diventa un'impresa ricettiva ordinaria, con autorizzazioni e titoli richiesti ad alberghi, affittacamere o case vacanza. Il reddito abbandona il coefficiente del 25% per il calcolo ordinario e si perde la detrazione IVA forfettizzata. Si sposta anche l'inquadramento previdenziale del personale, che lascia il comparto agricolo. È la situazione classica dell'azienda che a poco a poco riduce o smette la coltivazione e manda avanti soltanto l'ospitalità: nella sostanza non è più un agriturismo, e un controllo può portarne alla luce le conseguenze anche sulle annualità passate.

I PUNTI DA VERIFICARE PER IMPRESE E PROFESSIONISTI

Sia prima di partire sia poi a intervalli regolari, vale la pena controllare alcuni aspetti pratici:

- l'impresa risulta nella sezione speciale agricola del Registro delle imprese e ha un titolo valido sull'azienda agricola;
- la produzione agricola esiste davvero, si può documentare e conserva un peso economico rilevante rispetto agli incassi dell'ospitalità;
- l'ospitalità si serve soprattutto di fabbricati, terreni, prodotti e strutture dell'azienda;
- i prodotti usati per la somministrazione rispettano le quote minime di origine aziendale e locale stabilite dalla Regione;
- il personale esterno è impiegato unicamente in attività complementari;
- il CIN è stato ottenuto, la struttura figura nella banca dati nazionale e il codice appare negli annunci e nei documenti dovuti;
- l'opzione tra regime forfettario e regime ordinario, per imposte dirette e IVA, si accorda con la struttura dei costi ed è stata formalizzata nella dichiarazione.

Verifiche che richiedono poco tempo e proteggono dal pericolo maggiore, cioè perdere con effetto retroattivo la

qualifica agrituristica e vedersi recuperare le imposte ricalcolate in via ordinaria e le differenze contributive.

DOMANDE FREQUENTI

CHI PUÒ ESERCITARE UN'ATTIVITÀ AGRITURISTICA?

Può esercitarla l'imprenditore agricolo iscritto nella sezione speciale agricola del Registro delle imprese, con un'azienda realmente operativa e un titolo valido per utilizzarla. L'ospitalità deve restare connessa e complementare alla produzione agricola, che conserva un ruolo prevalente.

COME SI CALCOLA IL REDDITO IMPONIBILE DELL'AGRITURISMO?

Il regime naturale per imprenditori individuali, società di persone ed enti non commerciali determina il reddito d'impresa applicando il 25% ai ricavi incassati al netto dell'IVA. Le società di capitali seguono invece il calcolo ordinario; gli altri soggetti possono optare per questo regime.

CHE COSA SUCCEDE SE VIENE MENO LA CONNESSIONE CON L'AGRICOLTURA?

Se vengono meno la connessione o gli altri requisiti essenziali, l'attività diventa ricettiva ordinaria. Si perdono il coefficiente reddituale del 25% e la detrazione IVA forfettizzata, cambiano gli obblighi autorizzativi e il personale esce dall'inquadramento agricolo, con possibili conseguenze anche sulle annualità passate.

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/agriturismo-requisiti-connessione-attivita-agricola-regime-fiscale-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 →

FISCO & IMPOSTE DIRETTE/INDIRETTE

6 MIN LETTURA 13/11/2026

Controlli preventivi sui rimborsi 730/2026: perché slittano i tempi

Non sempre il credito esposto nel modello 730 si traduce in un accredito già a luglio, con lo stipendio, o ad agosto sul rateo di pensione. Per una parte delle dichiarazioni a credito, prima di mettere a disposizione le somme, l'Agenzia delle Entrate ha facoltà di svolgere una verifica preventiva; quando ciò accade il pagamento non transita più per il datore di lavoro o per l'ente previdenziale, ma raggiunge il contribuente per via diretta, e i tempi si allungano. Il fondamento normativo è l'art. 5, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 175 del 2014, che fissa in quattro mesi dal termine di invio della dichiarazione la finestra entro cui il controllo è ammesso.

SCHEDA RAPIDA

Categoria
Dichiarazioni.

Norme chiave
D.Lgs. 175/2014, art. 5, comma 3-bis · Provvedimento Agenzia delle Entrate 182408/2026.

Destinatari
Dipendenti e pensionati con 730 a credito, CAF e professionisti che assistono nella dichiarazione.

Punto pratico
Confronta le modifiche al 730 con CU e versamenti e conserva i documenti che le giustificano. Controlla l'IBAN comunicato all'Agenzia e, se il rimborso è sottoposto a verifica preventiva, pianifica la liquidità senza contare sull'accredito estivo.

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

- 📌 **Cosa cambia:** 175 del 2014, che fissa in quattro mesi dal termine di invio della dichiarazione la finestra entro cui il controllo è ammesso.
- 💡 **Impatto operativo:** Non sempre il credito esposto nel modello 730 si traduce in un accredito già a luglio, con lo stipendio, o ad agosto sul rateo di pensione.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: l'omesso o tardivo adempimento in materia di Controlli preventivi sui rimborsi 730/2026 espone al disconoscimento del trattamento fiscale applicato e all'irrogazione delle relative sanzioni.

Non sempre il credito esposto nel modello 730 si traduce in un accredito già a luglio, con lo stipendio, o ad agosto sul rateo di pensione. Per una parte delle dichiarazioni a credito, prima di mettere a disposizione le somme, l'Agenzia delle Entrate ha facoltà di svolgere una verifica preventiva; quando ciò accade il pagamento non transita più per il datore di lavoro o per l'ente previdenziale, ma raggiunge il contribuente per via diretta, e i tempi si allungano. Il fondamento normativo è l'art. 5, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 175 del 2014, che fissa in quattro mesi dal termine di invio della dichiarazione la finestra entro cui il controllo è ammesso. La verifica si attiva se il 730 contiene variazioni rispetto alla precompilata e queste, in alternativa, portano il rimborso oltre i 4.000 euro oppure toccano reddito e imposta presentando profili di incoerenza rispetto ai parametri stabiliti dall'Agenzia. Per il 730/2026 tali parametri sono contenuti nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 17 giugno 2026, n. 182408. Chiusa l'istruttoria, la somma dovuta viene liquidata da dicembre in avanti, sul conto comunicato dal contribuente oppure, quando manca l'IBAN, con titoli di credito di Poste Italiane. Nelle pagine che seguono si vede chi è esposto alla verifica, quali sono gli indicatori di incoerenza e con quali strumenti avviene il pagamento.

IL FUNZIONAMENTO ORDINARIO DEL RIMBORSO DA 730

Di regola il contribuente che chiude il 730 a credito ottiene quanto gli spetta senza dover compiere alcun passo. Dove opera un sostituto d'imposta, vale a dire un datore di lavoro o un ente pensionistico che eroga assistenza fiscale, l'importo rientra direttamente nella busta paga o nel cedolino: per i dipendenti di norma da luglio, per i pensionati da agosto oppure settembre. Quando invece il 730 è presentato senza sostituto, è l'Agenzia delle Entrate a versare il rimborso in prima persona.

In questo schema i controlli preventivi entrano come una parentesi che lo blocca. Se la dichiarazione finisce tra quelle estratte, l'erogazione per il tramite del sostituto non viene avviata: l'Agenzia sospende la lavorazione, conduce gli accertamenti e, una volta confermato il credito, salda direttamente il contribuente. Un chiarimento è opportuno: essere selezionati non equivale a una dichiarazione irregolare, ma indica soltanto la presenza di caratteristiche che l'amministrazione intende controllare prima di liquidare le somme.

IN QUALI CASI LA VERIFICA SI ATTIVA

Oggetto della verifica preventiva è il modello 730, tanto nella versione ordinaria quanto in quella precompilata, che si discosti dalla precompilata resa disponibile dall'Agenzia. Gli interventi operati dal contribuente devono, in via alternativa, rientrare in una di due ipotesi.

La prima ha natura quantitativa: per effetto delle modifiche il rimborso supera la soglia di 4.000 euro. Qui la verifica può attivarsi qualunque sia il tipo di correzione apportata.

La seconda ha natura qualitativa: le modifiche pesano sul calcolo del reddito o dell'imposta e mostrano profili di incoerenza rispetto ai criteri diffusi con provvedimento del direttore dell'Agenzia. Per le dichiarazioni trasmesse quest'anno il testo di riferimento è il provvedimento 17 giugno 2026, n. 182408.

I PROFILI DI INCOERENZA INDICATI DAL PROVVEDIMENTO

Nel provvedimento sono elencati gli indicatori che rendono una dichiarazione a credito bisognosa di controllo anticipato. Il primo consiste in uno scarto, di importo rilevante, rispetto a quanto emerge dai modelli di versamento, dalle certificazioni uniche e dalle dichiarazioni relative all'anno prima. Il secondo riguarda ulteriori profili di marcata incoerenza rispetto ai dati comunicati da soggetti terzi o a quelli riportati nelle certificazioni uniche.

Vi si affianca un parametro che guarda alla storia del contribuente: rientrano tra le selezionabili anche le dichiarazioni a credito quando si presentano situazioni di rischio collegate a irregolarità riscontrate in annualità precedenti. In pratica l'amministrazione confronta i dati della dichiarazione con quelli di cui già dispone e indirizza i controlli là dove i conti non quadrano.

QUANTO SI ASPETTA PER IL PAGAMENTO

Terminati gli accertamenti, l'Agenzia salda il rimborso dovuto in via diretta al contribuente, saltando il sostituto d'imposta. I tempi di questa procedura sono differenti, e di solito più dilatati, rispetto all'accredito nella busta paga o nel cedolino. Il versamento parte dal mese di dicembre e si colloca entro il sesto mese che segue la scadenza fissata per l'invio della dichiarazione; se invece la dichiarazione è stata inoltrata oltre quella scadenza, il termine è il sesto mese dalla data di invio.

Chi viene estratto per la verifica, di conseguenza, deve aspettarsi che il rimborso non arrivi nei mesi estivi, bensì a ridosso di fine anno o nei primi mesi dell'anno seguente, in funzione del momento in cui l'istruttoria si chiude.

CON QUALI STRUMENTI AVVIENE IL VERSAMENTO

Il rimborso viene accreditato dall'Agenzia sul conto corrente, bancario o postale, munito di codice IBAN, che il contribuente ha indicato tramite i canali richiamati nelle istruzioni di compilazione del modello 730/2026, consultabili nella sezione del sito dell'Agenzia riservata alle dichiarazioni. Conviene controllare che le coordinate registrate siano attuali, poiché un IBAN sbagliato o mai comunicato dilata ancora di più l'attesa.

In assenza di coordinate bancarie fornite dal contribuente, il pagamento passa per titoli di credito a copertura garantita emessi da Poste Italiane S.p.A. È una via alternativa, che però obbliga a incassare fisicamente il titolo e risulta più lenta dell'accredito diretto.

LE MOSSE A DISPOSIZIONE DEL CONTRIBUENTE

Per abbassare la probabilità di finire sotto verifica, il primo accorgimento è controllare che i dati riportati nel 730 collimino con quelli già in mano all'amministrazione, in particolare certificazioni uniche e versamenti eseguiti. Intervenire sulla precompilata è pienamente lecito, ma se le variazioni modificano in misura apprezzabile reddito o imposta è bene tenere ordinata la documentazione di supporto, dato che potrà essere chiesta.

Chi trasmette una dichiarazione con un credito consistente o con correzioni di peso farà bene, poi, a organizzare la propria liquidità nell'ipotesi che l'incasso non preceda dicembre. Un'ultima verifica riguarda l'IBAN comunicato all'Agenzia: deve essere esatto e intestato al contribuente, perché è il canale più veloce per ricevere il rimborso una volta conclusa l'istruttoria.

DOMANDE FREQUENTI

QUANDO IL RIMBORSO DEL 730 PUÒ ESSERE SOTTOPOSTO A CONTROLLO PREVENTIVO?

La verifica può riguardare dichiarazioni modificate rispetto alla precompilata quando il rimborso supera 4.000 euro oppure le variazioni incidono su reddito o imposta con profili di incoerenza. Essere selezionati per il controllo non significa che la dichiarazione sia già considerata irregolare.

CHI PAGA IL RIMBORSO DOPO IL CONTROLLO PREVENTIVO E QUANDO ARRIVA?

Il pagamento viene effettuato direttamente dall'Agenzia delle Entrate, senza passare dal sostituto d'imposta. Il versamento parte da dicembre ed è previsto entro il sesto mese successivo al termine di presentazione, oppure dalla trasmissione se questa è avvenuta oltre la scadenza.

COME VIENE PAGATO IL RIMBORSO SE NON HO COMUNICATO L'IBAN?

In mancanza di coordinate bancarie, il rimborso viene pagato con titoli di credito a copertura garantita emessi da Poste Italiane. Questa modalità richiede l'incasso fisico del titolo e risulta più lenta dell'accredito sul conto corrente comunicato all'Agenzia.

CONSULTA L'ARTICOLO COMPLETO SUL BLOG

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

https://www.studiopizzano.it/controlli-preventivi-rimborsi-730-2026-tempi-di-erogazione/ →

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 13/11/2026

Omessa dichiarazione: gli errori del Fisco non cancellano il dolo di evasione

Per il reato di omessa dichiarazione, l'intenzione di sottrarsi al pagamento va misurata alla data in cui spira il termine di presentazione, e non in un momento successivo. Quando, durante i controlli, la Guardia di finanza attribuisce all'imposta un valore più alto di quello reale, con la conseguenza di ostacolare la rateizzazione del debito, il contribuente non può appoggiarsi a questa circostanza per affermare che il dolo fosse assente. Così ha deciso la Corte di cassazione, sezione feriale penale, nella sentenza n. 32289 depositata il 31 agosto 2026. Nella medesima pronuncia i giudici tornano a distinguere due strumenti che l'esperienza mostra spesso sovrapposti: da un lato la confisca diretta del profitto del reato, che regge pure a fronte di un reato prescritto, dall'altro la confisca per equivalente, che per gli illeciti commessi prima del 2018 non sopravvive alla prescrizione.

SCHEDA RAPIDA

Categoria
Sanzioni.

Norme chiave
D.Lgs. 74/2000, artt. 5, 12-bis e 13 · Codice di procedura penale, art. 578-bis · Codice penale, art. 131-bis · Cassazione, sentenza 32289/2026.

Destinatari
Amministratori e liquidatori di società con dichiarazioni omesse, consulenti fiscali e difensori.

Punto pratico
Ricostruisci per ciascuna annualità scadenza, invii e imposta effettivamente evasa; verifica il superamento dei novanta giorni e della soglia penale. Con il difensore valuta tempi del pagamento e tipo di confisca, senza attribuire agli errori successivi del Fisco effetti sul dolo già maturato.

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

- 📌 **Cosa cambia:** Di seguito si chiarisce in quali condizioni sorge il reato, quale sia il senso di queste differenze e che cosa ne discende, sul piano operativo, per chi amministra o liquida una società.
- 💡 **Impatto operativo:** Per il reato di omessa dichiarazione, l'intenzione di sottrarsi al pagamento va misurata alla data in cui spira il termine di presentazione, e non in un momento successivo.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: La confisca per equivalente, invece, si rivolge a beni che valgono quanto il profitto, nei casi in cui il profitto non sia più raggiungibile in via diretta, e porta con sé un carattere sanzionatorio.

Per il reato di omessa dichiarazione, l'intenzione di sottrarsi al pagamento va misurata alla data in cui spira il termine di presentazione, e non in un momento successivo. Quando, durante i controlli, la Guardia di finanza attribuisce all'imposta un valore più alto di quello reale, con la conseguenza di ostacolare la rateizzazione del debito, il contribuente non può appoggiarsi a questa circostanza per affermare che il dolo fosse assente. Così ha deciso la Corte di cassazione, sezione feriale penale, nella sentenza n. 32289 depositata il 31 agosto 2026. Nella medesima pronuncia i giudici tornano a distinguere due strumenti che l'esperienza mostra spesso sovrapposti: da un lato la confisca diretta del profitto del reato, che regge pure a fronte di un reato prescritto, dall'altro la confisca per equivalente, che per gli illeciti commessi prima del 2018 non sopravvive alla prescrizione. Nella vicenda in esame, che riguarda un ex amministratore divenuto poi liquidatore di una Srl, i giudici di legittimità hanno cancellato soltanto la confisca per equivalente collegata all'anno d'imposta prescritto, lasciando fermo tutto il resto, inclusa la mancata applicazione della particolare tenuità del fatto. Di seguito si chiarisce in quali condizioni sorge il reato, quale sia il senso di queste differenze e che cosa ne discende, sul piano operativo, per chi amministra o liquida una società.

QUANDO L'OMISSIONE DICHIARATIVA ASSUME RILIEVO PENALE

La norma da guardare è l'articolo 5 del D.Lgs. 74 del 2000. Il reato si configura solo se quattro condizioni si presentano tutte insieme:

- manca la presentazione di una dichiarazione obbligatoria, riferita alle imposte sui redditi, all'IVA oppure, dove previsto, all'IRAP e alle ritenute;
- sono trascorsi più di 90 giorni dalla scadenza: entro quella soglia l'invio è tardivo ma comunque efficace, oltre quella soglia la dichiarazione si considera omessa;
- l'imposta sottratta oltrepassa € 50.000, calcolata per ciascuna imposta e per ciascun periodo preso singolarmente;
- alla base dell'omissione c'è il dolo specifico, vale a dire lo scopo di evadere.

È prevista la reclusione da due a cinque anni. La consumazione coincide con lo scadere del novantesimo giorno dopo il termine di presentazione: da lì il reato è compiuto. Inviare la dichiarazione in seguito, magari soltanto all'arrivo della verifica, non lo fa venire meno.

IL PRINCIPIO: IL DOLO VA PESATO AL MOMENTO DELLA SCADENZA

L'accertamento del dolo specifico di evasione va condotto guardando all'istante in cui il termine è venuto a scadere. Gli eventi che seguono, come le sviste degli accertatori, le contestazioni fuori misura o gli ostacoli a definire il debito, appartengono a un momento posteriore e non tornano indietro a incidere sull'elemento soggettivo del reato. Nella vicenda decisa l'imputato aveva a disposizione tutti i dati per compilare le dichiarazioni, le ha inoltrate solo dopo che la verifica era partita e senza versare nulla: una situazione che si concilia con la scelta di non pagare l'imposta, non con una banale dimenticanza.

LA VICENDA SU CUI SI È PRONUNCIATA LA CASSAZIONE

All'origine c'è la condanna di chi amministrava, e in seguito ha liquidato, una Srl, per non avere presentato le dichiarazioni dei redditi, IVA e IRAP degli anni 2013 e 2014. Nel corso del giudizio una consulenza tecnica aveva abbassato in modo netto le somme calcolate all'inizio dalla Guardia di finanza, senza però smentire che per entrambe le annualità le soglie penali fossero oltrepassate.

In appello il reato del 2013 era stato dichiarato prescritto, mentre restavano la condanna per il 2014 e una confisca che arrivava a € 482.989,19. Con il ricorso l'imputato ha attaccato soprattutto la permanenza della confisca per equivalente di € 285.117,09 legata all'anno ormai prescritto, e ha argomentato che la richiesta del Fisco, sovradimensionata all'inizio, gli avesse precluso la rateizzazione del debito e avesse pesato sulla dimostrazione del dolo.

PERCHÉ GLI SBAGLI DELLA GUARDIA DI FINANZA NON FANNO CADERE IL DOLO

I giudici di legittimità non hanno accolto la linea della difesa. Il calcolo eccessivo della pretesa, e l'ostacolo alla rateizzazione che ne è derivato, si collocano dopo che il reato si era già consumato. Se l'accertamento è stato poi ridotto, questo non chiarisce nulla circa l'intenzione che l'imputato aveva alla scadenza del termine di presentazione. Al contrario, il possesso dei dati, la trasmissione delle dichiarazioni soltanto una volta scattata la verifica e il mancato pagamento davano conferma dello scopo di evadere. Sotto questo profilo il ricorso è stato ritenuto inammissibile.

CONFISCA DIRETTA E PER EQUIVALENTE: UNA DIFFERENZA CHE CONTA

Prevista dall'articolo 12-bis del D.Lgs. 74 del 2000, la confisca diretta aggredisce il profitto del reato, ossia il beneficio economico che scaturisce senza intermediazioni dall'illecito, di regola l'imposta non pagata fino a quando resta reperibile nel patrimonio. La si può conservare anche a reato prescritto, purché risultino provati tanto l'elemento oggettivo quanto quello soggettivo, cioè il fatto materiale insieme alla volontà colpevole. La confisca per equivalente, invece, si rivolge a beni che valgono quanto il profitto, nei casi in cui il profitto non sia più raggiungibile in via diretta, e porta con sé un carattere sanzionatorio.

Che il giudice dell'impugnazione possa pronunciarsi sulla confisca anche dichiarando prescritto il reato discende dall'articolo 578-bis del codice di procedura penale, in vigore dal 2018. Le Sezioni Unite della Cassazione hanno precisato che, quando si tratta di confisca per equivalente o di confische dal contenuto afflittivo, quella previsione ha natura mista, a un tempo processuale e sostanziale, e per questa ragione non copre i fatti anteriori alla sua entrata in vigore. Ne è seguito l'annullamento senza rinvio della sola confisca per equivalente di € 285.117,09, relativa al 2013: un fatto precedente al 2018, con reato ormai estinto per prescrizione.

CHE COSA RIMANE FERMO

Sul 2014 la condanna non è toccata dalla prescrizione e la confisca agganciata a quell'anno, poco meno di € 198.000, non si muove. Sul 2013 viene meno la confisca per equivalente, però rimarrebbe praticabile quella diretta del profitto, sempre che sia ancora rintracciabile nel patrimonio dell'imputato. Per il resto il ricorso è stato dichiarato inammissibile, e quindi la condanna e le ulteriori statuizioni sono confermate.

NESSUNA PARTICOLARE TENUITÀ DEL FATTO

La Corte ha negato pure la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto, disciplinata dall'articolo 131-bis del codice penale. Nel 2014 l'imposta evasa andava ben oltre il doppio della soglia penale, superando dunque di molto € 100.000, e l'omissione dichiarativa si era ripetuta su più anni d'imposta. La misura dell'evasione, unita al ripetersi della condotta, non lascia spazio a un giudizio di offensività lieve.

CHE COSA TENERE PRESENTE PER AMMINISTRATORI E LIQUIDATORI

A rispondere penalmente è chi era gravato dall'obbligo dichiarativo alla scadenza del termine: diventare liquidatore dopo essere stato amministratore non cancella le omissioni del passato. Depositare la dichiarazione in ritardo, quando i controlli sono già iniziati, non mette al riparo dal reato se i 90 giorni sono ormai trascorsi e la soglia è oltrepassata, per quanto possa avere un effetto sul calcolo della pena.

Discutere davanti al giudice tributario la dimensione della pretesa conserva la sua utilità per abbassare imposta e sanzioni e, dove si riesce, per far scendere l'evasione sotto la soglia penale. Se però la soglia resta superata, lo

sbaglio del Fisco non ricade sul dolo, che si è già perfezionato alla scadenza del termine. La prescrizione del reato, poi, non assicura il recupero di ciò che è stato già tolto al patrimonio: la confisca diretta del profitto può comunque essere confermata, mentre la confisca per equivalente cede alla prescrizione soltanto per i fatti anteriori al 2018.

Quanto alla non punibilità, saldare per intero il debito tributario, comprensivo di sanzioni e interessi, prima che al contribuente sia stata formalmente notificata la conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o di un procedimento penale, può escludere la punibilità dell'omessa dichiarazione a norma dell'articolo 13 del D.Lgs. 74 del 2000. In un momento successivo rimane la via delle attenuanti per chi paga il dovuto prima che il dibattimento si apra: sono scelte da valutare per tempo, finché i margini non si sono chiusi.

DOMANDE FREQUENTI

GLI ERRORI DEL FISCO ELIMINANO IL DOLO DI OMESSA DICHIARAZIONE?

Gli errori degli accertatori successivi alla consumazione del reato non modificano l'intento di evasione già maturato. Il dolo va valutato alla scadenza rilevante per l'omissione, considerando i dati disponibili, la condotta del contribuente e le circostanze esistenti in quel momento.

LA PRESCRIZIONE CANCELLA SEMPRE LA CONFISCA PER OMESSA DICHIARAZIONE?

No. La confisca diretta del profitto può essere mantenuta anche a reato prescritto se risultano provati gli elementi oggettivi e soggettivi. La confisca per equivalente, invece, non sopravvive alla prescrizione per i fatti anteriori all'entrata in vigore della disciplina del 2018.

PERCHÉ NEL CASO ESAMINATO È STATA ESCLUSA LA PARTICOLARE TENUITÀ DEL FATTO?

La Corte ha considerato l'entità dell'evasione e la ripetizione delle omissioni su più annualità. Per il 2014 l'imposta evasa superava ampiamente il doppio della soglia penale: insieme alla reiterazione, questo dato ha impedito di ritenere lieve l'offesa.

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/omessa-dichiarazione-dolo-errori-fisco-confisca-cassazione-32289-2026/ →

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 →

FISCO & IMPOSTE DIRETTE/INDIRETTE

8 MIN LETTURA 13/11/2026

Forfetari e quadro RS 2026: i costi non deducibili che il Fisco controlla

Chi applica il regime forfetario non abbatte l'imponibile con le spese che sostiene: il loro peso è già incorporato nel coefficiente di redditività fissato per ogni tipo di attività. Fanno storia a sé soltanto i contributi previdenziali obbligatori pagati durante l'anno, che restano scomputabili prima del calcolo dell'imposta sostitutiva. Nonostante ciò, i costi non escono di scena in dichiarazione: trovano posto nel quadro RS del modello Redditi PF. Si tratta di numeri che non spostano di un euro l'imposta, ma tratteggiano il profilo dell'attività e vanno a nutrire l'analisi del rischio fiscale condotta dall'amministrazione.

SCHEDA RAPIDA

Categoria
Regime forfetario.

Norme chiave
Legge 190/2014, art. 1, comma 73 · D.L. 34/2019, art. 6-bis · D.Lgs. 471/1997, art. 8, comma 1 · Circolare Agenzia delle Entrate 10/E/2016 · Circolare Agenzia delle Entrate 24/E/2016.

Destinatari
Imprese individuali e professionisti forfetari e intermediari che compilano il quadro RS di Redditi PF 2026.

Punto pratico
Raccogli i documenti ricevuti nell'anno e riconcilia i costi con i righi RS pertinenti alla tua attività, applicando il 50% agli usi promiscui e includendo l'IVA indetraibile. Se il quadro è incompleto, predisponi l'integrativa e valuta il ravvedimento.

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

- 📌 **Cosa cambia:** Chi applica il regime forfetario non abbatte l'imponibile con le spese che sostiene: il loro peso è già incorporato nel coefficiente di redditività fissato per ogni tipo di attività.
- 💡 **Impatto operativo:** Fanno storia a sé soltanto i contributi previdenziali obbligatori pagati durante l'anno, che restano scomputabili prima del calcolo dell'imposta sostitutiva.
- ⚠️ **Attenzione & criticità:** Attenzione: Si tratta di numeri che non spostano di un euro l'imposta, ma tratteggiano il profilo dell'attività e vanno a nutrire l'analisi del rischio fiscale condotta dall'amministrazione.

Chi applica il regime forfetario non abbatte l'imponibile con le spese che sostiene: il loro peso è già incorporato nel coefficiente di redditività fissato per ogni tipo di attività. Fanno storia a sé soltanto i contributi previdenziali obbligatori pagati durante l'anno, che restano scomputabili prima del calcolo dell'imposta sostitutiva. Nonostante ciò, i costi non escono di scena in dichiarazione: trovano posto nel quadro RS del modello Redditi PF. Si tratta di numeri che non spostano di un euro l'imposta, ma tratteggiano il profilo dell'attività e vanno a nutrire l'analisi del rischio fiscale condotta dall'amministrazione. Se il prospetto viene ignorato o riempito con leggerezza, non scatta in automatico l'attribuzione di un reddito più alto; possono però nascere incongruenze che richiamano l'attenzione dell'ufficio, in particolare quando la mancanza di acquisti contrasta con il tipo di attività dichiarata. La fonte dell'obbligo è l'art. 1, comma 73, della legge n. 190 del 2014, e ciò che va comunicato si ferma ai dati che il Fisco non ricava per altre strade. Nelle righe che seguono si vedrà quali campi compilare, con quale criterio quantificare i costi, a quale sanzione si va incontro omettendoli e perché la tenuta economica dei conti pesa come parametro di controllo perfino in un regime pensato per alleggerire gli adempimenti.

PERCHÉ LA DICHIARAZIONE CONTINUA A CHIEDERE I COSTI PUR NON INCIDENDO SULL'IMPOSTA

Per arrivare al reddito, il forfetario moltiplica ricavi o compensi incassati per un coefficiente di redditività che la legge collega al codice ATECO dell'attività. L'imposta sostitutiva si ottiene poi da quel reddito, una volta sottratti i soli contributi previdenziali obbligatori. Le spese realmente pagate, dall'affitto dei locali alle materie prime, non trovano spazio in questo conteggio: la presunzione è che il coefficiente le abbia già assorbite in via forfetaria.

Da qui non discende però la libertà di dimenticarsene. Secondo l'art. 1, comma 73, della legge n. 190 del 2014, i contribuenti in regime forfetario restano fuori dagli indici sintetici di affidabilità fiscale ma devono lo stesso comunicare dati puntuali sull'attività esercitata. A restringere il campo è poi intervenuto l'art. 6-bis del decreto-legge n. 34 del 2019: si dichiara unicamente ciò che l'Agenzia delle Entrate non custodisce già nei propri archivi e che nessun altro soggetto le trasmetterà prima della scadenza dichiarativa. Al quadro RS rimane così un ruolo di sola conoscenza, calibrato sulle informazioni che per altri canali l'amministrazione non raccoglie.

QUALI RIGHI VANNO RIEMPITI NEL MODELLO REDDITI PF 2026

Conviene separare i dati chiesti al forfetario a seconda dello scopo che assolvono e del tipo di attività. Nei righi da RS371 a RS373 vanno le somme erogate a terzi sulle quali, per effetto del regime, non è stata trattenuta la ritenuta alla fonte. Che questa indicazione sia dovuta non dipende dalla ragione della mancata ritenuta: resta obbligatoria anche se chi incassa il pagamento applica a sua volta il forfetario.

Nel caso di un'attività d'impresa, il rigo RS375 vuole sapere quanti mezzi di trasporto o veicoli, a qualunque titolo posseduti o detenuti per l'attività, risultano in carico alla fine del periodo d'imposta. Il rigo RS376 riunisce la spesa per materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci, con dentro gli oneri accessori di diretta imputazione, le lavorazioni affidate a terzi e i servizi legati a doppio filo alla produzione dei ricavi. Verso il rigo RS377 confluisce quanto pagato per l'uso di beni altrui: canoni di locazione, di leasing e di noleggio, affitto d'azienda, royalties. Al rigo RS378 spettano invece gli acquisti di carburante per autotrazione.

Chi svolge arti e professioni si rivolge al rigo RS381: qui vanno le uscite dell'anno per servizi telefonici e accessori, per l'energia elettrica consumata e per carburanti, lubrificanti e prodotti simili impiegati nella trazione degli autoveicoli. Quando non ci sono state spese inquadrabili nelle categorie previste, i righi corrispondenti restano in bianco; non c'è alcuna casella da spuntare per attestare che i costi mancano.

CON QUALE CRITERIO SI QUANTIFICANO COSTI E COMPENSI

Per riempire bene il prospetto tornano utili alcune indicazioni operative. Con la circolare n. 10/E del 2016 l'Agenzia delle Entrate ha spiegato che un costo va riportato nel momento in cui al contribuente arriva il relativo documento fiscale. La successiva circolare n. 24/E, dello stesso anno, ha aggiunto che beni e servizi a uso promiscuo, cioè in parte per l'attività e in parte per la sfera privata, entrano nel prospetto al 50%. Costi e consumi si espongono al lordo dell'IVA indetraibile, dato che il forfetario non porta in detrazione l'imposta pagata sugli acquisti.

Nei righi da RS371 a RS373 la somma erogata si scrive togliendo l'IVA e il contributo integrativo destinato alle casse professionali, che reddito non è. Resta dentro, al contrario, l'eventuale rivalsa del 4% verso la gestione separata INPS, perché fa corpo unico con il compenso concordato.

COSA SI RISCHIA SE IL QUADRO VIENE OMESSO

Per il forfetario che sbaglia o tralascia il quadro RS non è prevista una sanzione ad hoc. Mancando una norma su misura, subentra la disciplina generale dell'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997: chi non indica, o indica male, gli elementi utili ai controlli va incontro a una sanzione compresa fra 250 e 2.000 euro. Si può rimediare con una dichiarazione integrativa e, se le condizioni ci sono, con il ravvedimento operoso, che abbatte la sanzione tanto più quanto prima si corregge.

QUANDO I COSTI A ZERO DIVENTANO UN CAMPANELLO PER IL FISCO

Il punto più scivoloso si presenta quando il tipo di attività dichiarata mal si concilia con la totale mancanza di acquisti. Il dato assente conta soprattutto se va in rotta di collisione con documenti che l'amministrazione ha già in mano. Pensiamo all'avvocato forfetario con fatture di telefonia ed energia elettrica intestate allo studio che però lascia a zero il consumo nel rigo RS381, o all'elettricista che nel rigo RS376 non riporta gli acquisti, pur documentati, di cavi, componenti e materiale usato nei lavori. Uno scarto del genere può indirizzare l'analisi del rischio, senza però provare di per sé che ci siano acquisti in nero o ricavi tenuti nascosti.

La regola non cambia nemmeno quando si arriva all'accertamento. Il Fisco non può ricostruire il reddito in via presuntiva appoggiandosi solo al fatto che in dichiarazione i costi non compaiono: occorrono altri indizi con i caratteri che la legge pretende. L'ufficio è tenuto a guardare a com'è fatta davvero l'attività, all'uso di beni personali già nella disponibilità del contribuente, alle strutture fornite dal committente, ai rimborsi incassati e alle spese sostenute da terzi. Chi fa consulenza da remoto con strumenti propri non sta sullo stesso piano di un'azienda manifatturiera: non esiste un'unica sagoma di normalità economica valida per chiunque.

IL PARADOSSO DEL REGIME E LA CONDOTTA PIÙ PRUDENTE

Nel quadro RS affiora una contraddizione solo di facciata del forfetario. Pur sollevato dall'obbligo di tenere le scritture contabili, il contribuente deve comunque archiviare i documenti e rimettere insieme dati precisi sull'attività. Quei dati lasciano intatto il reddito, che si ottiene con il coefficiente di redditività, ma alimentano finalità di conoscenza, di statistica e di controllo. Detto altrimenti, la semplificazione non cancella l'adempimento: sposta il carico dalla contabilità alla raccolta mirata delle informazioni.

Sul piano pratico se ne ricava che al quadro RS va dedicata la stessa cura riservata alle sezioni della dichiarazione da cui dipende l'imposta. Vuol dire tenere in ordine le fatture d'acquisto ricevute nell'anno, riempire i righi giusti con

cifre in linea con il tipo di attività e, dove certi costi davvero non ci sono e la cosa si spiega, saper indicare il perché: per esempio l'impiego di beni personali o l'attività prestata per intero nella sede del committente. Se invece i costi restano muti e nessun motivo è documentabile, le domande comincia a farle il controllo.

DOMANDE FREQUENTI

PERCHÉ UN FORFETARIO DEVE INDICARE I COSTI NEL QUADRO RS?

I costi comunicati nel quadro RS hanno una funzione informativa e alimentano l'analisi del rischio fiscale. Non riducono l'imponibile, già determinato con il coefficiente di redditività. L'obbligo riguarda i dati che l'amministrazione non possiede già e che non riceverà da altri soggetti.

COME VANNO INDICATI I COSTI DEI BENI A USO PROMISCUO?

I beni e i servizi utilizzati sia per l'attività sia per esigenze personali entrano nel prospetto al 50%. I costi e i consumi vanno esposti al lordo dell'IVA indetraibile, poiché il contribuente forfetario non detrae l'imposta sugli acquisti.

COME SI PUÒ CORREGGERE UN QUADRO RS OMESSO O INCOMPLETO?

È possibile presentare una dichiarazione integrativa e valutare il ravvedimento operoso quando ne ricorrono le condizioni. Per l'omissione o l'indicazione errata di elementi utili ai controlli, il testo richiama la sanzione generale compresa tra 250 e 2.000 euro.

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/forfetari-e-quadro-rs-2026-costi-obblighi-informativi/ →

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

19 MIN LETTURA 13/11/2026

Enti e società non residenti: come funziona la tassazione in Italia

Come si tassano in Italia le società estere: residenza fiscale, stabile organizzazione, rendiconto 2026 e rischi di stabile organizzazione occulta. Quando una società o un ente ha sede all'estero ma svolge attività, incassa redditi o possiede beni in Italia, il fisco italiano deve prima di tutto stabilire una cosa: quella società è davvero "non residente", oppure va considerata residente a tutti gli effetti? La risposta cambia radicalmente il trattamento fiscale, perché una società residente paga l'IRES su tutti i redditi ovunque prodotti nel mondo, mentre una società davvero non residente paga le imposte italiane solo sui redditi che ha effettivamente generato in Italia.

SCHEDA RAPIDA

Categoria
Fiscalità internazionale.

Norme chiave
Artt. 23, 73, 110, 151, 152, 153, 162, 169 TUIR · D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 · Circolare Agenzia delle entrate 4 novembre 2024, n. 20/E · Decreto correttivo Omnibus 2026.

Destinatari
Società e gruppi esteri con interessi in Italia, holding con controllate italiane, commercialisti e consulenti di fiscalità internazionale.

Punto pratico
Una società estera deve prima verificare di non ricadere nei nuovi criteri di residenza in vigore dal 2024, poi accertare se dispone in Italia di una stabile organizzazione, anche non dichiarata. Dal periodo d'imposta 2026 il rendiconto della stabile organizzazione richiede data certa tramite marcatura temporale entro i termini della dichiarazione.

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

- **Cosa cambia:** 209/2023, attuativo della delega per la riforma fiscale prevista dalla legge 9 agosto 2023, n.
- **Impatto operativo:** La regola del "per la maggior parte del periodo d'imposta" ha un significato preciso: significa che il criterio deve sussistere per almeno 183 giorni in un anno di 365 giorni, oppure 184 giorni in un anno bisestile.
- **Attenzione & criticità:** Attenzione: l'omesso o tardivo adempimento in materia di Enti e società non residenti espone al disconoscimento del trattamento fiscale applicato e all'irrogazione delle relative sanzioni.

Quando una società o un ente ha sede all'estero ma svolge attività, incassa redditi o possiede beni in Italia, il fisco italiano deve prima di tutto stabilire una cosa: quella società è davvero "non residente", oppure va considerata residente a tutti gli effetti? La risposta cambia radicalmente il trattamento fiscale, perché una società residente paga l'IRES su tutti i redditi ovunque prodotti nel mondo, mentre una società davvero non residente paga le imposte italiane solo sui redditi che ha effettivamente generato in Italia. Dal 1° gennaio 2024 i criteri per tracciare questo confine sono cambiati, con il Decreto Legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, che ha riscritto l'articolo 73 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR, il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917). Per le società che restano genuinamente estere, il TUIR distingue poi tre situazioni diverse, a seconda che operino in Italia senza una struttura stabile, con una stabile organizzazione oppure come enti non commerciali: ognuna ha regole di tassazione proprie, disciplinate dagli articoli 151, 152 e 153 del TUIR. A queste regole si sono aggiunte, nel 2025 e nel 2026, novità operative rilevanti, come l'obbligo di dare data certa al rendiconto della stabile organizzazione e un contenzioso sempre più fitto sulla cosiddetta stabile organizzazione occulta.

CONFINE FISCALE: QUANDO UNA SOCIETÀ ESTERA È DAVVERO NON RESIDENTE

Il punto di partenza di ogni ragionamento è capire se la società, pur avendo sede legale all'estero, non finisca comunque per essere considerata residente in Italia. Fino al 2023 la residenza delle società si accertava verificando, per la maggior parte del periodo d'imposta, la presenza in Italia della sede legale, della sede dell'amministrazione o dell'oggetto principale dell'attività. Il D.Lgs. n. 209/2023, attuativo della delega per la riforma fiscale prevista dalla legge 9 agosto 2023, n. 111, ha sostituito questo impianto con tre criteri nuovi, tra loro alternativi: basta che ricorra anche uno solo perché la società sia considerata fiscalmente residente in Italia.

I tre criteri, elencati nel nuovo articolo 2 del D.Lgs. n. 209/2023 e recepiti nell'articolo 73 del TUIR, sono la sede legale, la sede di direzione effettiva e la gestione ordinaria in via principale. La sede di direzione effettiva è il luogo dove vengono prese, in modo continuo e coordinato, le decisioni strategiche che riguardano la società nel suo complesso: non le scelte operative quotidiane, ma gli indirizzi di fondo sull'attività d'impresa. La gestione ordinaria in via principale, invece, guarda al luogo dove si svolge concretamente e abitualmente l'amministrazione

corrente, cioè gli atti di gestione che si ripetono giorno per giorno. Per entrambi i criteri conta il luogo dove le decisioni vengono davvero assunte, non quello indicato sulla carta intestata o nei verbali formali del consiglio di amministrazione.

La regola del "per la maggior parte del periodo d'imposta" ha un significato preciso: significa che il criterio deve sussistere per almeno 183 giorni in un anno di 365 giorni, oppure 184 giorni in un anno bisestile. Per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, le nuove regole si applicano dal 1° gennaio 2024; per quelle con esercizio a cavallo di due anni solari, si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 29 dicembre 2023, data di entrata in vigore del decreto.

L'Agenzia delle entrate ha fornito le prime istruzioni operative con la circolare 4 novembre 2024, n. 20/E, dedicata sia alla residenza delle persone fisiche sia a quella di società ed enti. Il documento chiarisce che i tre criteri vanno letti come concetti autonomi rispetto alla tradizione civilistica italiana, per allinearsi al modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni e alla nozione di "place of effective management" adottata a livello internazionale: un allineamento che riduce il rischio di conflitti di doppia residenza con altri Stati, ma che richiede comunque un'analisi caso per caso della governance reale del gruppo.

HOLDING CONTROLLATE: LA PRESUNZIONE SULLE SUB-HOLDING ESTERE

Per le holding e le sub-holding estere che controllano società italiane, il TUIR prevede una presunzione relativa di residenza pensata per contrastare le strutture create solo sulla carta per spostare all'estero la tassazione dei redditi di gruppo. In base all'articolo 73, comma 5-bis, del TUIR, salvo prova contraria si considera che la sede dell'amministrazione di una società o ente estero sia in Italia quando quel soggetto detiene partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, del codice civile, in società di capitali o enti commerciali residenti, e ricorre in alternativa una di queste due condizioni: la holding estera è a sua volta controllata, anche indirettamente, da soggetti residenti in Italia, oppure il suo organo di amministrazione è composto in prevalenza da consiglieri residenti in Italia.

Per verificare se il controllo indiretto sussiste, occorre guardare alla situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio della società estera controllata; se il controllante è una persona fisica, si tiene conto anche dei diritti di voto spettanti al coniuge, ai parenti entro il terzo grado e agli affini entro il secondo grado, secondo il meccanismo di imputazione familiare tipico delle presunzioni antielusive italiane. Poiché si tratta di una presunzione relativa e non assoluta, la società estera può fornire prova contraria dimostrando che la propria direzione effettiva è realmente radicata fuori dall'Italia: con documentazione su dove si riuniscono gli organi decisionali, dove risiedono gli amministratori con effettivo potere gestorio e dove si formano le decisioni strategiche.

Una presunzione ulteriore, prevista dall'articolo 73, comma 5-quater, del TUIR, riguarda le società i cui patrimoni sono investiti in misura prevalente in quote di fondi di investimento immobiliare chiusi disciplinati dall'articolo 37 del Testo Unico della Finanza (D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58): se tali società sono anche controllate, direttamente o indirettamente, tramite società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia, si considerano a loro volta residenti in Italia, salvo prova contraria.

Sul tema resta un punto di riferimento la sentenza della Corte di Cassazione 21 giugno 2019, n. 16697, che ha ritenuto residente in Italia, ai fini fiscali, una società di diritto estero dotata di pochissimi dipendenti, i quali si limitavano a eseguire gli ordini impartiti dalla capogruppo italiana: un caso scuola di società "scatola vuota" priva di autonomia gestionale reale, utile ancora oggi per orientare l'interpretazione dei nuovi criteri del 2024.

TRE REGIMI: COME SI TASSA CHI RESTA DAVVERO NON RESIDENTE

Superato il vaglio della residenza, se la società o l'ente conserva la propria natura di soggetto non residente, il TUIR non applica un'unica regola di tassazione ma ne prevede tre distinte, a seconda della situazione concreta in cui l'ente opera in Italia. Gli articoli 151, 152 e 153 del TUIR distinguono infatti le società e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione, le società e gli enti non residenti dotati di stabile organizzazione, e gli enti non commerciali non residenti. La differenza non è solo terminologica: cambiano il perimetro dei redditi tassabili in Italia, il metodo di calcolo dell'imponibile e gli obblighi dichiarativi.

Il criterio comune a tutte e tre le fattispecie è quello della territorialità: l'Italia tassa solo i redditi che si considerano prodotti nel proprio territorio, secondo le regole di collegamento fissate dall'articolo 23 del TUIR. Non conta quindi la nazionalità del soggetto né la sua forma giuridica, ma il luogo in cui il reddito trova origine: un immobile, un'attività lavorativa, un capitale investito o un'attività d'impresa esercitata fisicamente in Italia.

SENZA STRUTTURA: I REDDITI TASSABILI IN MANCANZA DI STABILE ORGANIZZAZIONE

Quando la società non residente non dispone in Italia di alcuna struttura stabile, l'articolo 151 del TUIR stabilisce che il suo reddito complessivo imponibile in Italia è dato dalla somma dei soli redditi che l'articolo 23 del TUIR considera prodotti nel territorio dello Stato. Rientrano in questo elenco i redditi fondiari degli immobili situati in Italia, i redditi di capitale corrisposti dallo Stato italiano, da soggetti residenti o da stabili organizzazioni italiane di altri

soggetti non residenti, con l'eccezione degli interessi su depositi e conti correnti bancari e postali, che restano fuori campo. Vi rientrano anche i redditi di lavoro dipendente e i redditi a esso assimilati per l'attività prestata materialmente in Italia, i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e i redditi d'impresa prodotti attraverso una stabile organizzazione, oltre ai redditi diversi collegati ad attività o beni situati in Italia e ai redditi di partecipazione imputati per trasparenza a soci non residenti ai sensi degli articoli 5, 115 e 116 del TUIR.

Il legislatore ha previsto alcune esclusioni mirate a non disincentivare gli investimenti finanziari esteri sui mercati regolamentati italiani: restano fuori dalla tassazione italiana, per esempio, le plusvalenze da cessione di partecipazioni in società italiane quotate su mercati regolamentati, ovunque il cedente le detenga, e le plusvalenze da cessione o rimborso di titoli non rappresentativi di merci negoziati su mercati regolamentati.

Esiste poi una categoria di redditi che il TUIR considera "in ogni caso" prodotti in Italia, indipendentemente da altri collegamenti territoriali, purché siano corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti o da stabili organizzazioni italiane di soggetti esteri. Vi rientrano le pensioni e gli assegni equiparati, le indennità di fine rapporto, alcuni redditi assimilati al lavoro dipendente e, aspetto di particolare interesse per le imprese, i compensi per l'utilizzo di opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi d'impresa, formule e informazioni relative a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico: in pratica, le royalty pagate da un soggetto italiano a un soggetto non residente restano imponibili in Italia anche se il beneficiario non vi ha alcuna presenza fisica, salvo l'applicazione di una convenzione contro le doppie imposizioni più favorevole.

Tutti questi redditi, a eccezione dei redditi d'impresa realizzati tramite stabile organizzazione, concorrono al reddito complessivo secondo le regole ordinarie previste per la categoria di appartenenza: un reddito fondiario si calcola con le regole dei redditi fondiari, un reddito di lavoro autonomo con quelle dei redditi di lavoro autonomo, e così via. I redditi d'impresa, quando esiste una stabile organizzazione, seguono invece la disciplina specifica dell'articolo 152 del TUIR, illustrata più avanti.

DEDUZIONI LIMITATE: ONERI DEDUCIBILI E DETRAZIONI PER I NON RESIDENTI

Anche i soggetti non residenti privi di stabile organizzazione possono ridurre il proprio reddito imponibile italiano attraverso oneri deducibili e detrazioni d'imposta, ma solo per un elenco tassativo di voci, più ristretto rispetto a quello previsto per i soggetti residenti. Dal reddito complessivo, l'articolo 10 del TUIR consente di dedurre i canoni, i livelli, i censi e gli altri oneri che gravano sugli immobili concorrenti alla formazione del reddito complessivo, oltre ai contributi e alle donazioni erogati a favore di organizzazioni non governative riconosciute, nel limite del 2% del reddito complessivo netto.

Sul fronte delle detrazioni dall'imposta lorda, l'articolo 15 del TUIR riconosce, nella misura del 19%, alcune categorie di oneri: gli interessi passivi e i relativi oneri accessori, le spese sostenute per la manutenzione, la protezione e il restauro di beni sottoposti a vincolo culturale, le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali, di enti e istituzioni pubbliche o di fondazioni e associazioni senza scopo di lucro che svolgono attività di studio, ricerca e valorizzazione di beni culturali o artistici, le erogazioni liberali a favore di enti operanti nello spettacolo e delle associazioni di promozione sociale, oltre ai contributi versati alle società di mutuo soccorso. Si tratta di un catalogo pensato per intercettare situazioni specifiche, come la proprietà di immobili storici o vincolati in Italia, più che per offrire una leva di pianificazione fiscale generale: la logica di fondo è che un soggetto senza stabile organizzazione partecipa al prelievo italiano solo per la parte di ricchezza effettivamente collegata al territorio, e quindi anche le deduzioni restano ancorate a quello stesso perimetro.

RADICAMENTO IN ITALIA: LA TASSAZIONE CON STABILE ORGANIZZAZIONE

Il quadro cambia sensibilmente quando la società estera opera in Italia attraverso una stabile organizzazione, cioè una sede fissa d'affari, un cantiere, una filiale, un ufficio o un agente dipendente con potere di concludere contratti, che permette di svolgere stabilmente attività d'impresa nel territorio dello Stato: la nozione è definita dall'articolo 162 del TUIR, richiamato dall'articolo 152. In questo caso il reddito imponibile in Italia non si ricostruisce più sommando singole categorie reddituali, ma si calcola come se la stabile organizzazione fosse un'impresa autonoma e distinta dalla casa madre estera.

L'articolo 152 del TUIR stabilisce infatti che il reddito della stabile organizzazione è dato dagli utili e dalle perdite a essa imputabili in base a un rendiconto economico-patrimoniale, redatto secondo gli stessi principi contabili che si applicaro a un soggetto nazionale con le medesime caratteristiche, salvo le eccezioni previste per i soggetti che emettono strumenti finanziari negoziati in mercati regolamentati dell'Unione europea o diffusi tra il pubblico, disciplinati dall'articolo 116 del Testo Unico della Finanza. Al risultato del rendiconto si applicano poi le ordinarie variazioni fiscali in aumento e in diminuzione previste per tutti i soggetti IRES, per esempio quelle relative ad ammortamenti, accantonamenti e spese parzialmente deducibili.

Il comma 2 dell'articolo 152 codifica un principio di fondamentale importanza per i gruppi multinazionali, mutuato dal modello OCSE: ai fini della determinazione del reddito, la stabile organizzazione va trattata come un'entità separata e indipendente, che svolge attività

identiche o analoghe a quelle della casa madre, in condizioni di mercato comparabili quanto a rischi assunti e beni utilizzati. In pratica, i rapporti economici tra la stabile organizzazione italiana e la casa madre estera devono essere valorizzati come se avvenissero tra soggetti indipendenti, secondo la logica del valore normale che informa tutta la disciplina del transfer pricing. Un'attenzione specifica riguarda le transazioni con la società controllante: l'articolo 110, comma 7, del TUIR, che disciplina la valutazione dei prezzi di trasferimento infragruppo, si applica anche a questi rapporti, imponendo di documentare che i corrispettivi praticati siano coerenti con quelli che sarebbero stati pattuiti tra imprese indipendenti in condizioni comparabili.

RENDICONTO 2026: L'OBBLIGO DI DATA CERTA IN ARRIVO

Una novità operativa importante, che riguarda proprio il rendiconto previsto dall'articolo 152 del TUIR, è stata introdotta dallo decreto legislativo correttivo, il cosiddetto decreto Omnibus, approvato in via preliminare dal Consiglio dei ministri il 10 giugno 2026 nell'ambito dei correttivi alla riforma fiscale. Il provvedimento inserisce nell'articolo 152 del TUIR l'obbligo, per le stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti, di attribuire data certa al rendiconto economico-patrimoniale tramite marcatura temporale, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. I dati principali del rendiconto dovranno inoltre confluire in un apposito prospetto del modello dichiarativo, così da renderli immediatamente verificabili dall'Amministrazione finanziaria.

La misura, con prima applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026, è pensata per impedire modifiche retroattive ai conti già chiusi: senza una data certa, infatti, in sede di verifica fiscale un rendiconto poteva in teoria essere predisposto o corretto successivamente, rendendo più complesso per l'Agenzia delle entrate ricostruire con certezza la situazione economico-patrimoniale della stabile organizzazione al momento della dichiarazione. Le società estere con stabile organizzazione in Italia devono quindi rivedere per tempo i propri processi di chiusura contabile, per garantire che il rendiconto fiscale sia completato e marcato temporalmente entro le scadenze dichiarative, evitando di lasciare questo adempimento alle ultime settimane utili.

RISCHIO OCCULTO: QUANDO L'AGENZIA CONTESTA UNA STRUTTURA MAI DICHIARATA

Accanto alla stabile organizzazione dichiarata volontariamente, esiste un fronte di contenzioso in crescita legato alla cosiddetta stabile organizzazione occulta: il caso in cui l'Agenzia delle entrate ritiene che un gruppo estero operi in Italia attraverso una presenza stabile mai dichiarata, per esempio tramite una controllata italiana che, dietro l'apparenza di una società autonoma, agisce in realtà come articolazione operativa della casa madre estera. Se la contestazione viene confermata, le conseguenze sono pesanti: recupero a tassazione dei redditi non dichiarati in Italia, sanzioni e, nei casi più gravi, rilevanza penale per omessa dichiarazione.

La giurisprudenza più recente ha però innalzato l'asticella probatoria richiesta al fisco per contestare questo tipo di struttura. La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 992/2024, ha respinto la tesi dell'Amministrazione finanziaria in un caso relativo a una holding svizzera accusata di operare attraverso una controllata italiana: la Suprema Corte ha chiarito che il controllo totalitario del capitale e il semplice coordinamento di gruppo non bastano, da soli, a dimostrare l'esistenza di una stabile organizzazione, se la società italiana conserva una propria autonomia gestionale e opera come intermediario indipendente. Sulla stessa linea si è mossa la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, che con la sentenza n. 57/2025 ha ribadito come la sola direzione e coordinamento esercitati dalla controllante non siano sufficienti a configurare una stabile organizzazione occulta: serve la prova di una presenza radicata sul territorio italiano, di una sede d'affari in grado di produrre reddito in autonomia, e di un'attività che non si esaurisca nell'esecuzione di direttive della capogruppo.

Per i gruppi multinazionali con controllate italiane, questi orientamenti offrono un argine importante, ma non eliminano il rischio: resta essenziale documentare con cura l'autonomia decisionale della società italiana, i poteri effettivi del suo management locale e la coerenza dei prezzi di trasferimento applicati nei rapporti infragruppo, proprio per essere in grado di respingere, con elementi concreti, un'eventuale contestazione di stabile organizzazione occulta.

CONVENZIONI ESTERE: IL RUOLO DEI TRATTATI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

Le regole del TUIR appena descritte non operano mai in un vuoto internazionale: quando la società non residente ha sede in un Paese legato all'Italia da una convenzione contro le doppie imposizioni, ispirata nella maggior parte dei casi al modello OCSE, le disposizioni della convenzione prevalgono sulla normativa interna quando sono più favorevoli al contribuente, in base al principio generale di prevalenza del diritto convenzionale codificato dall'articolo 169 del TUIR. Questo significa, per esempio, che la nozione di stabile organizzazione, l'aliquota di ritenuta applicabile su royalty, interessi e dividendi, oppure la stessa qualificazione della residenza in caso di conflitto tra i criteri di due Stati diversi, vanno sempre verificate anche alla luce del trattato bilaterale applicabile, prima di applicare automaticamente la sola disciplina interna italiana.

La riforma della residenza del 2024, allineando i criteri italiani al linguaggio delle convenzioni OCSE, ha in parte

l'obiettivo di ridurre proprio questi conflitti: una società con sede di direzione effettiva chiaramente radicata in un solo Stato ha oggi maggiori strumenti per dimostrare la propria residenza univoca, anche in sede di procedura amichevole tra Amministrazioni fiscali di Stati diversi.

ENTI NON PROFIT: IL RINVIO ALLA DISCIPLINA DEGLI ENTI NON COMMERCIALI ESTERI

Un'ultima fattispecie, distinta dalle società commerciali, riguarda gli enti non commerciali non residenti: fondazioni, associazioni e altri organismi esteri che non svolgono in via principale un'attività d'impresa. Per questi soggetti l'articolo 153 del TUIR prevede un regime specifico, che condivide con le due fattispecie precedenti il principio di territorialità ma applica le regole di determinazione del reddito proprie degli enti non commerciali, con particolare attenzione alla distinzione tra attività istituzionale e attività eventualmente commerciale svolta in Italia. Si tratta di una disciplina che merita un approfondimento a sé, cui rimanda la trattazione dedicata agli enti non commerciali residenti all'estero.

VERIFICA PRATICA: COSA DEVONO CONTROLLARE IMPRESE E CONSULENTI

Per un gruppo estero che opera o intende operare in Italia, la sequenza di controllo utile parte sempre dalla residenza: verificare, con documentazione concreta su governance e processo decisionale, che nessuno dei tre criteri dell'articolo 73 del TUIR faccia scattare la residenza italiana, soprattutto in presenza di amministratori italiani o di una holding controllata da soggetti residenti. Il passaggio successivo riguarda l'eventuale presenza di una stabile organizzazione, anche non dichiarata: una filiale, un ufficio, un magazzino con funzioni operative o un agente che conclude abitualmente contratti in nome della casa madre possono generare una stabile organizzazione anche senza una scelta esplicita in tal senso, con l'obbligo conseguente di tenere il rendiconto previsto dall'articolo 152 del TUIR e, dal periodo d'imposta 2026, di dargli data certa tramite marcatura temporale entro i termini dichiarativi.

Infine, per i redditi che restano imponibili in Italia anche senza stabile organizzazione, come royalty, compensi per prestazioni artistiche o professionali e redditi da immobili, occorre verificare volta per volta se la convenzione contro le doppie imposizioni applicabile riduce le ritenute previste dalla normativa interna, ed eventualmente attivare le procedure necessarie per beneficiarne fin dal pagamento, invece di dover chiedere un rimborso successivo.

DOMANDE FREQUENTI

QUALI REDDITI PAGA IN ITALIA UNA SOCIETÀ DAVVERO NON RESIDENTE?

Una società effettivamente non residente è tassata in Italia soltanto sui redditi prodotti nel territorio italiano. Il calcolo cambia secondo la presenza o meno di una stabile organizzazione e deve essere confrontato con le disposizioni della convenzione contro le doppie imposizioni applicabile.

COME VIENE TASSATA UNA STABILE ORGANIZZAZIONE ITALIANA DI UNA SOCIETÀ ESTERA?

Il reddito della stabile organizzazione è determinato sulla base di un rendiconto economico-patrimoniale distinto, con le variazioni fiscali ordinarie. La struttura viene trattata come un'impresa separata e indipendente: i rapporti economici con la casa madre devono rispettare condizioni di mercato.

UNA CONTROLLATA ITALIANA PROVA DA SOLA UNA STABILE ORGANIZZAZIONE OCCULTA?

No. Il controllo totalitario e il coordinamento di gruppo non bastano da soli se la società italiana conserva autonomia gestionale. Occorre verificare la presenza effettiva sul territorio e documentare poteri del management locale, autonomia decisionale e rapporti economici con la casa madre.

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/tassazione-societa-non-residenti-stabile-organizzazione-italia/ →

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 & SOCIETARIO

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

🛡️ DIFESA TRIBUTARIA & CONTENZIOSO

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

🌱 REVISIONE LEGALE & SOSTENIBILITÀ (CSRD)

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

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

DESIDERI UNA CONSULENZA PERSONALIZZATA?

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

PRENOTA CONSULENZA →

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