C.E. System Web

CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)
P.IVA 02112730839

Circolare settimanale *numero* ***13 del 31 marzo 2026***

In breve

1 **DL Fiscale: dalla tassazione IVA sulle permute alle nuove disposizioni su iperammortamento e PEX**

2 **Il collegamento RT-POS può essere effettuato tramite l'inserimento manuale dei dati**

Approfondimenti

1 **Amministratori esterni nelle società di persone – la Massima n. 78/2022 del Consiglio notarile di Firenze – seconda parte**

2 **OIC 13: Rimanenze**

3 **Gli atti di recupero dei crediti d'imposta non spettanti o inesistenti e la riforma fiscale**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto
Dott.ssa Beatrice Gitto
Dott.ssa Giosy Gitto

Indice:

Flash di stampa  3

L'Agenzia interpreta  16

Il Giudice ha sentenziato  18

In breve 22

DL Fiscale: dalla tassazione IVA sulle permute alle nuove disposizioni su iperammortamento e PEX 22

Il collegamento RT-POS può essere effettuato tramite l'inserimento manuale dei dati 25

L'Approfondimento 27

Amministratori esterni nelle società di persone – la massima n. 78/2022 del Consiglio notarile di Firenze: seconda parte 27

L'Approfondimento 36

OIC 13: Rimanenze 36

L'Approfondimento 62

Gli atti di recupero dei crediti d'imposta non spettanti o inesistenti e la riforma fiscale 62

Smartstudio 71

La ricerca fiscale – legale con AI su fonti selezionate 71

Flash di stampa



Comunicazioni per contanti oltre soglia per turisti stranieri	IL SOLE 24 ORE 24.3.2026	I cittadini stranieri residenti all'estero possono pagare in contanti fino a 15.000 euro per acquisti o servizi turistici in Italia, eccezione al limite ordinario di 4.999,99 euro. Oltre questa soglia è necessario utilizzare metodi di pagamento tracciabili. Commercianti, strutture ricettive e agenzie di viaggio devono raccogliere dati identificativi e comunicare l'Iban del cliente. La misura facilita le spese dei turisti stranieri garantendo controlli.
Enti non commerciali: dichiarazione Ici per recupero 2006-2011	IL SOLE 24 ORE 24.3.2026	Il termine per presentare la dichiarazione di recupero Ici 2006-2011 è il 31.03.2026. La ricostruzione del possesso degli immobili e la mancanza di strumenti ministeriali rendono opportuna una proroga. Ecco i punti principali: • Devono adempiere gli enti non commerciali che nel 2012 o 2013 hanno dichiarato o versato Imu-Tasi superiore a 50.000 euro. • Riguarda immobili usati tra il 2006 e il 2011 per attività assistenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali o sportive. • Il calcolo si basa sulla disciplina Imu 2013 e il D.M. 200/2012. • L'importo è quello teorico meno l'Ici già versata; si verifica l'applicabilità dei regimi de minimis. • Per sanzioni e ravvedimento si applica l'art. 16-bis, c. 8 D.L.

		131/2024 e il ravvedimento segue le regole ordinarie.
Riporto delle perdite infragruppo	IL SOLE 24 ORE 24.3.2026	Il nuovo art. 177-ter del Tuir disciplina il riporto delle perdite fiscali infragruppo, consentendo la loro libera trasferibilità nelle operazioni straordinarie se maturate quando le società erano nello stesso gruppo. Le società devono essere controllante/controllata o sotto lo stesso controllo. Il D.M. 27.06.2025 chiarirà l'applicazione pratica. Assonime, con la circolare n. 6/2026, segnala criticità operative.
Rendiconto per cassa per piccoli ETS	ITALIA OGGI 24.3.2026	Il D.M. Lavoro-Economia-Giustizia 18.02.2026 introduce il rendiconto per cassa aggregato per enti del Terzo settore con entrate fino a 60.000 euro. • Questa semplificazione si applica ai bilanci aperti alla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, indipendentemente dal tipo di esercizio.
Correzione di errori contabili e rimborsi spese in bilancio	ITALIA OGGI 23.3.2026	La determinazione di Ires e Irap 2025 richiede un'attenta valutazione delle nuove norme che influenzano la base imponibile. L'accantonamento per imposte nei bilanci è soggetto a recenti cambiamenti, inclusa la gestione degli errori contabili e la tracciabilità delle spese di vitto, alloggio e rappresentanza. Nei bilanci sottoposti a revisione legale obbligatoria, errori non rilevanti diventano fiscalmente immediati se riguardano elementi patrimoniali o reddituali del periodo precedente. La legge di Bilancio 2025 ha introdotto la deducibilità delle spese di trasferta e rappresentanza solo se pagate con strumenti tracciabili.
Imposte anticipate e differite	ITALIA OGGI 23.3.2026	Secondo lo standard Oic 25, solo le differenze temporanee generano

		tassazione differita. Queste si distinguono in imponibili (imposte differite) e deducibili (imposte anticipate). Le imposte differite si rilevano nel fondo B.2 dello stato patrimoniale e nella voce 20 del conto economico. Le imposte anticipate sono iscritte alla voce CII5-ter e hanno come contropartita la voce 20.
Composizione negoziata, si al Durc	IL SOLE 24 ORE 24.3.2026	Sul rilascio del Durc dall'Inps durante il risanamento aziendale, la giurisprudenza di solito non impone all'Inps di concedere il documento, ma consente verifiche provvisorie dei requisiti. Tuttavia, alcune sentenze, come quella del Tribunale di Padova (23.02.2026), ordinano il rilascio per evitare danni alla continuità aziendale, privilegiando la salvaguardia dell'impresa rispetto ai formalismi.
Isee per specifiche prestazioni familiari	ITALIA OGGI 23.3.2026	La legge 199/2025 ha introdotto dal 1.01.2026 l'Isee per prestazioni familiari e inclusione, necessario per Adi, Sfl, Auu, bonus asilo nido e nuovi nati. La Dsu serve per accedere ai benefici sociali ed è compilata da un solo dichiarante, che si assume la responsabilità delle informazioni fornite, parte auto-dichiarate e parte acquisite da Agenzia delle Entrate e Inps.
Affitti brevi, questionari fiscali con l'incrocio dei dati con la Questura	IL SOLE 24 ORE 24.3.2026	L'Agenzia delle Entrate confronta i redditi dichiarati delle strutture ricettive con i dati del portale "Alloggiati Web" della Questura e invia questionari ai soggetti che potrebbero aver omesso redditi. Le comunicazioni vengono indirizzate a gestori di hotel, case vacanza, affittacamere e altre strutture, inclusi coloro che offrono soluzioni di accoglienza non convenzionali, obbligati per legge a registrare gli ospiti.

Soggetti autorizzati al deposito atti presso RUNTS	IL SOLE 24 ORE 24.3.2026	Il D.M. Lavoro 13.01.2026, pubblicato il 20.03.2026, ha introdotto novità per il Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts): il soggetto terzo delegato potrà aggiornare dati e depositare atti; saranno depositate anche relazioni di controllo, del revisore e la delibera di approvazione delle fondazioni; la disciplina sulla devoluzione del patrimonio in caso di cancellazione è stata aggiornata; sono rafforzati i controlli sulle operazioni; per enti minori, si potrà presentare un rendiconto per cassa o una dichiarazione sostitutiva senza patrimonio, indicando eventuali quote non soggette a devoluzione.
Contributi alla formazione per trasformazione tecnologica, digitale e green	ITALIA OGGI 24.3.2026	La circolare n. 716/2026 del Ministero delle Imprese e del Made in Italy chiarisce che i contributi a fondo perduto per la formazione dei dipendenti delle micro e PMI del Mezzogiorno nei settori tecnologico, digitale e green coprono fino al 50% dei costi, percentuale elevata al 70% per i lavoratori nelle aziende del Sud.
Gestione della privacy negli studi professionali	IL SOLE 24 ORE 24.3.2026	Il documento del Consiglio nazionale dei commercialisti sulla privacy secondo ISO/IEC 27701:2025 raccomanda gestione degli accessi, cifratura dati sensibili, backup regolari e verificati, tracciabilità operazioni, formazione contro il phishing e policy operative chiare per tutti i collaboratori.
Decreto fiscale	IL SOLE 24 ORE 25.3.2026	Il Governo sta valutando un decreto fiscale che sposta al 30/06/2026 la tassa sui pacchi per spedizioni sotto i 150 euro. Le regole per l'imponibile IVA delle permute cambiano: dal 1/01/2026 si userà il costo complessivo, mentre per i contratti stipulati prima resta il valore normale. Viene rimossa la clausola "Made in UE"

		dall'iperammortamento, consentendo il beneficio su beni prodotti ovunque per investimenti dal 1/01/2026 al 30/09/2028, con una maggiorazione fino al 180% su investimenti di massimo 2,5 milioni di euro.
Ravvedimento speciale e decadenza dal concordato preventivo	ITALIA OGGI 25.3.2026	L'art. 12-ter, c. 13 D.L. 84/2025 stabilisce che il ravvedimento speciale rimane valido dopo il versamento, salvo quattro specifiche eccezioni, tra cui la decadenza dal concordato preventivo biennale (art. 22 D.Lgs. 13/2024). Non sono previste conseguenze sullo scudo fiscale se il patto con il Fisco termina per le cause indicate all'art. 21 D.Lgs. 13/2024, come il passaggio al regime forfettario o la cessazione dell'attività. Poiché queste cause non dipendono da comportamenti illeciti del contribuente, si considera che il ravvedimento speciale continui a valere.
Ires premiale e limite del costo degli investimenti rilevanti	IL SOLE 24 ORE 25.3.2026	Nel quadro RN del modello Redditi 2026 viene applicato il limite dell'agevolazione Ires premiale: l'importo agevolato (20%) non può eccedere il costo degli investimenti moltiplicato per 25. L'eccedenza va indicata nel campo RN8A.
Società di comodo al bivio del recupero crediti Iva	IL SOLE 24 ORE 25.3.2026	Assonime, nella circolare 24.03.2026 n. 8, esamina le modalità di recupero dei crediti IVA per le società di comodo, offrendo: scelta tra rimborso o dichiarazione integrativa; definizione di "quadro mancante" per la nuova liquidazione IVA; e due soluzioni per la rettifica della detrazione prevista dal Milleproroghe.
Donazioni di quote esenti se si acquista il controllo	IL SOLE 24 ORE 25.3.2026	L'art. 3, c. 4-ter D.Lgs. 346/1990 prevede l'esenzione dall'imposta di successione e donazione per trasferimenti di aziende o partecipazioni al coniuge o ai discendenti, se il beneficiario acquisisce il controllo

		secondo l'art. 2359, c. 1 n. 1) c.c., cioè la maggioranza dei diritti di voto in assemblea ordinaria. La Cassazione (ord. n. 6614 e n. 6616 del 19.03.2026) conferma che il controllo richiesto è quello che permette di determinare l'esito complessivo delle deliberazioni ordinarie.
Trattamento contabile della bonifica e dello smantellamento	IL SOLE 24 ORE 25.3.2026	L'Istituto nazionale per i principi contabili ha chiarito che la contabilizzazione del fondo per smantellamento o ripristino segue regole diverse rispetto agli oneri per la bonifica del sottosuolo. Il fondo di ripristino va iscritto secondo l'Oic 31, paragrafo 19A o 19B a seconda se il bene sia in bilancio; gli oneri della bonifica si registrano a conto economico quando si verifica il danno, come previsto dal principio Oic 31. Un fondo può essere iscritto solo se l'importo è determinabile e non aleatorio.
Presentazione modello EAS entro il 31.03	IL SOLE 24 ORE 25.3.2026	Le ex Onlus e le pro loco non presenti nel Registro unico nazionale del Terzo settore devono presentare il modello Eas entro il 31 marzo 2026.
L'amministratore paga i danni post scioglimento	IL SOLE 24 ORE 25.3.2026	Gli amministratori sono responsabili dei danni causati dopo lo scioglimento, eccetto quelli volti a conservare il patrimonio. L'art. 2486 c.c. stabilisce i metodi per calcolare il danno, basandosi sulla differenza tra patrimoni netti o tra attivo e passivo nelle procedure concorsuali. Questi criteri seguono la giurisprudenza consolidata; linee guida recenti aiutano anche a valutare la responsabilità dei sindaci per mancata vigilanza.
Credito d'imposta carburanti per pesca e autotrasporto	IL SOLE 24 ORE 26.3.2026	Il D.L. 18.03.2026, n. 33 riduce le accise su benzina, gasolio e GPL dal 19.03 al 7.04.2026. Prevede inoltre crediti d'imposta per imprese di trasporto e ittiche, utilizzabili

		entro il 31.12.2026 tramite modello F24, fino al 20% delle spese per carburante (marzo, aprile, maggio 2026). Un decreto entro il 18.04.2026 definirà criteri e modalità di attuazione.
Il Fisco disconosce il trust con poteri al disponente	IL SOLE 24 ORE 26.3.2026	Dal 20.03.2026, Jersey ha aggiornato la Trusts Law 1984, stabilendo che un trust resta valido anche se il disponente mantiene certi poteri. Tuttavia, questa posizione civile differisce da quella fiscale italiana, dove tali poteri possono suggerire interposizione. L'Agenzia delle Entrate, con interpello n. 81/2026, ribadisce che il trust è fiscalmente inesistente se manca il reale spossessamento e il trustee è vincolato dal disponente.
Lacune sul calcolo delle svalutazioni di titoli relativi a OICR	IL SOLE 24 ORE 26.3.2026	A tre mesi dall'entrata in vigore delle modifiche apportate dalla L. 199/2025, rimangono dubbi sull'applicazione del floor che limita la deducibilità delle svalutazioni degli Oicr per titoli d'impresa. La norma interviene sugli artt. 94 e 110 del Tuir ma non chiarisce il calcolo del nuovo valore minimo. Per i titoli quotati, la media semestrale reintroduce una discrepanza tra valori civilistici e fiscali, in contrasto con le direttive della riforma tributaria; per i titoli non quotati manca un metodo condiviso per il Mot e il parametro risulta inadatto ai fondi comuni diversificati. Inoltre, l'entrata in vigore dal 1.01.2026 non è collegata esplicitamente al periodo d'imposta: secondo lo Statuto del contribuente, dovrebbe essere applicata solo dal periodo successivo.
Sospensione convenzioni con Russia e Bielorussia	ITALIA OGGI 26.3.2026	Il Ministero degli Affari Esteri ha annunciato la sospensione delle convenzioni contro le doppie imposizioni con Russia e Bielorussia. Questa decisione annulla i

		limiti all'imposizione alla fonte e i meccanismi per eliminare la doppia imposizione.
Bonus del 65% e start-up	ITALIA OGGI 26.3.2026	Il Ministero dell'Economia ha chiarito che la detrazione Irpef del 65% per investimenti in start up innovative con Safe (Simple agreement for future equity) si applica alla data di deposito della delibera di aumento capitale o di conversione delle obbligazioni. La verifica del plafond de minimis avviene tramite piattaforma informatica dopo la richiesta dell'impresa prima dell'investimento.
Incentivi staff house settore turismo dal 2.04	IL SOLE 24 ORE 26.3.2026	Dal 2 aprile al 5 maggio 2026 è possibile richiedere gli incentivi per alloggi destinati ai lavoratori turistici tramite la piattaforma Invitalia. Dal 24 marzo 2026 la piattaforma sarà disponibile per le attività preliminari.
Deleghe per iscrizione al Runts	ITALIA OGGI 26.3.2026	Il Ministero del Lavoro, con il D.M. 13.01.2026, ha modificato il D.M. 106/2020 sul Registro unico nazionale del Terzo settore. Ora il rappresentante legale degli enti può delegare l'iscrizione e le modifiche dei dati a professionisti o altri soggetti. Gli enti che vogliono cancellarsi dal Runts devono allegare all'istanza motivata la richiesta di parere ex art. 9 Cts sull'incremento patrimoniale o sul patrimonio residuo, più eventuale documentazione secondo bilancio o rendiconto per cassa.
Contributi per chi esporta ed è stato danneggiato dall'uragano Harry	ITALIA OGGI 26.3.2026	Dal 31 marzo 2026, in base all'art. 7 D.L. 25/2026, saranno disponibili 130 milioni di euro di contributi a fondo perduto per le imprese esportatrici di Sicilia, Calabria e Sardegna colpite dall'uragano Harry.

		Simest gestirà la “Misura ristori” e offrirà indennizzi per l'internazionalizzazione.
Criteri per misurare l’impatto sociale delle politiche aziendali	IL SOLE 24 ORE 26.3.2026	Il Cndcec e la Fnc hanno pubblicato il 25.03.2026 "Tassonomia sociale applicata: principi guida". Il documento, in tre parti e 57 pagine, tratta l'analisi della tassonomia sociale, rischi e opportunità delle politiche di welfare, indicatori e misurazione dell'allineamento. Serve per classificare e valutare l'impatto sociale delle strategie aziendali sulla produttività e sul valore sociale.
Errori nelle comunicazioni di sconto o cessione bonus edilizi	ITALIA OGGI 27.3.2026	Nella gestione dei bonus edilizi, un errore frequente riguarda la comunicazione per interventi su unità singole in condomini. Per il superbonus e altri bonus, la comunicazione dovrebbe essere fatta dal possessore o detentore dell'unità. Spesso invece viene inviata dal condominio, che indica nel modello tutti i subalterni coinvolti, specificando l'importo attribuito a ciascun subalterno e il codice fiscale del beneficiario.
Rendiconto per cassa aggregata per ETS fino a 60.000 euro	IL SOLE 24 ORE 27.3.2026	Il Ministero del Lavoro, tramite il D.M. 18.02.2026, ha introdotto una nuova modulistica di rendiconto per cassa aggregata per gli enti del Terzo settore con entrate sotto i 60.000 euro, da utilizzare dal bilancio 2026. Il modello distingue sinteticamente tra aree di attività (interesse generale, attività diverse, raccolta fondi, finanziarie e patrimoniali, supporto generale), evidenziando aggregati di entrata/uscita e saldi. Lo schema permette di calcolare separatamente i risultati delle aree gestionali fino all’avanzo o disavanzo d’esercizio, includendo investimenti e finanziamenti.

Modulistica antiriciclaggio	ITALIA OGGI 27.3.2026	Una commissione del Cndcec ha semplificato la modulistica per la prevenzione di riciclaggio, finanziamento del terrorismo e proliferazione delle armi. I moduli sono stati aggiornati secondo le regole tecniche del 16.01.2025 e rappresentano best practice, non obblighi.
Modulistica antiriciclaggio	IL SOLE 24 ORE 27.3.2026	Il Garante della privacy ribadisce che le società di recupero crediti non possono comunicare informazioni sul debito a terzi.
Decreto fiscale correttivo	ITALIA OGGI 28.3.2026	Si sintetizzano alcune novità contenute nel decreto fiscale approvato dal Governo il 27.03.2026. Pacchi. Il contributo fisso di 2 euro sulle spedizioni di valore inferiore a 150 euro provenienti da Paesi extra Ue è sospeso fino al 30.06.2026. Permute. Le nuove disposizioni fiscali modificano la decorrenza del regime IVA sulle operazioni permutative: dal 2026 si applicano alle operazioni legate a contratti stipulati o rinnovati dal 1° gennaio. Il regime agevolato per impatriati è esteso ai soggetti che trasferiscono la residenza in Italia dal 2027. Per le società che adottano i principi IAS/IFRS, l'avviamento negativo sarà tassato in cinque rate in caso di cessione d'azienda con mantenimento dei dipendenti. Gli interessi sui titoli obbligazionari destinati ai sistemi di garanzia dei depositanti saranno esentati fino al 31 dicembre 2028. La ritenuta del 23% sulle provvigioni delle agenzie di viaggio slitta al 1° maggio 2026, con base imponibile variabile secondo l'impiego di personale. L'iper-ammortamento sarà accessibile anche per beni extra UE, riguardando investimenti effettuati dal 2026. Il credito d'imposta per investimenti 2026 sarà pari al 35%, comunicato entro il

		30 aprile dal GSE. Nello sport dilettantistico, nessuna ritenuta per compensi sotto i 300 euro, sopra tale soglia si applica la ritenuta sull'intero importo. Dal 2026, l'esenzione del 95% su dividendi e plusvalenze è limitata a partecipazioni dirette almeno del 5% o valore di 500.000 euro; sugli utili corrisposti a società UE/SEE si applica una ritenuta dell'1,20%. Per la riscossione coattiva, la richiesta di riconsegna anticipata deve avvenire entro sei mesi dalla pubblicazione. L'imposta di bollo sui conti correnti passa da 100 a 118 euro per estratti conto emessi dopo l'entrata in vigore.
Transazione fiscale	ITALIA OGGI 28.3.2026	La proposta di ristrutturazione presentata dall'impresa in crisi, secondo il nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.Lgs. 14/2019), non è valutata solo sulla base della sua convenienza dall'Agenzia delle Entrate. Il processo di valutazione rimane invariato per le diverse procedure, come la transazione erariale ai sensi dell'art. 23, c. 2 bis o degli articoli 63 e 88, sia negli accordi di ristrutturazione dei debiti che nel concordato preventivo. Questo tema è stato discusso alla tavola rotonda "fisco e crisi" durante il 63° Congresso nazionale dell'Unione giovani dottori commercialisti ed esperti contabili a Napoli.
Bonus asili nido	ITALIA OGGI 28.3.2026	La domanda per il bonus asili nido 2026 resta valida fino ad agosto dell'anno in cui il minore compie tre anni. L'Inps chiarisce nella circolare 29/2026 che si attende comunicazione ufficiale per l'invio delle domande. Dal 2026 il bonus si basa sul nuovo Isee per specifiche prestazioni ed è esteso anche a cittadini stranieri con permesso di soggiorno per attesa

		occupazione, secondo le novità della legge di Bilancio 2026 e D.L. 95/2025.
Riapertura incentivi Conto Termico 3.0 dal 13.04.2026	ITALIA OGGI 28.3.2026	Il portale per gli incentivi del Conto Termico 3.0 riaprirà il 13.04.2026 per privati e pubbliche amministrazioni, come annunciato dal GSE. Il servizio, sospeso dal 3.03.2026, verrà riattivato grazie alla collaborazione tra GSE e Ministero dell'Ambiente, rispondendo alla necessità di ridurre i costi energetici e favorire la sostenibilità.
Diritto di esame dei libri nel Terzo settore	ITALIA OGGI 28.3.2026	Gli associati hanno diritto di consultare i libri sociali come previsto da statuto (art. 15, c. 3 D.Lgs. 117/2017). Il Ministero del Lavoro sottolinea che questo diritto garantisce trasparenza e controllo sugli organi sociali, ma va regolamentato per evitare abusi. Lo statuto può definire le modalità di accesso, senza negarne il diritto, e le richieste devono essere specifiche e non generiche, tutelando anche la riservatezza quando necessario.
Delega al terzo per le comunicazioni al Runts	ITALIA OGGI 28.3.2026	La domanda di iscrizione al Runts può essere presentata da un delegato del legale rappresentante. In caso di inadempienze, la sanzione amministrativa si applica solo agli amministratori, non al delegato.
Accordo di ristrutturazione dei debiti e plusvalenze	IL SOLE 24 ORE 30.3.2026	La Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che le plusvalenze derivanti dalla cessione dell'unica azienda, nell'ambito di accordi di ristrutturazione dei debiti, sono incluse nel reddito d'impresa e tassate nell'esercizio di competenza. Diversamente dal concordato preventivo, questi accordi avvengono tra privati senza l'intervento diretto del giudice.

Raccolta dati dei dipendenti	IL SOLE 24 ORE 30.3.2026	Il Garante della privacy, con provvedimento del 24.02.2026, ha dichiarato illegale la raccolta di dati dei lavoratori su salute, scioperi, attività sindacali e vita privata, poiché non sono rilevanti per il lavoro.
Titolari effettivi nuove responsabilità per l'uso distorto dei dati informatici	IL SOLE 24 ORE 30.3.2026	Il nuovo schema di decreto legislativo, approvato il 10.03.2026 per recepire la direttiva UE 2024/1640 e ora in fase di parere parlamentare, introduce importanti novità sulla gestione del registro dei titolari effettivi. Si punta a bilanciare trasparenza societaria e tutela della privacy, considerando la "titolarità effettiva" un dato sensibile, con conseguenze amministrative, civili e penali. Oltre alle sanzioni per mancata comunicazione, la comunicazione falsa comporta responsabilità penale ex art. 495 c.p., trattandosi di dichiarazioni sostitutive ai sensi degli artt. 46-47 D.P.R. 445/2000.

L'Agenzia interpreta

Memorizzazione e trasmissione corrispettivi giornalieri per conto terzi	INTERPELLO N. 83/2026	L'Agenzia delle Entrate, con interpello n. 83/2026, ha stabilito che la memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi spetta a chi effettua l'operazione imponibile, a cui deve essere intestato il registratore telematico. La società ospitante non può emettere il documento commerciale per conto del soggetto operante nei suoi locali.
Diritto alla detrazione Iva con dichiarazione integrativa a favore	INTERPELLO N. 58/2026	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. 58/2026, ha chiarito che non si può usare la dichiarazione integrativa a favore per recuperare l'Iva sugli acquisti non detratta nel periodo di competenza, salvo "mero errore". Secondo la circolare n. 1/E/2018, il diritto alla detrazione nasce quando l'imposta è esigibile e si possiede una valida fattura; questo diritto va esercitato al più tardi nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano entrambi i requisiti.
Esenzione Ivafe sul trust estero trasparente	INTERPELLO N. 84/2026	Secondo la risposta n. 84 dell'Agenzia delle Entrate del 25 marzo 2026, il beneficiario italiano di un trust estero trasparente non è tenuto a pagare l'Ivafe su strumenti finanziari vincolati al trust.
Ri-organizzazione dello studio professionale	INTERPELLO N. 85/2026	L'Agenzia delle Entrate, con interpello n. 85/2026, ha stabilito che le ritenute non usate dai soci possono essere restituite all'associazione anche se questa è diventata società tra professionisti.

INTERPELLO

Associazione professionale organizzata in STP a mezzo scissione totale	N. 21/2026	Se un'associazione professionale si trasforma in STP tramite scissione totale, l'incasso dei crediti professionali diventa reddito d'impresa per il nuovo ente e non sono più dovuti gli obblighi di sostituzione. Eventuali ritenute potranno essere sottratte dall'Ires dovuta. Agenzia delle Entrate, risposta n. 21 del 28.01.2026.

Il Giudice ha sentenziato



Accordo di ristrutturazione e vantaggio economico	CASSAZIONE N. 6763/2026	La Cassazione, con l'ordinanza n. 6763/2026, ha escluso la tassazione sul vantaggio economico ottenuto dall'azienda dopo un accordo di ristrutturazione, senza rilevanza per l'eventuale esdebitamento superiore alle perdite.
Revoca della rinuncia all'eredità	CASSAZIONE N. 6803/2026	La Cassazione (ordinanza n. 6803/2026) ha stabilito che la revoca tacita della rinuncia all'eredità non è ammessa, nemmeno tramite comportamenti concludenti. Di conseguenza, l'Amministrazione Finanziaria non può esigere tasse su una presunta accettazione tacita se il contribuente ha già rinunciato formalmente all'eredità, salvo accettazione valida secondo legge.
Sanzioni amministrative fiscali a carico degli amministratori	CASSAZIONE N. 5638/2026	La Cassazione, con l'ordinanza n. 5638/2026, ha chiarito che la norma che attribuisce le sanzioni fiscali solo alla persona giuridica si applica agli amministratori, dipendenti e rappresentanti, ma non ai consulenti o commercialisti, i quali restano responsabili anche senza vantaggi o profitti personali.
Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte	CASSAZIONE N. 5760/2026	La Cassazione, con sentenza n. 5760/2026, ha stabilito che la creazione di un fondo patrimoniale in presenza di debiti tributari può configurare il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte solo se si dimostra che serve a impedire il recupero del credito erariale; non vi sono automatismi e il giudice deve motivare

		sull'effettiva idoneità della segregazione patrimoniale.
Prescrizione dei reati	CORTE COSTITUZIONALE N. 38/2026	La Corte Costituzionale, con sentenza n. 38/2026, ha ritenuto che la legge Orlando sulla prescrizione non sia più svantaggiosa delle riforme successive. Perciò, secondo le Sezioni unite della Cassazione (sentenza 20989/2025), il regime previsto dalla L. 103/2017 si applica ai fatti tra il 3.08.2017 e il 1.01.2020 (entrata in vigore della L. 3/2019 Spazzacorrotti).
Frode da superbonus qualificata come truffa aggravata	CASSAZIONE N. 4/2026	Le Sezioni Unite penali della Cassazione hanno stabilito che, in caso di truffa sul superbonus, anche immobili non coinvolti possono essere confiscati. La truffa è qualificata come aggravata ex artt. 640 e 640-bis c.p., non solo come indebita percezione di erogazioni ex art. 316-ter c.p.
Trasferimento gratuito di quote di partecipazione	CASSAZIONE N. 6799/2026	La Cassazione (ordinanza n. 6799/2026) stabilisce che il trasferimento gratuito di quote societarie è esente da imposta di successione e donazione solo se il beneficiario ottiene il controllo della società. Non importa se lo statuto richiede l'unanimità per alcune decisioni dei soci.
Rinuncia del condominio al superbonus	TRIBUNALE ASCOLI PICENO N. 106/2026	Il Tribunale di Ascoli Piceno (sentenza 25.02.2026, n. 106) ha stabilito che il condomino che rinuncia al superbonus non è responsabile delle spese detraibili o di eventuali conseguenze legali relative al beneficio. Rimane però tenuto a pagare le spese condominiali non agevolabili, come il compenso dell'amministratore.
	CASSAZIONE	

Sanzionato ogni pagamento in contanti della retribuzione	N. 6633/2026	Il Tribunale di Ascoli Piceno (sentenza 25.02.2026, n. 106) ha stabilito che il condomino che rinuncia al superbonus non è responsabile delle spese detraibili o di eventuali conseguenze legali relative al beneficio. Rimane però tenuto a pagare le spese condominiali non agevolabili, come il compenso dell'amministratore.
Trascinamento nella bancarotta della holding	CASSAZIONE N. 10984/2026	Con la sentenza 24.03.2026, n. 10984, la Cassazione ha riconosciuto il presidente del CdA della holding come amministratore di fatto delle società controllate, poiché gli amministratori delle società satellite agivano solo da esecutori. La difesa, che negava tale ruolo per mancanza di gestione diretta della società fallita, è stata respinta.
Esenzione imposta di successione per trasferimento di quote	CASSAZIONE N. 6799/2026	La Cassazione, con l'ordinanza n. 6799/2026, ha confermato che la ripresa a tassazione dell'imposta di successione è legittima per il trasferimento di quote paritetiche. Nelle società di capitali, l'agevolazione si applica solo se il beneficiario ottiene il controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c., che deve esistere al momento della stipula del patto o dell'apertura della successione; accordi diversi non sono rilevanti.
Residenza fiscale e domicilio	CASSAZIONE N. 6722/2026	La Cassazione, con la sentenza 20.03.2026 n. 6722, stabilisce che prima del 1.01.2024 il domicilio era legato soprattutto agli affari e interessi professionali ed economici; mentre la nuova normativa, art. 2 c. 2 D.P.R. 917/1986, considera il domicilio in base alle relazioni personali e familiari.
Sequestro per false fatture	CASSAZIONE N. 10279/2026	La Cassazione, nella sentenza n. 10279/2026, stabilisce che il profitto del

		reato per chi emette fatture false non coincide con l'imposta evasa dall'utilizzatore. La confisca riguarda solo il prezzo del reato, cioè il compenso ricevuto per l'attività illecita, e non il risparmio d'imposta. L'emittente non è responsabile del profitto ottenuto dall'utilizzatore.
La dichiarazione attenua i mancati versamenti	CASSAZIONE N. 10289/2026	La Cassazione penale (sentenza n. 10289/2026) ha stabilito che il reato di omesso versamento dell'Iva non si applica se la dichiarazione annuale non è stata presentata entro la scadenza del pagamento dell'acconto dell'anno successivo. Il mancato pagamento rileva penalmente solo quando il contribuente ha comunicato il debito tramite la dichiarazione annuale.

In breve

DL Fiscale: dalla tassazione IVA sulle permute alle nuove disposizioni su iperammortamento e PEX

Il 27 marzo 2026 il Consiglio dei Ministri ha approvato il DL Fiscale (DL 38/2026, GU n. 72) con novità su IVA permutativa, iperammortamento, Participation Exemption (PEX), crediti d'imposta per investimenti, lavoratori impatriati, tassa sui pacchi e ritenuta sulle provvigioni.

Il Consiglio dei Ministri ha approvato il nuovo DL Fiscale il 27 marzo 2026, introducendo importanti cambiamenti e proroghe strategiche per il sistema economico italiano. Il decreto (DL 38/2026, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 72 la sera stessa), contiene tra le principali misure:

- revisione del regime IVA sulle operazioni permutative;
- rimozione del vincolo europeo sull'iperammortamento;
- reintroduzione della Participation Exemption (PEX);
- concessione di un credito d'imposta al 35% per gli investimenti nelle imprese;
- nuove norme dedicate ai lavoratori impatriati;
- rinvio dell'applicazione della tassa sui pacchi e della ritenuta sulle provvigioni per le agenzie di viaggio.

Un rilevante aggiornamento tecnico riguarda le operazioni permutative. Il Decreto Legge Fiscale modifica la data di decorrenza del nuovo regime IVA, prevedendo che le relative disposizioni troveranno applicazione esclusivamente per i contratti stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2026.

La clausola di salvaguardia garantisce certezza giuridica: i comportamenti adottati prima della data fissata restano validi, senza rimborsi d'imposta o rettifiche sulle liquidazioni già fatte. Questo rinvio consente agli operatori economici di adattare i contratti senza effetti immediati dalla nuova normativa.

Il DL Fiscale porta un cambiamento significativo per gli acquisti aziendali globali: viene eliminata la restrizione che riconosceva la maggiorazione dell'ammortamento solo per beni

provenienti dall'UE o dallo Spazio Economico Europeo. Dal 1° gennaio 2026, le imprese potranno accedere alle agevolazioni senza limiti relativi al Paese di produzione dei beni strumentali, riducendo così lo svantaggio competitivo per chi acquista tecnologie da paesi extra-europei come USA o Asia.

A seguito di un prolungato confronto tecnico, il Decreto Legge Fiscale ha reintrodotto la disciplina dell'esclusione dei dividendi e della Partecipation Exemption (PEX). A partire dal 1° gennaio 2026, gli utili distribuiti da società ed enti non saranno inclusi nel reddito dell'esercizio di percezione, in quanto esclusi per il 95% del loro importo.

Allo stesso tempo, viene ripristinata l'esenzione sulle plusvalenze di partecipazioni che rispettano specifici requisiti, togliendo alcune limitazioni introdotte dalla normativa precedente (come previsto dal comma 1.1 dell'art. 87 TUIR, ora abrogato). Questo intervento punta chiaramente a incentivare la movimentazione dei capitali e a rendere il sistema fiscale italiano più interessante per holding e grandi investitori.

La misura principale per il settore produttivo è rappresentata dal nuovo credito d'imposta dedicato alle imprese. Il Decreto Legge Fiscale introduce un contributo straordinario pari al 35% dell'importo del credito richiesto, destinato alle aziende che hanno inoltrato comunicazioni di accesso al bonus 5.0, in relazione a investimenti conformi ai requisiti tecnici stabiliti dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy.

Questa agevolazione non viene considerata nel calcolo del reddito né della base imponibile IRAP ed è valida solo se utilizzata tramite compensazione con il modello F24 entro il 31 dicembre 2026. Il Governo ha già avviato un tavolo di discussione con le categorie produttive, valutando l'aggiunta di ulteriori risorse nella fase di conversione parlamentare; ciò mostra attenzione verso le necessità di aggiornamento dei beni strumentali riportati negli Allegati A e B.

Sono state introdotte novità significative sul rientro dei cervelli. Il Decreto modifica la normativa fiscale per i lavoratori impatriati, coordinando le disposizioni del D.Lgs. 147/2015 con quelle del D.Lgs. 209/2023. Per agevolare il passaggio, le nuove regole saranno valide solo per chi trasferirà la propria residenza fiscale in Italia dal periodo d'imposta 2027.

Il DL Fiscale introduce alcuni rinvii importanti:

- Contributo sulle spedizioni: il pagamento sui beni importati di valore inferiore a 150 euro è posticipato al 1° luglio 2026, consentendo all'Agenzia delle Dogane di aggiornare i propri sistemi informatici.

- Ritenuta sulle provvigioni: il termine per applicare la ritenuta alle provvigioni percepite da agenzie di viaggio e turismo, agenti raccomandatari, mediatori marittimi e aerei, e agenti e commissionari delle imprese petrolifere viene rimandato dal 1° marzo al 1° maggio 2026.

Per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali, è previsto che, in caso di cessione d'azienda, l'eventuale differenza negativa tra il corrispettivo ricevuto e il valore dei beni venga inclusa nella determinazione del reddito e del valore della produzione in quote costanti, ripartite sull'esercizio corrente e sui quattro successivi. Tale disposizione trova applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024.

Gli interessi generati dai titoli obbligazionari pagati ai sistemi di garanzia dei depositanti saranno esenti dall'imposta sostitutiva fino al 31 dicembre 2028.

Sono stati introdotti nuovi termini per presentare la richiesta di riconsegna anticipata dei carichi affidati all'Agenzia delle entrate-Riscossione, riguardanti specifiche casistiche.

Per coprire i costi delle agevolazioni, che sono stimati in centinaia di milioni di euro nei prossimi anni, il Decreto introduce diversi aumenti. Il più rilevante è quello dell'imposta di bollo sui conti correnti per imprese e professionisti societari, che sale da 100 a 118 euro. Questo nuovo importo sarà applicato agli estratti conto e ai rendiconti emessi dopo l'entrata in vigore del Decreto.

Il Decreto presta attenzione anche al settore sociale e sportivo. È stato stanziato un importo di 1,6 milioni di euro per garantire la continuità della Carta europea della disabilità fino al 2026. Nel campo sportivo, si stabilisce una soglia di esenzione per i premi destinati agli atleti dilettanti: se l'importo non supera i 300 euro, non saranno applicate ritenute alla fonte. Questa misura semplifica la gestione finanziaria delle piccole associazioni sportive fino al 31 dicembre 2026.

Il collegamento RT-POS può essere effettuato tramite l'inserimento manuale dei dati

Gli operatori che usano registratori telematici per emettere documenti commerciali e avevano un POS attivo a gennaio stanno comunicando il collegamento tra i sistemi di pagamento e certificazione. Questo è necessario entro il 20 aprile, secondo quanto previsto dall'articolo 2, comma 3 del DLgs. 127/2015 (vedi "Primo collegamento tra POS e registratori entro il 20 aprile" del 6 marzo). Il portale Fatture e Corrispettivi offre un servizio web nell'area riservata che permette di associare la matricola del registratore ai dati identificativi del POS tramite la funzione "Collegamenti dispositivi POS".

Già nel mese di febbraio, per aiutare gli esercenti nella nuova procedura, l'Agenzia delle Entrate aveva pubblicato una Guida con alcuni allegati e una serie di FAQ contenenti indicazioni operative. Successivamente, con il rilascio del servizio, l'Agenzia ha fornito ulteriori chiarimenti aggiornando le FAQ già citate, da ultimo il 25 marzo.

Un problema iniziale riguardava l'errata esclusione di un POS dall'elenco dei dispositivi disponibili per il collegamento. Il servizio web permette all'esercente di visualizzare tutti i dispositivi di pagamento di cui è titolare e anche di segnalarne la "chiusura", escludendoli dalla lista qualora fossero POS dismessi, non riconosciuti come propri o utilizzati esclusivamente per operazioni non soggette all'invio dei corrispettivi. All'inizio le indicazioni suggerivano che tale esclusione fosse "irreversibile"; successivamente, però, l'Agenzia ha precisato che si può correggere un errore tramite la funzione di "Inserimento manuale", fornendo dati come la denominazione dell'Acquirer, tipologia di POS, "Terminal ID" e numero del contratto di convenzionamento.

Un altro caso che ha richiesto chiarimenti nelle FAQ riguarda i punti vendita in franchising dove la proprietà del POS e quella del registratore telematico non coincidono: il POS viene intestato al franchisor, mentre il registratore telematico rimane intestato alla partita IVA dell'affiliato. In questa situazione, l'Agenzia precisa che il collegamento tra i dispositivi è comunque obbligatorio; tuttavia, poiché l'affiliato non può accedere automaticamente ai dati POS tramite il servizio web, sarà necessario inserire manualmente queste informazioni attraverso la funzione apposita.

Con la FAQ pubblicata il 25 marzo, è stato specificato che l'impresa dotata di un unico registratore fiscale presso la propria sede e che effettua prestazioni a domicilio, incassando

i corrispettivi tramite POS presso le abitazioni dei clienti, non deve selezionare il flag “Dispositivo ambulante” nella comunicazione del collegamento tra gli strumenti, ma deve invece indicare l’indirizzo dell’unità locale dove si trova l’unico RT in uso. La classificazione come “ambulante” è infatti riservata esclusivamente ai casi in cui il registratore sia impiegato costantemente in modalità itinerante e non possa essere associato ad una specifica unità locale.

Sono stati necessari ulteriori chiarimenti sull'indicazione delle modalità di pagamento dei corrispettivi al momento dell'emissione del documento commerciale. Si ricorda che l'obbligo di collegare i POS ai registratori si affianca all'obbligo, già in vigore dal 1° gennaio 2026, di registrare e trasmettere i dati dei pagamenti elettronici insieme ai corrispettivi. In pratica, il commerciante deve registrare la forma di pagamento effettuata per ogni vendita o servizio, scegliendo tra “contante”, “pagamento elettronico” o ticket (come buoni pasto, gift card, ecc.). Tuttavia, alcune modalità di pagamento hanno sollevato alcuni interrogativi.

Per quanto riguarda i pagamenti effettuati tramite bonifico, l’Agenzia delle Entrate ha specificato che il documento commerciale deve indicare la modalità di pagamento come elettronica, anche se non è necessario alcun collegamento con il registratore telematico. Al contrario, se il pagamento avviene attraverso assegno bancario o circolare, bisogna considerarlo come pagamento in “contante”.

Infine, nel caso in cui il pagamento elettronico venga effettuato dopo la consegna dei beni, è stato precisato che la cessione deve essere già considerata avvenuta ai fini IVA. Di conseguenza, il documento commerciale deve riportare la dicitura “Non riscosso”. Questo è conforme a quanto indicato dalla stessa Agenzia delle Entrate nella circolare n. 3/2020. In quell'occasione è stato anche chiarito che, quando il pagamento avviene dopo la consegna, non è necessario emettere un nuovo documento commerciale perché l’imposizione IVA è già stata perfezionata; il venditore può semplicemente attestare l'avvenuto pagamento con una quietanza.

L'Approfondimento

Amministratori esterni nelle società di persone – la massima n. 78/2022 del Consiglio notarile di Firenze: seconda parte

Premessa

Riprendiamo l'esame della possibilità di prevedere amministratori "***non soci***" nelle società di persone.

Dopo aver esaminato il quadro normativo e i principi generali riguardanti l'ammissibilità dell'amministratore "***non socio***" e dopo aver riepilogato gli orientamenti giurisprudenziali contrari e favorevoli all'ammissibilità dell'amministratore "***non socio***" nelle società di persone di seguito concluderemo la nostra disamina occupandoci:

- della massima n. 72/2022 del Consiglio notarile di Firenze;
- dei limiti dell'autonomia statutaria nelle società di persone sempre con riferimento alla possibilità di nominare un amministratore "***non socio***".

La massima n. 78/2022 del Consiglio Notarile di Firenze

Con l'intento di fornire un chiaro indirizzo interpretativo in merito alla possibilità di nominare amministratore un soggetto "***non socio***" in una società di persone si inserisce la massima n. 78/2022 dettata dal Consiglio Notarile di Firenze.

Il contenuto di questa massima viene riassunto di seguito.

Società in accomandita semplice (Sas)

Non è possibile affidare l'amministrazione a un soggetto non socio, perché detta funzione è stata riservata dalla legge, nella specie dal comma 2 dell'art. 2318 del c.c. ai soci accomandatari.

In buona sostanza il Consiglio notarile di Firenze altro non fa che confermare la disposizione civilistica, dato che qualsiasi pattuizione di senso contrario sarebbe considerata nulla.

Per queste ragioni non sussiste alcun margine per poter inserire nello statuto una clausola che riconosca la possibilità di dare in amministrazione la Sas ad un soggetto esterno.

Resta bene inteso, inoltre, che nessuna pattuizione può consentire a un socio accomandante di amministrare la Sas.

Società in nome collettivo (Snc)

È concessa, senza nessuna limitazione, la possibilità di nominare amministratore un "***non socio***".

Più precisamente, in assenza di espliciti divieti normativi la massima n. 72/2022 aderisce alla tesi dell'ammissibilità dell'amministratore estraneo, sul presupposto che a norma dell'art. 2291, comma 2 del c.c. "***la responsabilità solidale e illimitata di ciascun socio verso i terzi è in ogni caso garantita***"

In pratica, i soci di una Snc rispondono per legge illimitatamente delle obbligazioni sociali e tale principio è inderogabile verso i terzi.

Ecco che per questi motivi la nomina di un amministratore esterno non pregiudica la posizione dei creditori, dato che questi soggetti possono, comunque, rivalersi sul patrimonio di tutti i soci.

A parere del Consiglio di Firenze, infatti, se non c'è pregiudizio per i creditori sociali non sussiste alcuna remora all'affidamento della gestione a un estraneo.

Tuttavia, si fa notare che la massima parla di legittimità di una clausola statutaria che preveda ciò.

Pertanto, è necessario che la possibilità di nominare amministratore un "***non socio***" sia prevista nei patti sociali.

Società semplici

L'affidamento della gestione ad un soggetto "***non socio***" è ammessa a condizione che non sussistano "***patti di esclusione o di limitazione della responsabilità di tutti i soci***".

Facciamo notare che la clausola condizionale in questione conferma il principio già menzionato per cui è possibile avere un amministratore estraneo solo se almeno un socio resta illimitatamente responsabile verso i terzi.

Secondo la massima, infatti, è sempre necessario tutelare i terzi che entrano in contatto con la società. Se così non fosse, infatti e si nominasse ad esempio amministratore un "***non socio***" in una società dove tutti i soci si sono limitati o esclusi da responsabilità, ci si troverebbe in una situazione contraria alla legge.

Fortunatamente, nella maggior parte dei casi nelle società semplici questa condizione è automaticamente rispettata, posto che o non vi sono patti limitativi, ovvero almeno un socio rimane obbligato illimitatamente.

È il caso, ad esempio, del socio amministratore interno che coesiste con uno esterno o del socio investitore che in presenza di un amministratore esterno mantiene la responsabilità illimitata vuoi per scelta o per la natura dell'attività.

In conclusione, se in una società semplice tutti i soci avessero stipulato un accordo interno di limitazione della loro responsabilità, allora non sarebbe possibile affidare la gestione a un terzo, perché i creditori potrebbero rivalersi solo sul patrimonio sociale e non anche su quello personale dei soci.

Le conclusioni ricavabili dalla massima n. 78/2022

In buona sostanza con la massima n. 78/2022 il Consiglio notarile di Firenze ha:

- confermato il divieto per le Sas di nominare un amministrare "***non socio***"; e
- ritenuto legittimo nominare un amministratore estraneo nelle Snc e nelle società semplici, precisando che in quest'ultimo caso è necessaria l'ulteriore cautela relativa alla presenza di almeno un socio illimitatamente responsabile.

Sempre la stessa massima ha rimarcato, inoltre, che la gestione della società non richiede necessariamente lo status di socio. Ciò che è imprescindibile, invece, per legittimare la figura dell'amministratore "***non socio***" è la persistenza della responsabilità illimitata in capo:

- a tutti i soci nella Snc;
- ad almeno un socio nella società semplice.

Segnaliamo, infine, che altri Consigli notarili hanno affrontato temi analoghi in settori vicini.

È il caso, ad esempio, del Consiglio notarile di:

- Milano che nell'ambito delle Srl ha riconosciuto espressamente clausole statutarie che consentono la nomina di amministratori "***non soci***" o addirittura di amministratori persone giuridiche nelle Srl e nelle Spa; e
- Roma che recentemente e più precisamente successivamente alla soppressione del vincolo che limitava l'amministrazione ai soli soci, ha emanato una massima sulla nomina di amministratori "***non soci***" nelle Srl semplificate.

L'autonomia statutaria e i limiti nelle società di persone

Nel corso di questa disamina abbiamo avuto modo di apprezzare che la nomina dell'amministratore esterno nelle società di persone si fonda sul riconoscimento dell'autonomia negoziale dei soci nella determinazione dell'assetto organizzativo, a patto di tener conto dei limiti riguardanti il tipo sociale.

Come noto, infatti, la disciplina civilistica delle società di persone concede ai soci la possibilità di autoregolamentarsi con il contratto sociale, nel rispetto delle norme imperative.

È lecito chiedersi, pertanto, fino a quanto lo statuto può spingersi per derogare al modello legale, consentendo la nomina di amministratore a un soggetto "***non socio***" e quali sono i limiti che non si devono superare.

Ebbene, osserviamo anzitutto che in linea di principio nelle Snc e nelle società semplici vige la regola per cui attraverso i patti sociali è possibile:

- regolamentare l'amministrazione ripartendo i poteri tra i soci;
- prevedere che la gestione venga affidata a terzi.

Nessuna norma di legge vieta, infatti, pattuizioni di tal genere.

Tuttavia, dalla natura della società e dalle norme generali derivano dei limiti impliciti in base ai quali non si possono bypassare le norme sulla responsabilità illimitata dei soci verso i terzi.

Per queste motivi, l'atto costitutivo non deve mai contenere clausole che escludano la responsabilità di tutti i soci in presenza di un amministratore esterno.

Una clausola di tale portata violerebbe, infatti, l'art. 2267 del c.c.[1] per le società semplici e l'art. 2291 del c.c. per Snc[2], ovvero norme che prevedono espressamente che la presenza di un patto contrario alla responsabilità illimitata non ha effetto verso i terzi.

[1] **L'art. 2267 del c.c. dispone che: "I creditori della società possono far valere i loro diritti sul patrimonio sociale. Per le obbligazioni sociali rispondono inoltre personalmente e solidalmente i soci che hanno agito in nome e per conto della società.**
Il patto deve essere portato a conoscenza dei terzi con mezzi idonei; in mancanza, la limitazione della responsabilità o l'esclusione della solidarietà non è opponibile a coloro che non ne hanno avuto conoscenza".

[2] **L'art. 2291 del c.c. sancisce che: "Nella società in nome collettivo tutti i soci rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali**
Il patto contrario non ha effetto nei confronti dei terzi".

Talaltro si fa notare che un patto del genere nelle Snc non avrebbe probabilmente neppure valenza tra i soci, data la natura commerciale e inderogabile di quella solidarietà.

In definitiva:

- l'autonomia statutaria consente di nominare un esterno alla gestione, ma non di trasformare la società di persone in una società "**a responsabilità limitata**" per tutti i soci;
- la clausola statutaria che prevede la nomina di un amministratore "***non socio***" dovrà sempre essere pensata in modo da rispettare il vincolo che almeno un socio resti garante illimitato.
  Sul punto rammendiamo che nella Snc il vincolo della responsabilità illimitata è valido per tutti i soci, mentre nella società semplice si deve evitare che tutti i soci siano automaticamente esonerati dalla responsabilità illimitata.

Il funzionamento dell'organo amministrativo

Un'ulteriore profilo da tener presente riguarda le regole di funzionamento dell'organo amministrativo.

In particolare, quando lo statuto prevede amministratori "***non soci***" è necessario chiarire come questi soggetti si inseriscono nella collegialità.

È il caso, ad esempio, di una Snc con più amministratori, di cui uno esterno e altri soci. In una situazione di tal genere bisogna per prima cosa stabilire se l'amministrazione è di tipo disgiuntivo o congiuntivo e soprattutto come vengono prese le decisioni.

Nulla vieta che l'amministratore esterno coesista con soci amministratori. Ci si può trovare di fronte, infatti, a un organo misto, composto da soci e non soci che opera collegialmente o con ripartizione di deleghe. Ciò che conta, però, è la regolamentazione dei poteri di firma e di rappresentanza.

Amministratore non socio - cause di scioglimento e vicende societarie

Come noto nelle società di persone la morte, il recesso o l'esclusione di un socio amministratore possono portare allo scioglimento della società, salvo patto di continuazione[3].

Ebbene, se l'unico amministratore di una Snc è un terzo "***non socio***", è necessario coordinare le regole.

A ben vedere, infatti, la morte di un socio amministratore normalmente non scioglie la società se sussiste un patto di continuazione, ma cosa succede se muore l'amministratore esterno che non è socio?

In tal caso la società non si scioglierà automaticamente, ma sarà necessario che i soci nomino un suo successore.

L'amministratore non socio non può assumere la qualifica di socio

Un ultimo limite da considerare riguarda l'impossibilità dell'amministratore esterno di assumere la qualifica di socio "***di fatto***".

Il soggetto esterno, infatti, non acquista la qualità di socio e neppure i diritti patrimoniali automatici che derivano da questo status, come ad esempio la partecipazione agli utili o il diritto di voto in assemblea.

---

[3] **Il patto o clausola di continuazione è una disposizione inserita nello statuto di una società (solitamente di persone) che regola la prosecuzione dell'attività in caso di morte di un socio, evitando lo scioglimento o la liquidazione della quota. Derogando all'art. 2284 c.c., vincola i soci superstiti a continuare l'attività con gli eredi del defunto.**
Le clausola di continuazione può essere:

- **Facoltativa. In tal caso i soci superstiti sono obbligati a offrire la continuazione agli eredi, i quali possono accettare o rifiutare e chiedere la liquidazione;**
- **Obbligatoria. in una simile ipotesi sia i soci superstiti che gli eredi sono vincolati a proseguire il rapporto sociale. In caso di rifiuto dell'erede, questi è tenuto al risarcimento danni;**
- **Automatica o di successione. In una situazione di tal genere l'accettazione dell'eredità comporta automaticamente l'assunzione della qualità di socio, senza bisogno di un nuovo accordo.**

Si evidenzia, altresì, che queste clausole sono valide a condizione che non eludano il divieto dei patti successori e non privino l'erede del diritto alla liquidazione della quota se decide di non entrare in società.

A tal fine lo statuto deve evitare confusioni tra le due figure.

Di conseguenza, lo statuto non può prevedere che l'amministratore esterno abbia diritto di voto nelle decisioni spettanti ai soci, dato che il diritto di voto può essere esercitato solo dai soci.

L'amministratore esterno, inoltre, non può nemmeno intervenire nelle modifiche del contratto sociale e non può decidere in merito all'ammissione di nuovi soci perché tutti questi atti sono di competenza esclusiva dei soci.

In conclusione, l'amministratore esterno può esercitare solo i poteri gestori a lui conferiti.

Considerazioni finali

La possibilità di nominare un amministratore esterno nelle società di persone segna una svolta nel diritto societario italiano.

Da un lato permane immutato il principio della responsabilità personale dei soci, ma dall'altro si riconosce che, sul piano organizzativo, è possibile affidare a un terzo "***non socio***" l'amministrazione.

La massima n. 78/2022 del Consiglio notarile di Firenze altro non fa che confermare questa svolta.

Nello specifico, relativamente alla possibilità di nominare amministratore un soggetto esterno:

- ribadisce il divieto assoluto per le Sas;
- apre la via nelle Snc e nelle società semplici, ponendo come unico limite per queste ultime la salvaguardia della responsabilità illimitata di almeno un socio a tutela dei creditori sociali.

Concludendo, possiamo affermare che successivamente alla riforma il diritto societario italiano nel campo delle società personalistiche si sta adattando alle esigenze contemporanee, senza tradirne i principi fondamentali e una chiara

dimostrazione di questo è l'ammissione dell'amministratore esterno in questi tipi di società che da divieto quasi assoluto diventa una effettiva possibilità.

L'Approfondimento

OIC 13: Rimanenze

Siamo entrati nella "campagna bilanci" dell'esercizio 2025 e ricorre l'obbligo di ricordare che è necessario implementare o rettificare il bilancio di verifica a mezzo delle scritture di assestamento e di rettifica.

Le rimanenze di magazzino sono considerate scritture di rettifica perché rappresentano elementi di reddito che non appartengono all'esercizio corrente. Il valore delle rimanenze diventa un "costo" nel conto economico dell'anno successivo, indicato come "esistenze iniziali".

Prima di valutarle, è fondamentale registrare con precisione quantità e qualità delle rimanenze presenti in magazzino. L'OIC 13 e l'articolo 2426 del codice civile stabiliscono regole, metodi e procedure per la valutazione e valorizzazione delle rimanenze. L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), l'8/12/2025, ha approvato definitivamente alcune modifiche a diversi principi contabili, tra cui l'OIC 13. Questi aggiornamenti periodici servono ad adattare i principi alle pratiche aziendali e rispondono a richieste su come contabilizzare nei bilanci dell'acquirente contratti che prevedono l'acquisto di un bene con diritto di rivenderlo al venditore dopo un certo periodo a prezzo prefissato. Gli emendamenti si applicheranno ai bilanci relativi agli esercizi iniziati dal 1/1/2026.

INQUADRAMENTO

L'OIC 13 "Rimanenze" è il principio contabile, redatto e periodicamente aggiornato dall'Organismo Italiano di Contabilità, che disciplina in modo dettagliato i criteri di rilevazione, classificazione e valutazione delle rimanenze nel bilancio d'esercizio.

Questo documento integra le disposizioni dell'articolo 2426 c.c., offrendo anche esempi pratici riguardanti:

- la definizione delle rimanenze e la loro collocazione negli schemi di bilancio;
- i criteri di imputazione dei costi e degli oneri finanziari;

- l'applicazione dei metodi di valutazione (quali costo d'acquisto/produzione, valore di realizzazione, FIFO, LIFO, costo medio ponderato, prezzi al dettaglio e costi standard);
- le procedure relative alle rettifiche di valore.

L'OIC 13 non tratta le particolarità dei lavori in corso su ordinazione, che sono invece affrontate dall'OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione. Nel dicembre 2016, l'OIC ha aggiornato questo principio contabile per adeguarlo al Decreto bilanci (D.Lgs. n. 139/2015), rendendolo più coerente con gli altri principi e chiarendo alcuni punti confusi causati dalle ripetizioni nella versione precedente. Poi, a dicembre 2017, il principio è stato modificato per includere anche i cambiamenti apportati all'OIC 21 – Partecipazioni.

L'imprenditore deve verificare la presenza effettiva dei beni in magazzino. Prima di valutare le rimanenze, è fondamentale registrare con precisione le quantità di merce da considerare.

La rilevazione può essere effettuata:

- mediante un inventario fisico alla data di riferimento del bilancio;
- oppure tramite un sistema permanente e affidabile di scritture contabili di magazzino.

L'imprenditore deve effettuare una conta fisica completa dei beni almeno una volta l'anno, in coincidenza con la chiusura dell'esercizio. Solo se dispone di sistemi di controllo o metodi di rilevazione quantitativa molto efficaci, può limitarsi all'inventario annuale tramite tali strumenti.

Nel dicembre 2016, l'Organismo Italiano di Contabilità, insieme all'Agenzia delle Entrate, Banca d'Italia, Consob, IVASS (Istituto per la Vigilanza sulle Assicurazioni) e ai Ministeri, ha pubblicato la nuova versione dell'OIC 13, il principio contabile riguardante le rimanenze di magazzino. Questa versione si applica ai bilanci d'esercizio e consolidati che iniziano dal 1/1/2016 o da una data successiva.

La modifica del principio ha prodotto conseguenze sia da un punto di vista formale che dal punto di vista sostanziale.

L'OIC 13 è così articolato:

Struttura	Sono state individuate 14 sezioni:

	1. Finalità del Principi 2. Ambito di applicazione 3. Definizioni 4. Classificazione e contenuto delle voci 5. Rilevazione iniziale 6. Valutazione e rilevazioni successive 7. Nota integrativa 8. Data di entrata in vigore 9. Disposizioni di prima applicazione 10. Esemplificazioni applicative di determinazione del costo dei beni fungibili in rimanenza previsti dall'articolo 2426, comma 1, n. 10 c.c. 11. Esempi di metodi di determinazione del costo dei beni fungibili in rimanenza alternativi al LIFO, FIFO e costo medio ponderato 12. Le rimanenze di magazzino nella legislazione civilistica 13. Motivazioni alla base delle decisioni assunte
Aspetti Formali	• Allineamento alle novità di cui al D.Lgs. 139/2015, in attuazione della Direttiva 2013/34/UE • Coordinamento con altri principi • Eliminazione delle ridondanze
Aspetti sostanziali	I beni vanno inclusi tra le rimanenze alla data del trasferimento dei rischi e benefici, che può non coincidere con quella del trasferimento della proprietà, a differenza di quanto stabilito dall'aggiornamento di agosto 2014. L'applicazione ai beni fungibili può essere effettuata mediante tre metodi alternativi al LIFO, FIFO e Costo medio ponderato: il metodo dei costi standard, il metodo del prezzo al dettaglio e il metodo del valore costante.

DEFINIZIONE, CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

L'OIC 13 definisce le rimanenze come "beni destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione nella normale attività della società", suddividendole secondo la natura ai sensi dell'articolo 2424 c.c. nelle seguenti categorie:

- Materie prime: beni utilizzati nel processo produttivo;
- Materie sussidiarie: elementi secondari incorporati nei prodotti finiti rispetto alle materie prime;
- Materie di consumo: beni impiegati e consumati nel ciclo produttivo, non integrati fisicamente nel prodotto finale;
- Prodotti in corso di lavorazione: beni ancora in fase di trasformazione, privi di una propria identità fisica;
- Semilavorati: beni da integrare nei prodotti finiti, provenienti da produzione interna o acquisti esterni;
- Prodotti finiti: beni risultati dall'attività produttiva aziendale destinati alla vendita;
- Merci: beni acquistati da terzi, destinati alla rivendita senza alcun intervento di trasformazione da parte dell'impresa.

Le rimanenze vengono registrate quando si redige il bilancio d'esercizio. I beni inclusi in questa voce sono quelli per cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici, operazione che normalmente coincide con il passaggio di proprietà:

- Per i beni mobili, questo avviene alla data di spedizione o consegna dei prodotti, oppure secondo quanto previsto dai contratti, o nel momento in cui i rischi vengono trasferiti all'impresa.
- Per i beni immobili, invece, la rilevazione avviene alla data della firma del contratto.

Quando le clausole contrattuali non garantiscono la coincidenza tra le parti, si considera come prevalente la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici.

Beni presso terzi: l'OIC 13, al punto 1718, stabilisce che tra le rimanenze aziendali sono inclusi i beni: posti presso terzi per deposito, lavorazione o prova; in transito, qualora siano già stati trasferiti alla società i rischi e i benefici relativi al bene acquisito; conservati presso gli stabilimenti e i magazzini aziendali, ad eccezione di quelli ricevuti da terzi per visione, prova, lavorazione o deposito.

Gli articoli 2424 e seguenti del codice civile stabiliscono che le rimanenze di magazzino al termine dell'esercizio devono essere inserite nello schema di bilancio:

- alla voce C) I. dell'attivo dello Stato Patrimoniale;
- la relativa variazione, ovvero la differenza tra rimanenze finali e iniziali, deve essere rilevata nel Conto Economico;
- in Nota Integrativa, è necessario specificare i criteri adottati per la valutazione delle rimanenze e gli eventuali metodi di svalutazione successiva.

Estratto dello schema di Stato Patrimoniale (art. 2424 c.c.)

ATTIVO

A) CREDITI VERSO SOCI PER VERSAMENTI ANCORA DOVUTI

B) IMMOBILIZZAZIONI

C) ATTIVO CIRCOLANTE

- RIMANENZE
    1. Materie prime, sussidiarie e di consumo
    2. Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati
    3. Lavori in corso su ordinazione
    4. Prodotti finiti e merci
    5. Acconti

D) RATEI E RISCONTI

Estratto dello schema di Conto Economico (art. 2425 c.c.)

- A) *Valore della produzione*
    1. 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni
    2. 2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti
    3. 3) Variazione dei lavori in corso su ordinazione

4. 4) ……

TOTALE

- B) *Costi della produzione*

1. 5) …….
2. 11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
3. 12) …….

TOTALE……

Estratto della Nota Integrativa (art. 2427 c.c.)

(…)

CRITERI DI VALUTAZIONE

I criteri adottati per la redazione del bilancio chiuso al 31/12/20XX risultano conformi a quelli impiegati nell'esercizio precedente, soprattutto in relazione alle valutazioni effettuate e alla costante applicazione degli stessi principi contabili.

La valutazione delle voci di bilancio è stata effettuata seguendo principi generali di prudenza e competenza, considerando la prospettiva della continuità aziendale.

L'applicazione del principio di prudenza ha richiesto di valutare separatamente ogni elemento delle attività e delle passività, in modo da non compensare le perdite da riconoscere con profitti che non sono stati ancora realizzati e quindi non devono essere registrati.

In conformità con il principio di competenza, gli effetti delle operazioni e degli altri eventi sono stati registrati e attribuiti all'esercizio a cui si riferiscono, anziché a quello in cui avvengono i relativi incassi e pagamenti.

La costante applicazione dei criteri di valutazione nel corso del tempo costituisce un requisito fondamentale per garantire la comparabilità dei bilanci societari tra le diverse annualità.

La valutazione basata sulla funzione economica di ogni elemento attivo o passivo, secondo il principio che la sostanza prevale sulla forma, è obbligatoria salvo diversa indicazione di norme specifiche sul bilancio. Questo approccio permette di rappresentare le operazioni tenendo conto della loro effettiva realtà economica, invece che solo degli aspetti formali.

(…)

Rimanenze magazzino

Le merci sono iscritte al minore tra il costo di acquisto e il valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato, applicando il costo medio ponderato.

(…)

C) Attivo circolante

I. Rimanenze

	Saldo al 31/12/20XX	**Saldo al 31/12/20XX - 1**	**Variazioni**
1° caso: incremento	€ 200.000	€ 190.000	€ 10.000
2° caso: diminuzione	€ 80.000	€ 100.000	- € 20.000

I criteri di valutazione adottati sono invariati rispetto all'esercizio precedente e motivati nella prima parte della presente Nota integrativa. (…)

Ci sono quindi alcune regole dettate dal principio contabile OIC 13 che di seguito riassumiamo:

- i beni che fanno parte delle rimanenze di magazzino sono rilevati inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene acquistato. Il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà secondo quanto stabilito dal contratto. Se non c'è coincidenza tra il trasferimento dei rischi e benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici;

- le rimanenze sono valutate in bilancio al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato;
- la valutazione delle rimanenze si effettua autonomamente per ciascuna categoria di elementi che compongono la voce nel rispetto dell'articolo 2423-bis c.c.;
- i contributi in conto esercizio acquisiti a titolo definitivo, ai fini della valutazione delle rimanenze, sono portati in deduzione al costo di acquisto dei beni in rimanenza;
- il costo specifico è il metodo generale per la determinazione del costo dei beni. Questo presuppone l'individuazione e l'attribuzione alle singole unità fisiche dei costi specificamente sostenuti per ogni unità misurabile.

In alternativa al costo specifico è possibile utilizzare altri metodi di valutazione che saranno sviluppati nei paragrafi a seguire:

- LIFO (last in first out);
- FIFO (first in first out);
- COSTO MEDIO PONDERATO.

IMPUTAZIONE DEI COSTI E DEGLI ONERI FINANZIARI ALLE RIMANENZE

Prima di illustrare le tecniche di valutazione, l'OIC 13 si concentra sui concetti fondamentali di costo d'acquisto e costo di produzione.

Tipologia	Definizione	Determinazione
Costo d'acquisto	Importo realmente corrisposto per l'acquisto di beni all'estero, come materie prime, beni di consumo, materiali ausiliari o merci. Se il pagamento avviene con modalità diverse da quelle usuali per operazioni simili sul mercato, la registrazione viene effettuata in base al valore corrispondente del debito, come previsto dall'OIC 19.	+ Prezzo del materiale + Costi di trasporto + Dogana + altri tributi + altri costi direttamente imputabili al bene – resi – sconti(*) – abbuoni

Costo di produzione (***)	Spesa sostenuta dall'azienda per la produzione interna del bene e il conseguente avanzamento fino allo stato di lavorazione attuale.	+ Prezzo dei materiali immessi nel ciclo produttivo + Costo della manodopera diretta ed indiretta (**) + imballaggi + Costi per servizi direttamente imputabili al processo produttivo + costi per licenze + ammortamenti dei cespiti utilizzati per la produzione(**) + Costi di manutenzione e riparazione(**) + Utenze(**) + Servizi di vigilanza(**)

(*) Gli sconti commerciali sono considerati tali; invece, gli sconti cassa vanno registrati nella voce C) 16 *"altri proventi finanzi*ari" del conto economico.

(***) Questi oneri sono classificati tra i cosiddetti “costi indiretti” attribuiti ai prodotti, generalmente mediante l’applicazione di percentuali predeterminate basate sul volume dei costi sostenuti dall’impresa a fronte di livelli produttivi considerati “normali”, oppure tramite l’utilizzo di parametri di ripartizione** come, ad esempio, le ore o il costo della manodopera diretta, le ore macchina e altri indicatori equivalenti.

(***) Sono esclusi i costi amministrativi, distribuzione, vendita, ricerca e sviluppo (non quelli di progettazione legati a ordini specifici), e i costi “anomali” come scioperi o riparazioni dovute a eventi eccezionali.

Secondo l’OIC 13, gli oneri finanziari non vengono generalmente inclusi nel calcolo del costo delle rimanenze. Tuttavia, la loro capitalizzazione è consentita, con riferimento alle regole dell’OIC 16 sulle immobilizzazioni materiali, soltanto nei casi in cui:

- i beni richiedano periodi di produzione rilevanti, ossia il tempo tra l’acquisto delle materie prime e la disponibilità del bene per la vendita o l’utilizzo;
- l’allungamento dei tempi di produzione non sia causato da scioperi o fattori estranei al processo produttivo;

- tali oneri siano realmente sostenuti, quantificabili e inferiori al valore di realizzo del bene stesso.

Capitalizzazione costante nel tempo. La capitalizzazione degli oneri finanziari relativi ai beni deve essere effettuata con regolarità nel corso del tempo. Qualora la società opti per la rilevazione dell'onere nel Conto economico anziché la sua capitalizzazione, è necessario darne comunicazione nella Nota Integrativa, conformemente a quanto disposto dagli articoli 2423 bis e 2427 del codice civile e dall'OIC 29.

EMENDAMENTO PUBBLICATO 8 DICEMBRE 2025

L'OIC aggiorna regolarmente gli standard di rendicontazione per allinearli alle pratiche aziendali e risolvere eventuali dubbi interpretativi. In risposta a una richiesta sulla contabilizzazione nel bilancio della società acquirente riguardo ai contratti che prevedono l'acquisto di un bene con possibilità di rivendita al venditore dopo un periodo stabilito e a un prezzo prefissato, l'OIC ha fornito le seguenti precisazioni.

Rilevazione iniziale

Nel caso di acquisti con facoltà di rivendita attribuita all'acquirente o al venditore, è necessario che l'acquirente valuti la probabilità di esercizio dell'opzione di rivendita. Se l'acquirente ritiene, con ragionevole certezza, che tale opzione non sarà esercitata, il bene deve essere contabilizzato e registrato a bilancio come operazione di acquisto. In caso contrario, il bene acquistato rimarrà iscritto nel bilancio del venditore, garantendo l'assenza di duplicazione della registrazione tra le attività di due società distinte, in conformità alle disposizioni del principio contabile OIC 34 circa il trasferimento sostanziale di rischi e benefici dalla società venditrice.

Il principio contabile aggiornato stabilisce che:

- se è ragionevolmente certo che l'opzione di rivendita non sarà esercitata, oppure
- il contratto prevede un obbligo di rivendita,

L'operazione va contabilizzata come segue:

- se il prezzo di acquisto è inferiore al prezzo di rivendita, si tratta di un'operazione finanziaria. In questo caso, l'acquirente registra un credito finanziario corrispondente all'importo pagato inizialmente e rileva i relativi proventi finanziari per competenza.
- se invece il prezzo di acquisto è superiore al prezzo di rivendita, l'acquirente annota un credito pari al prezzo di rivendita del bene e iscrive un risconto attivo per la differenza positiva tra quanto pagato e il prezzo di rivendita. Il risconto viene poi rilasciato per competenza nel conto economico.

Validità e entrata in vigore

Le modifiche apportate risultano applicabili sia nel caso in cui l'opzione ricada sull'acquirente, sia qualora competi al venditore.

Gli emendamenti pubblicati saranno adottati nei primi bilanci con esercizio avente inizio dal 1/1/2026 o da una data successiva. È consentita l'applicazione anticipata degli emendamenti ai bilanci relativi agli esercizi che abbiano inizio a partire dal 1/1/2025.

METODI DI VALUTAZIONE

Per quanto riguarda la valutazione delle rimanenze, l'OIC 13 si riferisce alle regole stabilite dall'articolo 2426 n. 9 del codice civile. Secondo tale articolo, le rimanenze devono essere registrate al costo di acquisto o di produzione, oppure, se questo è superiore al valore che può essere ottenuto dal mercato, al valore di realizzazione inferiore. Questa norma rispetta il principio di prudenza, che deve guidare la stesura del bilancio d'esercizio.

Generalmente, per la determinazione del costo si applica il metodo del "costo specifico", ossia il costo attribuibile al singolo bene. Tuttavia, tale metodo risulta di difficile applicazione in presenza di beni fungibili; pertanto, il relativo articolo del codice civile prevede l'impiego alternativo dei seguenti metodi:

- F.I.F.O. (first in, first out – primo entrato, primo uscito), che valorizza le rimanenze ai costi di formazione più recenti, considerando in giacenza le unità entrate per ultime (per approfondimenti consultare la bussola "Rimanenze");
- L.I.F.O. (last in, first out – ultimo entrato, primo uscito), basato sulla valorizzazione ai costi di formazione più datati, assumendo che le giacenze siano costituite dai beni entrati per primi (si veda la bussola "Rimanenze" per esempi pratici);

- Costo medio ponderato, che valuta le giacenze come parte di un insieme indistinto, non identificabile singolarmente (per ulteriori dettagli consultare la bussola “Rimanenze”).

Il principio stabilisce altri tre metodi per valutare le rimanenze, da usare solo quando i valori ottenuti si discostano di poco da quelli dei metodi tradizionali:

- Metodo del valore costante: questo metodo è adatto per materie prime, sussidiarie e di consumo di importanza marginale nel bilancio e continuamente reintegrate. Valorizza le rimanenze approssimando il costo effettivo, purché non ci siano variazioni significative nella quantità, nel valore o nella composizione.
- Metodo del prezzo al dettaglio: qui il costo delle rimanenze viene calcolato mettendo a confronto i prezzi di acquisto e di vendita dei beni.
- Metodo dei costi standard: usato principalmente per semifiniti, prodotti finiti e lavorazioni in corso; il valore delle rimanenze si determina comparando i costi reali (“consuntivi”) con quelli “standard” fissati prima della produzione, tenendo conto delle specifiche tecniche, liste materiali, ore lavorate e capacità impiantistica. Analizzare le differenze tra costi standard e consuntivi aiuta a capire le cause degli scostamenti, valutare l’efficienza produttiva e pianificare possibili interventi.

Pertanto, il “costo standard” si può considerare più un sistema di controllo che un metodo di valutazione. Per garantirne l’efficacia, è essenziale aggiornare regolarmente la componente “standard” affinché rifletta valori quanto più realistici possibile. A tal fine occorre:

- Selezionare l’area da monitorare, identificando ad esempio il reparto, il centro di costo o i livelli normali di produzione;
- Determinare le quantità di materiali e delle parti, come indicato dai disegni tecnici e dagli elenchi;
- Definire il prezzo di ciascun materiale utilizzato;
- Stabilire il numero di ore richieste per ogni fase del processo produttivo;
- Conoscere il costo orario della manodopera impiegata;
- Calcolare i costi generali associati al prodotto.

Metodo del prezzo al dettaglio

Con il metodo del prezzo al dettaglio è possibile individuare 6 fasi operative:

1. raggruppamento delle voci in categorie omogenee per percentuale di ricarico;
2. rilevare le entrate di magazzino “a costo” e “a ricavo”, cioè in base al costo d'acquisto e al prezzo di vendita;
3. rilevare le uscite di magazzino “a ricavo”, cioè in base al prezzo di vendita;
4. modificare il valore “a ricavo indicato” nel caso in cui venga modificato il prezzo di vendita del bene;
5. determinare il valore delle rimanenze contrapponendo il valore complessivo del magazzino “a ricavo” ed i ricavi effettivamente realizzati;
6. determinare il costo delle rimanenze finali sottraendo dalle rimanenze, valutate “a ricavo”, la percentuale di ricarico.

Esempio:

Rimanenze iniziali: 10 prodotti al prezzo unitario di € 30,00

1° acquisto 03/02/XX 50 pezzi al prezzo unitario di € 28,00

2° acquisto 06/09/XX 80 pezzi al prezzo unitario di € 32,00

1° vendita 09/05/XX € 2.000,00 (40 pezzi ad € 50,00)

2° vendita 13/11/XX € 3.000,00 (60 pezzi ad € 50,00)

Carichi di magazzino						**Scarichi di magazzino**	
Data di carico	**Quantità**	**Costo unitario**	**Valore d'acquisto**	**Prezzo unitario**	**Valore di vendita**	**Data di scarico**	**Ricavo**
01/01/xx	10	€ 30	€ 300	€ 50	€ 500	09/05/xx	€ 2.000
03/02/xx	50	€ 28	€ 1.400	€ 50	€ 2.500	13/11/xx	€ 3.000
06/09/xx	80	€ 32	€ 2.560	€ 50	€ 4.000		
Totale			€ 4.260		€ 7.000		€ 5.000

Determinazione della percentuale di ricarico:

Valore d'acquisto x 100 = 4.260,00 x 100 = 60,86%

Valore di vendita 7.000,00

Valutazione delle rimanenze “a ricavo”:

Totale Valore di vendita € 7.000,00

- Totale ricavi - € 5.000,00

= Rimanenze “a ricavo” = € 2.000,00

Valutazione delle rimanenze “a costo”:

Rimanenze “a ricavo” x Percentuale di ricarico

2.000,00 x 60,86%= € 1.217, 20

Per determinare il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato da confrontare con quello calcolato tramite i metodi precedentemente menzionati, conforme alle disposizioni dell'articolo 2426 c.c., il principio stabilisce che:

- Per merci, prodotti finiti, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione, occorre considerare il valore netto di realizzo, analizzando l'andamento dei prezzi, salvo il verificarsi di repentine oscillazioni di valore; in tal caso, si prende a riferimento il costo di sostituzione.
- Per materie prime e sussidiarie, va considerato il costo di sostituzione.

Contributi in conto esercizio. Qualora la società riceva contributi in conto esercizio a titolo definitivo, nella valutazione delle rimanenze tali contributi dovranno essere contabilizzati come riduzione del costo di acquisto dei materiali.

Secondo l'articolo 2425 del codice civile, questi contributi devono essere riportati distintamente nel conto economico sotto la voce A) 5 “altri ricavi e proventi”.

RETTIFICHE DI VALORE

Qualora il valore contabile delle rimanenze risulti superiore al valore di realizzo determinato dalle condizioni di mercato, sarà necessario procedere alla loro svalutazione. Tale operazione può essere effettuata mediante:

- la valutazione singola delle voci;
- la costituzione di fondi di deprezzamento, da imputare come riduzione della specifica voce interessata.

Perdite di valore dei prodotti in corso di lavorazione

Qualora si verifichino perdite di valore relative ai prodotti in corso di lavorazione, tali svalutazioni saranno attribuite al bene pertinente in conformità al principio di prudenza, nel momento in cui vengono rilevate o al momento della fatturazione al cliente.

Qualora vengano meno le cause che hanno determinato la svalutazione, sarà opportuno procedere alla rivalutazione delle rimanenze. Tuttavia, in conformità al principio di prudenza, tale ripristino di valore dovrà essere supportato da elementi che consentano di prevedere, con ragionevole certezza, il recupero del valore attraverso la vendita delle rimanenze in tempi brevi.

Perdite derivanti da calamità naturali

Negli ultimi anni, il cambiamento climatico e i fenomeni atmosferici hanno avuto un impatto crescente. Questo può causare danni nelle aziende dovuti a calamità naturali. In tali situazioni, le perdite da eventi come alluvioni, incendi o grandine possono portare alla mancanza di beni in magazzino e, di conseguenza, influire negativamente sul valore delle rimanenze finali.

Dal punto di vista contabile, le calamità naturali non richiedono registrazioni particolari. È sufficiente riportare l'evento nella contabilità di magazzino, ove previsto per le società obbligate, facendo riferimento al verbale d'intervento.

Gli imprenditori spesso stipulano polizze assicurative per proteggersi dalle perdite di merci causate da calamità naturali. Per quanto riguarda la gestione contabile e fiscale degli indennizzi ottenuti tramite queste polizze, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcune precisazioni nella Risoluzione n. 251 del 14/9/2007.

Sintesi del caso: a seguito di un'alluvione, una società ha riportato gravi danni e perdite, che hanno interessato sia le materie prime che i prodotti finiti presenti nei magazzini. Inoltre, l'attività produttiva è stata sospesa per circa quindici giorni, periodo durante il quale tutti i dipendenti si sono impegnati nel ripristino della normale operatività aziendale.

La società era assicurata contro i rischi di calamità naturali, inclusa l'alluvione, e ha ricevuto un indennizzo sulla base del verbale redatto dal perito. In seguito a ciò è stato versato un anticipo pari al 50% dei danni registrati nell'anno in corso, mentre il saldo verrà liquidato una volta accertato l'importo esatto del danno.

L'istante o la società ha formulato una richiesta di chiarimento all'Agenzia delle Entrate concernente le corrette modalità di rilevazione, sia contabile che fiscale, dell'indennizzo. Ai sensi dell'articolo 109 del TUIR, in materia di determinazione del reddito d'impresa, la rilevanza fiscale dei componenti reddituali è subordinata alla sussistenza del principio di competenza.

Nel caso in esame, sulla base delle dichiarazioni fornite dalla società, si ritiene che, già al termine del periodo d'imposta, fossero presenti le condizioni necessarie affinché l'intero ammontare dell'indennizzo relativo alla quantificazione dei “danni minimi” venisse incluso nella determinazione del reddito imponibile.

In riferimento alla componente positiva, l'articolo 109 del TUIR prevede, per la corretta individuazione della competenza fiscale dei componenti di reddito, i requisiti di certezza e di obiettiva determinabilità. Il caso in questione soddisfa tali condizioni, come attestato dalla specifica nel verbale di riunione dei periti. Pertanto, la società è tenuta a includere nel reddito imponibile del periodo d’imposta di riferimento l’intero ammontare del risarcimento relativo ai “danni minimi”.

ASPETTI FISCALI

Dal punto di vista fiscale, le rimanenze sono valutate seguendo gli stessi criteri stabiliti dalle norme civilistiche. Sono consentiti il metodo del costo specifico per singoli beni, così come i metodi LIFO, FIFO e costo medio ponderato per gruppi di beni appartenenti alla stessa categoria per natura o valore.

Se si decide di adottare nuovi criteri di valutazione rispetto a quelli tradizionali, il valore ottenuto non dovrà essere inferiore a quello calcolato con i metodi convenzionali.

In ogni circostanza, la valutazione dovrà considerare i valori correnti; pertanto, qualora il costo di acquisto o di produzione delle rimanenze, determinato secondo uno dei metodi previsti, risulti superiore al valore normale, è consentita la svalutazione delle rimanenze stesse.

Secondo l'articolo 92 del DPR 917/1986, la variazione delle rimanenze contribuisce a determinare il reddito d'esercizio. Pertanto, se una società decide di effettuare una svalutazione, sarà tenuta a fornire prove in caso di verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Svalutazione delle rimanenze valutate al costo specifico

Secondo la Risoluzione AE 12/11/2013 n. 78/E dell'Agenzia delle Entrate, la svalutazione delle rimanenze calcolate con il metodo del costo specifico non incide sull'IRES. Pertanto, il contribuente deve inserire le opportune variazioni in aumento del reddito nella dichiarazione fiscale.

La presente argomentazione si fonda sull'articolo 92, comma 5 del TUIR, il quale non contempla esplicitamente le rimanenze determinate secondo il metodo del costo.

Effetti IRAP della variazione dei criteri di valutazione

L'OIC 29 dispone che le modifiche ai principi contabili debbano essere rilevate direttamente nel patrimonio netto dell'esercizio in cui avviene il cambiamento del criterio di valutazione delle rimanenze. Tale disposizione influisce anche sulla determinazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), secondo l'articolo 5 del D.Lgs. 446/1997, che introduce il principio della derivazione rafforzata dell'imponibile basata sulle regole civilistiche. In particolare, l'ultimo comma dello stesso articolo sancisce che "_Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa.".

In conformità alle disposizioni del DM 3/8/2017 e a quanto precedentemente illustrato, i soggetti che adottano i principi OIC sono tenuti a considerare le rettifiche apportate in sede

di valutazione delle rimanenze, contabilizzate a patrimonio netto. Tali rettifiche assumono rilievo ai fini IRAP, indipendentemente dal fatto che la variazione non sia stata rilevata nel conto economico.

In conclusione, per la determinazione dell'IRAP, il contribuente è obbligato ad effettuare una modifica, positiva o negativa, nell'ambito del procedimento di calcolo del valore della produzione netta.

COORDINAMENTO TRA LA DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE

Secondo il principio di derivazione previsto dall'articolo 83 del TUIR, quando le norme fiscali non si discostano da quelle relative alla redazione del bilancio, devono essere applicati i principi contabili nazionali.

Tuttavia, l'applicazione di tale principio può risultare complessa, come nel caso della svalutazione delle rimanenze di beni, siano essi fungibili o non fungibili, valutati a costo specifico. Secondo quanto previsto dall'OIC 13, il costo specifico rappresenta il metodo generale per la determinazione del valore dei beni non fungibili e può essere adottato facoltativamente anche per i beni fungibili. Per questi ultimi, sono disponibili metodi alternativi di valutazione quali L.I.F.O., F.I.F.O. e CMP.

Di conseguenza, è possibile applicare il metodo del costo specifico anche ai beni fungibili; la nota integrativa dovrà evidenziare la scelta di non adottare i metodi alternativi previsti.

Secondo l'articolo 92, comma 2, del TUIR, la svalutazione dei beni iscritti al costo non è consentita, quindi anche se viene riportata nel bilancio, non ha rilievo fiscale. Questo accade perché i fenomeni valutativi sono ammessi nel calcolo del reddito imponibile solo in casi eccezionali (Circ. AE 14/5/2014 n. 10/E; posizione già indicata dall'Agenzia delle Entrate nella Ris. AE 12/11/2013 78/E).

In questo ambito, l'UNGDCEC ha pubblicato il 4/7/2016 un documento dal titolo "Il difficile equilibrio tra principi civilisti e TUIR: Risvolti operativi - Le Rimanenze di merci e materie prime", del quale viene qui riportato un estratto.

PRINCIPI CONTABILI E TUTELE DA ACCERTAMENTO

Negli ultimi tempi stiamo assistendo ad una importante attività di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, la quale richiede puntualmente la produzione della "lista del magazzino". L'Unione Giovani Dottori Commercialisti in un documento del 2016 ebbe modo di affermare: *"Ai fini della redazione del bilancio l'applicazione dei principi contabili OIC consente di avere una rappresentazione veritiera e corretta delle poste di bilancio e, quindi, delle rimanenze; dal punto di vista delle verifiche fiscali si ravvisa però la necessità di valutare e lasciar traccia della storia dei beni costituenti il magazzino, al fine di non incappare in presunzioni semplici, quali la presunzione di cessione dei beni, difficilmente appellabili, se non con querela di falso ai sensi dell'articolo 2700 c.c. dell'eventuale Processo Verbale di Constatazione, prodromico ad un eventuale accertamento."*

In aggiunta si richiamano alcuni orientamenti giurisprudenziali che risultano essere utili nell'attività professionale quotidiana.

Con la sentenza n. 16477 del 18/7/2014, la Suprema Corte ha chiarito che una valutazione delle rimanenze condotta in modo generale, anziché analitico, ossia per categorie omogenee per natura e valore secondo quanto stabilito dall'articolo 15, comma 2 del DPR 600/1973, legittima l'accertamento induttivo ai sensi dell'articolo 39, comma 2, lettera d). In tali circostanze, l'Amministrazione finanziaria è autorizzata a ricorrere a presunzioni "supersemplici", prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

La decisione si allinea all'orientamento dominante della giurisprudenza di legittimità, particolarmente severa riguardo le conseguenze della mancata o irregolare gestione della contabilità di magazzino. A tal proposito, la sentenza n. 8273 del 26/5/2003 della Corte di Cassazione ha specificato che inventario e bilancio rispondono a finalità differenti: "il bilancio ... deve riportare l'indicazione e la valutazione delle attività e passività dell'impresa" … mentre, secondo l'art. 2217 c.c., l'inventario si conclude con il bilancio e il conto profitti e perdite, i quali devono evidenziare in modo veritiero gli utili ottenuti o le perdite subite".

Si richiama anche la pronuncia della Corte di Cassazione n. 14501 del 10/7/2015, che ha ribadito il principio secondo cui la mancata predisposizione dell'inventario di magazzino a fine esercizio legittima l'accertamento induttivo da parte dell'Agenzia delle Entrate. Tale omissione, infatti, determina per gli organi accertatori l'impossibilità di verificare in modo adeguato la corretta quantificazione e registrazione dei dati di bilancio.

Con questa decisione, la Corte Suprema ha confermato quanto già stabilito nella Sentenza n. 7653 del 16/05/2012: “La Corte ha sottolineato che, per le imposte dirette, se non viene presentato il prospetto analitico delle rimanenze iniziali e finali, l'Ufficio può effettuare un accertamento induttivo. Questo tipo di verifica consiste nel calcolare la percentuale di ricarico tra i prezzi di vendita e quelli di acquisto, a condizione che il campione di merci utilizzato sia rappresentativo e adeguato rispetto al fatturato totale, che le percentuali di ricarico dei singoli beni siano effettivamente riscontrabili nei documenti esaminati e che i criteri di calcolo della percentuale di ricarico del campione siano logicamente condivisibili, basandosi su medie aritmetiche o ponderate.”

Nel recepire quanto stabilito dalle sentenze richiamate, si ritiene tuttavia che il comportamento adottato dall'Agenzia delle Entrate, consistente nell'applicazione del metodo induttivo anche in circostanze non previste dalle casistiche indicate — come nelle ipotesi di reiterata mancata congruità e adeguamento agli Studi di settore — non possa essere condiviso.

Tabella di sintesi della Rimanenze ponendo a confronto le previsioni del TUIR e dell’OIC:

	TUIR - Art. 92	**OIC 13**
Valutazione delle Rimanenze	Il legislatore fiscale si limita a stabilire un limite minimo, rappresentato dalla valutazione delle rimanenze tramite il metodo L.I.F.O. a scatti annuali, al di sotto del quale eventuali minori valutazioni effettuate in bilancio non rilevano ai fini della determinazione del reddito imponibile. Al contrario, hanno rilevanza fiscale le valutazioni di bilancio che superano tali criteri. I principi di valutazione civilistici sono riconosciuti a pieno titolo	Secondo l'articolo 2426 del codice civile, esiste una distinzione tra beni infungibili e beni fungibili. I beni infungibili devono sempre essere valutati con il metodo del costo specifico, mentre per i beni fungibili sono disponibili tre metodi: media ponderata, FIFO e LIFO, lasciando all'imprenditore la scelta di quello più adatto. L'OIC 13, aggiornato ad agosto 2014, considera il costo specifico come metodo principale per i beni non fungibili, ma permette di usarlo anche per i beni fungibili insieme ai metodi

	anche in ambito fiscale, nel senso che il valore attribuito in bilancio viene considerato per la determinazione del valore minimo. Tuttavia, qualora in bilancio vengano adottati criteri alternativi (media ponderata, FIFO o LIFO), il valore delle rimanenze non potrà risultare inferiore a quello determinato secondo il metodo LIFO a scatti annuali.	alternativi (LIFO, FIFO, CMP). In ogni caso, se si sceglie il costo specifico per i beni fungibili, la nota integrativa deve chiarire perché non sono stati adottati altri metodi disponibili.
Oneri finanziari	L'Articolo 96 del TUIR stabilisce che, per i soggetti diversi da quelli di natura finanziaria, gli interessi passivi e gli oneri assimilati (voce C17 C.E.) risultano deducibili in ciascun periodo d'imposta nei limiti degli interessi attivi e dei proventi assimilati. L'eventuale eccedenza può essere dedotta, al netto della franchigia, entro il limite del 30% del ROL. La quota di interessi e oneri finanziari non dedotta nel corso del periodo d'imposta è deducibile nei successivi periodi, fermo restando il rispetto dei limiti sopra indicati. Per quanto riguarda l'attribuzione degli interessi	Dal punto di vista civilistico, gli oneri finanziari sono solitamente esclusi dal calcolo del costo delle rimanenze. La capitalizzazione di tali oneri è consentita esclusivamente per quei beni che richiedono un periodo di produzione prolungato, come nei casi di maturazione o invecchiamento significativi. Il limite alla capitalizzazione degli oneri finanziari è determinato dal valore di realizzo del bene, come definito dall'OIC 16 “Immobilizzazioni materiali” in riferimento alle modalità e ai requisiti per la capitalizzazione. La decisione di capitalizzare gli oneri finanziari deve essere adottata in modo uniforme nel tempo, secondo quanto previsto dall'OIC 29 “Cambiamenti di principi contabili,

	passivi alle Rimanenze, si tratta di: 1) oneri correlati a finanziamenti stipulati per la costruzione o la ristrutturazione di beni immobili destinati all'attività d'impresa (noti come immobili merce); 2) oneri associati a beni mobili che generalmente necessitano di un lungo processo produttivo, come ad esempio vini, liquori o prodotti alimentari stagionati quali salumi e formaggi.	cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio". (OIC 13 par. 39)
Contributi in conto esercizio	Secondo il principio di derivazione, l'utilizzo dei principi contabili corretti è rilevante anche per la determinazione delle imposte.	Per la valutazione delle rimanenze, i contributi in conto esercizio acquisiti definitivamente si detraggono dal costo di acquisto dei materiali (OIC 13 par. 42).
Modificabilità dei criteri di valutazione	Qualora si verifichi un cambiamento civilisticamente giustificato dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi, l'impresa è obbligata, ai sensi dell'articolo 110, comma 6 del TUIR, a darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate tramite la compilazione dell'apposito rigo nel quadro RS del modello Redditi, denominato "Variazione dei criteri di	Il quarto comma dell'articolo 2423 del codice civile permette una deroga ai criteri di valutazione normalmente fissi, introdotti per garantire la comparabilità tra i bilanci, qualora in circostanze eccezionali l'applicazione di tali criteri non sia compatibile con una rappresentazione veritiera e corretta. Il secondo comma dell'articolo 2423-bis del codice civile introduce una deroga aggiuntiva che si applica solo in situazioni eccezionali.

	valutazione adottati nei precedenti esercizi". Tale procedura, introdotta già a partire dal periodo d'imposta 2013, risponde ad esigenze di semplificazione amministrativa.	La nota integrativa deve spiegare perché si è fatta una deroga e specificare come questa incida sulla situazione patrimoniale, finanziaria e sul risultato economico.
Svalutazione delle rimanenze	In conformità con l'articolo 92, comma 5 del TUIR, qualora il valore unitario medio dei beni in un esercizio, determinato secondo i commi 2, 3 e 4, risulti superiore al loro valore normale medio nell'ultimo mese dell'esercizio, il valore minimo previsto dal comma 1 viene determinato moltiplicando la quantità totale dei beni, a prescindere dall'esercizio di formazione, per il valore normale. In merito, si segnalano alcuni interventi dell'Agenzia delle Entrate (Ris. AE 12/11/2013 n. 78/E e Circ. AE 14/5/2014 n. 10/E) che hanno evidenziato l'irrilevanza fiscale della svalutazione, specificando che la valorizzazione delle rimanenze ai sensi dell'articolo 92, comma 5 del TUIR riguarda esclusivamente i beni fungibili valutati mediante metodi alternativi al costo, per i quali è	Secondo l'articolo 2426, n.9 c.c., le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie non immobilizzate sono valutate al costo di acquisto o produzione (secondo il n.1), oppure al valore di realizzo desunto dal mercato se inferiore; tale valore più basso va modificato nei bilanci successivi se ne cessano i motivi. I costi di distribuzione non vanno inclusi nel costo di produzione. A livello fiscale si usa il valore normale medio dell'ultimo mese dell'esercizio, mentre civilisticamente conta il minor valore di realizzo alla data di approvazione del bilancio, anche dopo la chiusura dell'esercizio e fino all'assemblea. Tale circostanza può determinare il disconoscimento delle svalutazioni delle rimanenze di magazzino da parte dell'Amministrazione finanziaria, che potrebbe contestare l'assenza di documentazione adeguata.

	consentita la svalutazione fiscale.	
Metodo del prezzo al dettaglio	Secondo l'articolo 92 comma 8 del TUIR, le aziende che vendono al dettaglio possono valutare le rimanenze utilizzando il prezzo di vendita anziché il costo d'acquisto. Questo metodo porta a una valutazione più alta delle rimanenze, che viene poi bilanciata da un valore maggiore delle rimanenze iniziali nell'esercizio successivo. (Cass. 24/11/2017 n. 28061,)	L'OIC 13 presenta una spiegazione sintetica del metodo del prezzo al dettaglio e include un esempio pratico in appendice per facilitare la comprensione dell'argomento e dei relativi riferimenti.

SCRITTURE CONTABILI

Si consideri un'impresa che, in occasione della chiusura del bilancio al 31 dicembre XX, rileva rimanenze finali pari a € 5.000.

31.12.20XX			
Merci	a	**Merci c/rimanenze finali**	5.000,00
S.P. attivo C) I. 4		C.E. B) 11	

All'1.1.20XX+1 bisognerà rilevare le rimanenze iniziali

01.01.20XX + 1			
Merci c/rimanenze iniziali	a	**Merci**	5.000,00

C.E. B) 11		S.P. attivo C) I. 4	

Esempio contabile

Le rimanenze finali di merci vengono rappresentate nel bilancio mediante la loro compensazione rispetto alle rimanenze iniziali; la differenza è determinata attraverso la seguente operazione algebrica:

Rimanenze finali – esistenze iniziali = variazione

Quando la differenza è positiva, cioè le rimanenze finali aumentano rispetto a quelle iniziali, bisogna sottrarre questo valore dal costo di acquisto delle merci.

Se invece la differenza è negativa, ovvero si riduce il valore delle merci, il valore deve essere aggiunto al costo d'acquisto.

Ad esempio:

Un'azienda avviata nel 2023 registra rimanenze finali di merci pari a € 103.000; al 31 dicembre è stata redatta la seguente scrittura.

Rim. di merci	a	Variazioni rimanenze di merci	€ 103.000

Il conto "rimanenze finali" è stato inserito nell'attivo circolante dello stato patrimoniale, sotto la voce:

- C) Attivo circolante, I) Rimanenze, punto 4 - Prodotti finiti e merci.

Il conto "variazioni delle rimanenze" è stato riportato con segno negativo nella sezione:

- B) Costi della produzione, punto 11) Variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.

Nell'anno successivo, 2024, il conto patrimoniale rimanenze di merci verrà girato dopo l'apertura dei conti, al conto con natura economica “variazione delle rimanenze di merci” e la scrittura contabile sarà al seguente:

Variazione rimanenze di merci	a	Rimanenze di merci	€ 103.000

Al termine del 2024, le rimanenze potrebbero aumentare o diminuire.

Incremento di rimanenze

In questo caso si registrerà la scrittura seguente:

Rimanenze di merci	a	variazioni di rimanenze di merci	€ 105.000

Nel conto delle variazioni delle rimanenze finali di merci, si registra un importo di € 103.000 in dare e € 105.000 in avere. La differenza, pari a un saldo negativo di € 2.000, viene inserita tra i costi della produzione nella voce B) al punto 11), dedicata alle variazioni di rimanenze di materie prime, sussidiarie di consumo e merci.

Decremento di rimanenze finali

Al 31 dicembre 2025, il valore delle rimanenze ammonta a 108.000 euro, registrando così una diminuzione di 103.000 euro rispetto alle esistenze iniziali precedentemente indicate.

Le scritture contabili iniziali e finali saranno redatte secondo quanto illustrato in precedenza, e il conto di mastro “Variazioni delle rimanenze di merci” riporterà a “dare” l’importo di euro 103.000 e a “avere” quello di euro 108.000.

Il saldo “dare”, pari a euro 5.000, sarà pertanto indicato con segno positivo nella voce B) Costi della produzione, al punto 11) variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.

L'Approfondimento

Gli atti di recupero dei crediti d'imposta non spettanti o inesistenti e la riforma fiscale

I nuovi Testi unici che dovevano entrare in vigore già nel 2026 hanno visto la proroga a mente del DL 30/12/2025, n. 200, denominato "Decreto Milleproroghe".

In realtà la proroga è intervenuta in quanto la Legge delega, Legge 111/2023, aveva stabilito che il legislatore doveva considerare anche i tempi per adottare eventuali decreti correttivi o integrativi; da ciò la proroga.

PREMESSE

L'articolo 38-*bis* del D.P.R. 29/9/1973, n. 600, inerente agli atti di recupero, è stato introdotto nell'ambito della riforma fiscale, in attuazione della legge delega n. 111/2023, come previsto dall'articolo 1, comma 2, lettera b), del D.Lgs. 12/2/2024, n. 13, relativo all'accertamento. L'articolo 41, comma 2, dello stesso D.Lgs. n. 13/2024 dispone che tale norma si applica agli atti emessi a decorrere dal 30/4/2024, mentre le disposizioni contenute nel titolo II trovano applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023.

La disciplina degli atti di recupero dei crediti è stata, da subito, oggetto di attenzione per talune complesse questioni, rispetto alle quali si è chiesto in dottrina un ulteriore intervento del legislatore delegato, con l'emanazione di decreti correttivi di cui all'articolo 1, comma 6, Legge n. 111/2023.

L'atto di recupero crediti è stato riformato dal D.Lgs. n. 87/2024. Questo provvedimento mira a riportare a tassazione, totalmente o parzialmente, crediti inesistenti oppure crediti non spettanti che sono stati indebitamente utilizzati in compensazione. La nuova procedura di accertamento prevista dall'articolo 38-*bis* introduce regole speciali rispetto alle norme attuali; si sottolinea, innanzitutto:

- per la riscossione dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, totalmente o parzialmente, in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. n. 241/1997, l'Ufficio

è autorizzato a emanare uno specifico atto di recupero motivato, che deve essere notificato al contribuente secondo quanto previsto dagli articoli 60 e 60-*ter* del D.P.R. n. 600/1973. Restano invariati i poteri e le attribuzioni disposte dagli articoli 31 e seguenti, nonché quelli sanciti dagli articoli 51 e seguenti del D.P.R. 633/1972. Rimane inoltre valida la possibilità di procedere con ulteriore azione accertatrice, come stabilito dall'articolo 38-*bis*, comma 1, lettera a) (".. e senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice .."), nei termini previsti per ciascun tributo, relativamente alla riscossione dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione;

- sussiste la possibilità di avvalersi della definizione agevolata delle sanzioni ai sensi dell'articolo 16, comma 3, e dell'articolo 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997;
- in merito ai termini di notifica, si stabilisce che l'atto finalizzato al recupero dei crediti non spettanti o inesistenti, emesso a seguito della verifica degli importi a credito riportati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti non spettanti o inesistenti, conformemente all'articolo 13, commi 4 e 5, D.Lgs. 471/1997, utilizzati, integralmente o parzialmente, in compensazione secondo quanto previsto dall'articolo 17 citato, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno (termine breve, applicabile ai crediti non spettanti) oppure entro l'ottavo anno (termine lungo, riferito ai crediti inesistenti) successivo a quello di utilizzo;
- per il pagamento delle somme dovute è previsto che gli importi debbano essere versati interamente entro la scadenza per presentare ricorso, senza poter utilizzare la compensazione prevista dall'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997. Se il pagamento non viene effettuato entro tale termine, le somme dovute secondo l'atto di recupero, anche se non ancora definitive, sono iscritte a ruolo (ruoli straordinari) come stabilito dall'articolo 15-bis del D.P.R. 602/1973;
- in merito alla competenza riguardante gli atti emessi antecedentemente al termine di presentazione della dichiarazione, si stabilisce che essa sia attribuita all'Ufficio competente per la circoscrizione in cui è situato il domicilio fiscale del contribuente relativo al periodo d'imposta precedente;
- le regole stabilite dal D.Lgs. 546/1992 in tema di contenzioso tributario si applicano alle controversie riguardanti il recupero di crediti non dovuti o inesistenti;

- infine, secondo le disposizioni finali dell'articolo 38-*bis*, si prevede che, in mancanza di norme specifiche, le lettere a), b) ed f) si applicano al recupero di tasse, imposte o somme non versate, inclusi contributi e agevolazioni fiscali ottenuti indebitamente, oppure alle cessioni di crediti d'imposta senza i requisiti necessari. In sintesi, riguardo al procedimento di accertamento, modificato dal legislatore, la lettera g), comma 1, dell'articolo 38-*bis* stabilisce che, salvo termini più lunghi previsti dalla legge, l'atto di recupero va notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla violazione, pena la decadenza. Il compito di emettere tale atto spetta all'ufficio fiscale competente per il domicilio del soggetto al momento della violazione. Qualora non sia possibile individuare il domicilio fiscale, la competenza sarà assegnata a una struttura dell'Agenzia delle Entrate definita attraverso provvedimento del direttore della stessa.

QUADRO NORMATIVO

L'articolo 38-bis del D.P.R. n. 600/1973 ha introdotto un unico procedimento di accertamento; le numerose modifiche apportate nel tempo avrebbero dovuto chiarire e risolvere le problematiche che sono emerse nella disciplina degli atti di recupero crediti negli anni.

Da questa prospettiva, l'unificazione normativa che definisce in modo unitario i crediti d'imposta inesistenti e non spettanti nell'articolo 1, comma 1, lett. g-*quater*) e g-*quinquies*), D.Lgs. n. 74/2000, risulta vantaggiosa sia nel settore penale che amministrativo. Inoltre, è positivo eliminare il riferimento ai controlli automatizzati per valutare l'inesistenza del credito, preferendo un accertamento basato su elementi sostanziali. Questo approccio garantisce una corretta valutazione, indipendentemente dalle modalità con cui l'Amministrazione finanziaria rileva eventuali violazioni.

La Legge 111/2023 ha delegato il Governo a riformare il sistema fiscale, includendo cambiamenti nel procedimento accertativo. Con il D.Lgs. 13/2024 il procedimento è stato semplificato per garantire il contraddittorio diffuso, per favorire la collaborazione tra amministrazioni nazionali ed estere per ridurre l'impatto sui contribuenti, e per regolare le esenzioni IVA secondo la disciplina doganale.

Il D.Lgs. 87/2024 ha apportato modifiche alla revisione del sistema sanzionatorio tributario. Tuttavia, le nuove definizioni introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024 non sembrano aver risolto le difficoltà nel distinguere tra crediti inesistenti e crediti non spettanti.

Il D.Lgs. 81/2025 introduce nuove norme che integrano e correggono gli obblighi tributari, regolamentando il concordato preventivo biennale, il contenzioso fiscale e le relative sanzioni.

L'articolo 21 del D.Lgs. n. 81/2025 ha eliminato, dall'articolo 1 del D.Lgs. n. 218/1997, la dicitura ".. non dipendente da un precedente accertamento ..", estendendo così la portata degli atti definibili. Di conseguenza, è ora possibile aderire all'accertamento relativo alle imposte sui redditi e all'imposta sul valore aggiunto, nonché al recupero dei crediti indebitamente compensati.

Esaminando l'articolo 38-bis, la norma prevede una diversa scadenza per la decadenza a seconda della tipologia di utilizzo illegittimo del credito d'imposta:

- se il credito viene considerato come "credito inesistente", è possibile notificare l'atto di recupero fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo;
- in caso di "credito non spettante", invece, il termine di decadenza rimane fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo all'utilizzo.

Risultano apprezzabili anche quegli interventi che prevedono la possibilità di accedere alla procedura di definizione agevolata delle sanzioni, come stabilito dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997, anche quando il credito da recuperare sia stato considerato inesistente. È inoltre positivo il riconoscimento della facoltà di definire in adesione il recupero dei crediti d'imposta inesistenti o non spettanti, secondo quanto previsto dal nuovo articolo 1, D.Lgs. n. 128/1997.

Successivamente, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, è intervenuto sulla regolamentazione dei crediti d'imposta non spettanti o inesistenti con l'atto di indirizzo del 1/7/2025. Questo intervento è stato pensato per chiarire le differenze tra le due categorie di crediti d'imposta e assicurare maggiore certezza nel sistema di tassazione riguardo a tali agevolazioni.

La distinzione tra i crediti d'imposta compensati indebitamente dai contribuenti è fondamentale sia per stabilire i tempi entro cui l'Amministrazione finanziaria può recuperarli,

sia per determinare quali sanzioni penali e amministrative possano essere applicate al contribuente che effettui una compensazione non dovuta.

L'atto di indirizzo evidenzia le difficoltà interpretative e i vari punti di vista sviluppati in merito alla distinzione dei crediti d'imposta. Nonostante l'intervento delle Sezioni Unite della Cassazione (*Cass., Sez. Un., sent. 11 dicembre 2023, n. 34419; Cass., Ord., 17 settembre 2024, n. 25018, sull'art. 10 quater, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, questi problemi non sono stati completamente risolti come già accennato.

La dottrina ha evidenziato le problematiche derivanti dalla recente riforma, sottolineando come essa abbia reso complessa, se non ancora del tutto definita, la distinzione rigorosa tra le due fattispecie.

Una lettura sistematica dell'articolo 38-bis, D.P.R. n. 600/1973 consentirebbe comunque di applicare anche ai nuovi atti di recupero le disposizioni previste dagli articoli 6-bis e 7 dello Statuto.

LA NATURA PROCEDIMENTALE DELL'ATTO DI RECUPERO

L'atto di recupero, previsto dall'articolo 38, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 600/1973, non rappresenta l'unico strumento per l'accertamento dei crediti d'imposta non spettanti o inesistenti.

La norma, infatti, consente all'Ufficio di ricorrere all'atto di recupero senza imporne l'utilizzo esclusivo, lasciando invariata la facoltà di avvalersi delle attribuzioni e dei poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del medesimo D.P.R. n. 600/1973.

Ad esempio, entrambe le tipologie di crediti possono essere recuperate dall'Ufficio tramite una cartella di pagamento successiva a una comunicazione di irregolarità ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973. L'utilizzo illecito del credito d'imposta emerge, in sostanza, quando la violazione viene individuata durante la liquidazione delle dichiarazioni.

Esistono diverse modalità per il recupero dei crediti, oltre a quelle illustrate dalla nuova normativa dell'articolo 38-*bis*. Il D.P.R. n. 600/1973 rappresenta il testo di riferimento e

include disposizioni sui controlli cartolari, quali gli articoli 36-bis e 36-ter. Inoltre, si può fare riferimento anche all'articolo 41-*bis*, relativo all'accertamento parziale.

La natura giuridica degli atti di recupero dei crediti d'imposta è dibattuta, ma si possono qualificare questi crediti come agevolativi, legati alla spesa pubblica anziché al prelievo fiscale, e caratterizzati da una natura provvedimentale.

La natura provvedimentale deriva direttamente dalla norma, l'articolo 38-bis. Gli elementi essenziali sono chiaramente centrali e conformi a una lettura sistematica. I requisiti formali e procedurali per la validità dell'atto di recupero seguono quanto previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente.

Un'analisi dei vincoli procedimentali consente di dedurre, tramite una lettura sistematica della normativa, che l'atto di recupero risulta appropriato esclusivamente per la riscossione coattiva dei crediti sovvenzionali non spettanti o inesistenti, utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, ma erroneamente compensati nel Modello F24.

La natura provvedimentale dell'atto di recupero deriva anche dal fatto che il carattere provvedimentale di un atto può essere identificato qualora, sulla base delle sue caratteristiche definitorie, esso sia idoneo a incidere in modo autoritativo sulla sfera giuridica e patrimoniale del contribuente, indipendentemente dalle forme di tutela previste dal legislatore.

LE CRITICITÀ COLLEGATE ALLA NUOVA REGOLAMENTAZIONE

Una riflessione va fatta con riferimento alla nuova regolamentazione prevista dall'articolo 38-bis del D.P.R. 600/1973. L'Atto di indirizzo del luglio 2025 ha individuato tre tipologie di crediti non spettanti, che sono:

- crediti utilizzati senza aver rispettato gli adempimenti amministrativi richiesti, previsti a pena di decadenza;
- crediti usufruiti violando le modalità previste dalla legge, oppure, per la parte eccedente, quelli ottenuti in misura superiore rispetto a quanto stabilito dalle norme;
- crediti che, pur presentando i requisiti soggettivi e oggettivi indicati dalla normativa, si basano su fatti che non rientrano nella disciplina attributiva del credito perché mancano di elementi o qualità particolari necessari per il riconoscimento.

Questa categoria si riferisce ai cosiddetti crediti d'imposta sovvenzionali, che rappresentano, tra le varie tipologie, quella che ha generato le principali criticità in termini di interpretazione e applicazione normativa. A titolo esemplificativo, si possono citare i crediti relativi alle attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e innovazione estetica. Per tali casi è stata prevista la possibilità, per le imprese interessate, di richiedere a soggetti qualificati una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti, al fine di garantire un riscontro immediato e puntuale rispetto alla specifica agevolazione di cui si intende beneficiare.

L'ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE SUGLI ATTI IMPUGNABILI

Analogamente agli atti impositivi, gli atti di recupero possono essere impugnati autonomamente presso la Corte di Giustizia Tributaria.

La mancata inclusione dell'atto di recupero nell'elenco previsto dall'articolo 19 del D.Lgs. n. 546/1992 tra gli atti autonomamente impugnabili può essere superata attraverso l'applicazione della giurisprudenza di legittimità e la possibilità di integrare le ipotesi indicate dal legislatore, piuttosto che facendo riferimento alle disposizioni in materia di atti facoltativamente impugnabili (*Cass., 19/7/2023, n. 21254*). È opportuno sottolineare che la distinzione tra gli atti dell'Amministrazione finanziaria impugnabili autonomamente e quelli non impugnabili autonomamente non riveste, tuttavia, una rilevanza significativa.

Nella giurisprudenza di legittimità si è ormai affermata una linea interpretativa che tende a ridurre la distinzione sopra menzionata, riconoscendo invece la possibilità di impugnare autonomamente quegli atti che, pur non rientrando nell'elenco previsto dall'articolo 19, possono comunque essere considerati provvedimenti soggetti all'esecuzione coattiva prevista dalla legge, e pertanto necessitano di tutela giurisdizionale.

Il legislatore, tenendo conto delle interpretazioni giurisprudenziali sull'impugnabilità autonoma dell'atto di recupero — ora esplicitamente prevista dall'articolo 38-bis, comma 1, lettera f), D.P.R. n. 600/1973 — ha tuttavia escluso tale categoria dagli atti per i quali è richiesto il contraddittorio preventivo obbligatorio previsto dall'articolo 6-bis della Legge n. 212/2000 (*Cfr. articolo 7-bis, co. 1, D.L. n. 39/2024, per gli atti di recupero dei crediti inesistenti; art. 2, co. 1, D.M., Ministero dell'Economia e delle Finanze, 24/4/2024, sugli atti di recupero dei crediti non spettanti, e in modo specifico per l'esclusione dal contraddittorio*

preventivo degli atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati, di cui all'art. 38-bis, D.P.R. n. 600/1973, predisposti sulla base dell'incrocio di dati).

Il co. 1, lett. *f)*, art. 38-bis, citato, statuisce che: "*per le controversie relative all'atto di recupero di cui alla lettera a) si applicano le disposizioni previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*".

Un elemento distintivo e particolarmente rilevante si riscontra nel criterio adottato per definire questa categoria di atti di recupero crediti (*Per la giurisprudenza sugli atti di recupero si rinvia a Corte Cost., sent. n. 124/2025; TAR del Lazio, sent., 29/7/2025, n. 15039, in particolare, osservando che il Manuale di Frascati non può essere applicato retroattivamente; CGT, Primo grado di Viterbo, sent., 23/9/2025, n. 431; CGT di Milano, sent., 31/10/2025, n. 4303)*, in particolare grazie alla scelta esplicita effettuata dal legislatore attraverso l'articolo 6-bis della L. n. 212/2000. Tale disposizione prevede l'inclusione nell'elenco degli atti per cui non è previsto il diritto al contraddittorio, comprendendo quelli disciplinati dall'articolo 38-bis, comma 1, D.P.R. n. 600/1973 (*Ag. Entr., Ris., 6 ottobre 2025, n. 51*).

Per quanto riguarda questo aspetto dell'analisi, la norma statutaria che regola il contraddittorio all'interno del procedimento comporta che il contraddittorio *de quo* si applichi anche agli atti di recupero, salvo quelli con un contenuto sostanzialmente automatizzato (*D.M. 24 aprile 2024, art. 2)*.

Le pronunce giurisprudenziali più recenti si sono focalizzate sulla questione del termine di decadenza relativo all'accertamento dei crediti d'imposta. In base all'orientamento consolidato, il termine per l'accertamento dei crediti non spettanti è fissato in cinque anni, mentre per i crediti inesistenti il periodo previsto risulta superiore, pari a otto anni *CGT, di secondo grado della Puglia, Sez. 2, Sent. del 27 febbraio 2025, n. 733/2025; per la giurisprudenza di legittimità, Cass. Sez. Un., 11 dicembre 2023, n. 34419 e Cass., Sez. Un., 11 dicembre 2023, n. 34452*).

In materia di atti di recupero emessi dall'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 38-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, concernenti il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo previsto dall'articolo 3 del D.L. n. 145/2013, si segnala, tra le numerose pronunce, la sentenza del 23/9/2025, n. 431 della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Viterbo, Sezione 2.

CONCLUSIONI

Il dubbio relativo ai termini di accertamento è stato definitivamente risolto con l'introduzione del nuovo articolo 38-bis del D.P.R. n. 600/1973, in virtù dell'articolo 1, comma 2, lettera b), del D.Lgs. n. 13/2024. Le scadenze stabilite per il recupero dei crediti d'imposta non spettanti o inesistenti sono il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di utilizzo indebito del credito d'imposta e dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo. Gli atti di recupero relativi alla riscossione di tali importi devono essere notificati al contribuente entro i suddetti termini, pena la decadenza.

Il profilo sanzionatorio è stato rivisitato per allinearsi ai principi della Riforma fiscale, introdotta dalla L. n. 111/2023. In base all'articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997, come recentemente aggiornato, si rileva che:

- in caso di utilizzo di credito non spettante, salvo diversa disciplina speciale, la sanzione applicabile è pari al 25% del credito compensato;
- in caso di utilizzo di credito inesistente, la sanzione prevista è pari al 70% del credito compensato.

Qualora si verifichi un caso di particolare gravità relativo all'impiego di crediti inesistenti, e in particolare nell'ipotesi di rappresentazioni fraudolente realizzate mediante documentazione falsa, sia materiale che ideologica (art. 1, co. 1, lett. g-*quater*), n. 2, D.Lgs. n. 74/2000), il quadro sanzionatorio risulterebbe ulteriormente aggravato. In tali circostanze, è prevista l'applicazione della sanzione aumentata dalla metà al doppio, come disposto dall'articolo 13, comma 5-*bis*, D.Lgs. n. 471/1997, comportando pertanto un incremento della sanzione base fino al 70% dalla metà al doppio.

Smartstudio

La ricerca fiscale – legale con AI su fonti selezionate

La qualità di una ricerca giuridico-fiscale condotta tramite strumenti di intelligenza artificiale è strettamente correlata alla capacità di gestire efficacemente l'incertezza del risultato. Per individuare risposte di elevata qualità, è fondamentale che la variabilità risulti minimizzata, che le affermazioni prodotte siano verificabili e che il responso sia pienamente conforme al quesito proposto, alla documentazione disponibile e focalizzato sulla problematica principale oggetto dell'interrogazione, evitando digressioni. Lo strumento può essere considerato affidabile soltanto qualora tali condizioni risultino tutte soddisfatte simultaneamente.

Negli ultimi mesi sono stati sviluppati e diffusi strumenti di intelligenza artificiale che operano in ambienti controllati, utilizzando soltanto materiali caricati dall'utente o selezionati con attenzione (come Notebook LM e i Custom GPTs). Esistono assistenti personalizzati capaci di integrare basi dati interne e, all'occorrenza, consultare il web. Si sono affermati anche motori di ricerca conversazionali che partono dal web, offrendo la possibilità di filtrare e scegliere le fonti consultate. Inoltre, alcuni strumenti già conosciuti si sono evoluti: NotebookLM ha introdotto una funzione avanzata di Deep Research; i Custom GPTs consentono di creare un assistente su misura che lavora su file interni, sia con sia senza accesso al web; Perplexity permette interrogazioni in linguaggio naturale, con citazioni precise e opzioni per restringere o selezionare le fonti.

Quando si chiede a un sistema linguistico avanzato di rispondere a domande fiscali, le risposte sono generate attraverso processi probabilistici: anche minimi cambiamenti nel contesto possono portare a risultati diversi. Per ridurre questa variabilità, è necessario attuare un doppio controllo: bisogna limitare l'assistente a fonti ben definite e richiedere citazioni dettagliate e verificabili. NotebookLM si distingue per il suo rispetto delle fonti e la capacità di fornire citazioni precise; i Custom GPT permettono di strutturare istruzioni e caricare dossier interni in modo flessibile; Perplessità offre filtri sulle fonti e report con citazioni.

La precisione delle risposte e l'assenza di errori o allucinazioni non dipendono solo dallo strumento utilizzato; infatti, la principale fonte di errore è legata alla selezione delle

informazioni su cui si basa la risposta. Disporre di una solida base informativa consente di ridurre significativamente i potenziali errori.

Questo principio non è affatto recente, né esclusivo delle tecnologie basate sull'intelligenza artificiale: si applica anche ai tradizionali processi “umani”. I professionisti hanno sempre affrontato questioni complesse costruendo un dossier fatto di norme, prassi, giurisprudenza, dottrina e documenti interni. Spesso la fase di raccolta e analisi preliminare era affidata ai collaboratori junior; poi il professionista esperto interveniva, integrando i materiali con la sua esperienza per risolvere i problemi dei clienti. Il funzionamento dei nuovi strumenti di AI non è molto diverso: ora il dossier è “digitale”, l’analisi diventa informatizzata e più rapida, e il sistema AI offre una prima proposta di risposta che serve da base per creare una soluzione personalizzata per il cliente.

Le **differenze principali tra i sistemi analizzati** riguardano **il trattamento del dossier informativo** e **il livello di approfondimento nell'elaborazione**. NotebookLM consente di caricare e indicizzare il dossier; un Custom GPT permette di integrarlo direttamente nella conoscenza del modello; Perplexity offre la possibilità di selezionare fonti specifiche, ampliando o restringendo l'ambito delle informazioni disponibili sul web.

Il punto cruciale consiste nella **gestione accurata del dossier**: è fondamentale definire versioni consolidate, controllate ed efficienti, distinguere tra massime e principi applicabili, nonché stabilire la gerarchia delle fonti. Di seguito una panoramica sintetica sul funzionamento dei vari strumenti:

- **Notebook LM:** consente la creazione di un quaderno digitale, il caricamento delle fonti e l’attivazione della ricerca approfondita, integrando dati dal web selezionato quando necessario. Il sistema genera schemi e risposte corredate da citazioni, garantendo elevata tracciabilità e ripetibilità; tuttavia, presenta limiti nell’inferenza e nella creatività argomentativa, risultando ideale per pareri e briefing.
- **GPTS personalizzato:** prevede la lettura delle istruzioni, il caricamento dei file e la facoltà di abilitare la navigazione. A parità di corpus, un modello Custom GPT produce testi maggiormente strutturati e articolati; la tracciabilità dipende dalle regole impostate. Offre notevole flessibilità e potenza redazionale, con responsabilità di governance affidata allo studio.

- **Perplexity:** tramite un flusso che parte dalla domanda, fornisce risposte con citazioni. Attivando Deep Research, il sistema elabora report attingendo a numerose fonti (selezionabili o escludibili). Si distingue per rapidità e ampiezza di copertura, ma offre un controllo più ridotto sulla riservatezza e sull'omogeneità giuridica.

NotebookLM offre risposte citate e stabili, garantendo tracciabilità. I Custom GPT forniscono testi argomentati con un buon equilibrio tra controllo e creatività. Perplexity presenta aggiornamenti continui, ma con maggiore variabilità e meno controllo.

Risulta evidente che i diversi strumenti presentano caratteristiche e peculiarità distintive. Oltre alla descrizione dettagliata dei singoli strumenti, illustrata nelle tabelle sottostanti, è opportuno porre particolare attenzione agli aspetti che incidono concretamente sull'organizzazione del tempo lavorativo. È da sottolineare come le nuove soluzioni tecnologiche, una volta predisposti i dossier informativi, permettano di effettuare ricerche e interrogazioni con una rapidità precedentemente irraggiungibile, di fatto annullando i tempi di elaborazione delle risposte.

Attualmente il tempo viene dedicato alla creazione di un dossier accurato: dopo averlo preparato, è possibile caricarlo su varie piattaforme ed esaminarlo utilizzando diversi strumenti AI (come custom GPTs, Notebook Lm ecc.). Questo procedimento fa parte dell'importante attività di verifica delle risposte.

Quando si crea una solida base di informazioni, è possibile distribuirla su varie piattaforme e analizzarla da diversi punti di vista: NotebookLM serve per controllare la precisione delle citazioni, un Custom GPT permette di ricavare una sintesi ragionata, mentre Perplexity aiuta a verificare aggiornamenti normativi o giurisprudenziali. L'utilizzo combinato di questi strumenti rappresenta un sistema di validazione incrociata, in cui ognuno contribuisce a confermare l'efficacia degli altri.

Sebbene i sistemi analizzati presentino caratteristiche funzionali e destinazioni d'uso distinte – NotebookLM garantisce l'autenticità documentale, i Custom GPTs offrono strumenti di elaborazione flessibile, Perplexity fornisce un'interfaccia aggiornata sull'attualità – il focus principale riguarda la creazione e la gestione di dossier coerenti e costantemente aggiornati. Completa la panoramica la necessità di presidiare due aspetti fondamentali: la tutela della privacy dei clienti e la responsabilità professionale nella valutazione finale delle risposte.

In conclusione, sebbene gli strumenti di intelligenza artificiale possano apparire come elementi che relegano il professionista a un ruolo passivo, limitato alla formulazione corretta delle domande, la realtà conferma l'importanza di una funzione attiva. Il professionista svolge infatti il compito di curatore della conoscenza, guidando il modello, verificando i risultati e traducendoli in decisioni affidabili per il cliente.

Le prossime scadenze



30 marzo 2026

IMPOSTA DI REGISTRO – CONTRATTI DI LOCAZIONE

Termine ultimo per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza 1° del mese, e diquella inerente ai rinnovi ed alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

31 marzo 2026

RISCHI CATASTROFALI – POLIZZE ASSICURATIVE

Termine per l'obbligo di stipula di polizze assicurative contro le calamità naturali e gli eventi catastrofali per le imprese della pesca e dell'acquacoltura, nonché per le micro e piccole imprese che esercitano attività di somministrazione di alimenti e bevande e turistico-ricettive.

FIRR - VERSAMENTO

Termine ultimo per provvedere, da parte della ditta mandante, al versamento del contributo annuale relativo al trattamento di fine rapporto degli agenti e rappresentanti di commercio, istituito presso l'Enasarco, mediante versamento telematico.

ENTI ASSOCIATIVI – MODELLO EAS

Termine di invio telematico del modello EAS qualora nel 2025 si siano verificate variazioni dei dati precedentemente comunicati.

BONUS PUBBLICITÀ - COMUNICAZIONE

Entro il 31.03.2026 è possibile presentare la comunicazione per l'accesso al credito d'imposta sugli investimenti pubblicitari incrementali da effettuare nel 2026.

10 aprile 2026	**5 PER MILLE – ISCRIZIONE ELENCHI** Termine iscrizione nell'elenco.
16 aprile 2026	**IVA – VERSAMENTO DA DICHIARAZIONE ANNUALE** Termine di versamento della rata dell'Iva relativa all'anno d'imposta 2025 derivante dalla dichiarazione annuale con gli interessi.
	IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO Termine ultimo concesso ai contribuenti mensili per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.
	IMPOSTE DIRETTE – MOD. 770 MENSILE Termine di invio della comunicazione dei dati relativi al mese precedente.
	IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI - VERSAMENTO Versamento dell'imposta sugli intrattenimenti relativa alle attività svolte con continuità nel mese precedente.
20 aprile 2026	**IVA – COLLEGAMENTO POS E REGISTRATORE DI CASSA** Per gli strumenti di pagamento già in uso al 1.01.2026 o utilizzati tra il 1.01.2026 e il 31.01.2026, la registrazione deve essere completata entro il 20.04.2026.
	ESERCENTI COMMERCIO AL DETTAGLIO E AGENZIE VIAGGIO - COMUNICAZIONE Le operazioni in contanti pari o superiori a € 1.000, effettuate da commercianti al dettaglio o agenzie di viaggi verso persone fisiche non italiane e non residenti nell'UE o SEE,

	devono essere comunicate all'Agenzia delle Entrate entro il 20 aprile dell'anno successivo, per chi liquida l'Iva trimestralmente.
	ENEA – BONUS FISCALI Fino al 22 aprile 2026, è possibile inviare all'Enea i dati sugli interventi per Ecobonus e Bonus casa conclusi tra il 1 gennaio e il 22 gennaio 2026, o terminati nel 2025 con spese detraibili sostenute nel 2026 (avviso Enea 22.01.2026).
25 aprile 2026	**IVA – ELENCHI INTRASTAT** Scadenza per inviare telematicamente gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni e servizi relativi al mese o trimestre precedente, inclusi quelli del trimestre scorso.
30 aprile 2026	**STRUTTURE SANITARIE PRIVATE – COMUNICAZIONE DEI COMPENSI** Termine di invio telematico, all'Agenzia delle Entrate, del modello relativo alla comunicazione dei compensi complessivamente riscossi per ciascun percipiente medico e paramedico nel 2025.
	ROTTAMAZIONE-QUINQUIES – DOMANDA DI ADESIONE Termine di trasmissione telematica della domanda di adesione.
	IVA – DICHIARAZIONE ANNUALE Termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2025.
	IMPOSTE DIRETTE – MODELLO REDDITI PER EREDI

Termine di presentazione telematica della dichiarazione da parte degli eredi qualora il decesso sia avvenuto dal 1.07.2025 al 31.10.2025.

IMPOSTA DI REGISTRO – CONTRATTI DI LOCAZIONE

Termine ultimo per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi ed alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

ENASARCO FIRR - RIEPILOGO

Termine per l'invio, da parte della ditta mandante, all'agente o rappresentante dell'estratto conto delle somme versate e accantonate nel 2025 al fondo di previdenza Enasarco e di quelle accantonate presso il Firr di competenza dell'anno 2025.

CERTIFICAZIONE UNICA – LAVORO AUTONOMO

Termine di trasmissione all'Agenzia delle Entrate delle certificazioni relative ai redditi di lavoro autonomo e a provvigioni per prestazioni non occasionale.