



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale *numero 17 del 12 maggio 2026*

In breve

1

**Diritto annuale CCIAA:
aumento autorizzato per
il triennio 2026-2028**

2

**Fattura elettronica:
indicazione codice CUN**

Approfondimenti

1

**Normativa IVA sul
distacco del personale:
i chiarimenti
dell'Agenzia delle
Entrate**

2

**Le novità in ambito
tributario dalla
conversione in legge
del Decreto PNRR**

3

**Il deposito del bilancio
2025**

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



17

Il Giudice ha sentenziato



18

In breve..... 25

Diritto annuale CCIAA: aumento autorizzato per il triennio 2026-2028 25

Fattura elettronica: indicazione codice CUN 27

L'Approfondimento 30

Normativa IVA sul distacco del personale – i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate – prima parte
..... 30

L'Approfondimento..... 37

Le novità in ambito tributario dalla conversione in legge del Decreto PNRR..... 37

L'Approfondimento 46

Il deposito del bilancio 2025 46

Flash di stampa



**Acconti d'imposta
in caso di
concordato
preventivo biennale**

IL SOLE 24 ORE
5.5.2026

L'adesione al concordato preventivo biennale (Cpb) modifica il versamento dell'acconto d'imposta a seconda di quando viene esercitata l'opzione. Le situazioni possibili sono:

- Per il biennio 2025-2026: l'acconto segue le regole ordinarie, considerando i valori concordati.
- Per la prima opzione nel biennio 2026-2027: il primo acconto è calcolato con le regole ordinarie; il secondo prevede una maggiorazione (10% sul reddito concordato superiore a quello dichiarato, 3% per Irap).
- Per chi ha aderito al 2024-2025 e valuta il rinnovo 2026-2027: se non si rinnova, è incerta la base storica (reddito effettivo o concordato); se si rinnova, si applica la maggiorazione come per la prima adesione.

Sono necessari ulteriori chiarimenti su questi casi.

**Debiti altrui non
estinguibili con
crediti in
compensazione**

IL SOLE 24 ORE
5.5.2026

Secondo una Faq dell'Agenzia delle Entrate, se il committente paga contributi assicurativi tramite F24 per conto dell'affidatario inadempiente, non può usare crediti in compensazione. In questo caso, sta estinguendo un debito altrui e deve rispettare l'art. 1 D.Lgs. 124/2019, che vieta la compensazione dei crediti.

**Taglio MEF dei
compensi ai Caf**

IL SOLE 24 ORE
5.5.2026

La pubblicazione del D.M. Economia è prevista per il 9 maggio 2026 in Gazzetta

Ufficiale, con nuovi importi ai Centri di assistenza fiscale ridotti a causa dell'aumento della dichiarazione precompilata. Le risorse destinate ai compensi per CAF e professionisti non potranno superare 195.297.790 euro dal 2026 per le attività svolte nel 2025, con una diminuzione di 21,3 milioni di euro. Se i compensi unitari portano a superare il limite annuale, gli importi saranno ridotti proporzionalmente.

**Nuovo Testo Unico
in materia di
adempimenti e
accertamento**

ITALIA OGGI
5.5.2026

Il Consiglio dei Ministri del 22 aprile 2026 ha approvato in via preliminare uno schema di decreto legislativo che raccoglie in un Testo Unico le norme su adempimenti e accertamento fiscale. Le norme attuali sono incluse senza modifiche sostanziali, salvo aggiornamenti e coordinamenti.

**Rettifica dei ricavi
per sconti di
derivazione
rafforzata (Oic 34)**

IL SOLE 24 ORE
5.5.2026

Assonime, nella circolare n. 13/2026, chiarisce che nel bilancio 2025 penali e fondo resi sono trattati fiscalmente in modo diverso rispetto ad abbuoni e premi. Gli sconti e gli abbuoni rettificano i ricavi e hanno rilevanza fiscale immediata, senza deroghe nel D.M. 27.06.2025. Penali contrattuali e fondo resi, invece, seguono il doppio binario: l'importo stimato è fiscalmente un accantonamento rilevante solo quando diventa certo e determinabile. Premi, incentivi e altri sconti stimati assumono rilevanza fiscale diretta, senza variazioni nelle dichiarazioni.

**Valutazione dei
crediti**

ITALIA OGGI
5.5.2026

Il principale riferimento normativo per la valutazione dei crediti commerciali è l'art. 2426 c.c., che richiede la registrazione secondo il costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e del presumibile valore di realizzo. Il criterio è obbligatorio solo per società di mediograndi

dimensioni e prevede l'attualizzazione dei crediti non produttivi di interessi o con tasso inferiore al mercato. Gli interessi di mora vanno indicati tra gli altri proventi finanziari (C.16.d) e, se l'incasso è incerto, occorre stanziare un fondo svalutazione crediti. I costi iniziali sono iscritti tra i risconti attivi (Oic 15). Il costo ammortizzato può essere omissivo se irrilevante per la rappresentazione corretta, ad esempio per crediti sotto i 12 mesi o con scadenza più lunga ma bassi costi di transazione.

Transizione 5.0,
stop al software
cloud e cinque
comunicazioni

IL SOLE 24 ORE
5.5.2026

Il decreto attuativo del piano Transizione 5.0, che prevede l'iperammortamento per investimenti tra il 1° gennaio 2026 e il 30 settembre 2028, è stato firmato il 4 maggio 2026 dal Ministro delle Imprese e dopo la bollinatura passerà al Ministro dell'Economia. Entro inizio giugno, sono previsti: esame della Corte dei conti, decreto direttoriale per le domande e avvio della piattaforma Gse. Il testo definitivo elimina i software cloud fra i beni agevolabili (poiché non ammortizzabili), introduce una quinta comunicazione obbligatoria valida solo per gli investimenti 2027-2028, e conferma l'abolizione della clausola made in Europe e dei limiti sugli scaglioni (salvo i moduli fotovoltaici).

Credito d'imposta
Zone economiche
speciali

ITALIA OGGI
4.5.2026

Il Cndcec e la Fnc hanno pubblicato il documento del 24.04.2026 sulle Zone economiche speciali (Zes) e sugli adempimenti per gli investimenti 2026. La legge di Bilancio 2026 estende la misura al 2026-2028 (risorse: 2,3 mld nel 2026, 1 mld nel 2027, 750 mln nel 2028) e amplia le aree agevolate includendo, oltre alla Zes unica e alle zone assistite dell'Abruzzo, anche Marche e Umbria (Carta aiuti a finalità regionale). La procedura resta su due comunicazioni: prenotativa 31.03–

30.05.2026 (spese dal 1.01 e fino al 31.12.2026) e integrativa 3.01–17.01.2027, a pena di decadenza, per attestare investimenti realizzati e credito maturato; stesso calendario per 2027 e 2028.

**Documentazione
spese sanitarie per
la detrazione in
dichiarazione**

ITALIA OGGI
6.5.2026

Per detrarre le spese sanitarie nel 730 o nel modello Redditi non servono scontrini e fatture: basta il prospetto di dettaglio del Sistema Tessera Sanitaria o l'elenco nella precompilata dell'Agenzia delle Entrate. Se si usa l'elenco della precompilata, questo è alternativo ai documenti di spesa ed è valido anche per Caf/professionisti se accompagnato da dichiarazione sostitutiva in cui il contribuente attesta che il prospetto coincide con quello scaricato dal Sistema TS. Se si modificano le spese dell'elenco, il redattore deve acquisire la documentazione (in alternativa al prospetto) e i singoli documenti non presenti nell'elenco per gli importi variati: il controllo formale (art. 5, c. 3, D.Lgs. 175/2014) può riguardare solo tali documenti.

Iperammortamento

ITALIA OGGI
6.5.2026

Il decreto attuativo 4.05.2026 (in attesa di Ragioneria e MEF) disciplina l'accesso all'iperammortamento: elimina l'autodichiarazione per beni sotto 300.000 euro e introduce maggiori adempimenti. Oltre alle 3 comunicazioni già previste (preventiva, conferma, completamento), aggiunge 2 comunicazioni annuali sui costi degli investimenti e sul bonus utilizzato/da utilizzare. • Esclude i software in cloud. La gestione avverrà tramite piattaforma GSE (accesso SPID/CIE); i termini saranno fissati con decreti direttoriali MIMIT, attesi a inizio giugno dopo il passaggio in Corte dei conti.

Titoli nell'attivo circolante indicati in base al valore d'iscrizione	IL SOLE 24 ORE 6.5.2026	L'Oic ha pubblicato il testo definitivo dell'Interpretativo 12 ("Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati"), posto in consultazione fino al 12.03.2026. • Il testo conferma la bozza e riprende l'Interpretativo 11, chiarendo la valutazione di titoli di debito e capitale non immobilizzati per gli esercizi 2025-2026. • Le imprese Oic adopter possono valutare i titoli dell'attivo circolante al valore d'iscrizione dell'ultimo bilancio approvato, in luogo del valore di mercato, salvo perdite durevoli; la deroga va descritta in nota integrativa, indicando i criteri di individuazione dei titoli interessati.
Relazione dell'organo di controllo nel Terzo settore	IL SOLE 24 ORE 6.5.2026	Il Cndcec ha aggiornato al 5.05.2026 il format della relazione dell'organo di controllo per l'approvazione del bilancio degli Ets, in linea con l'art. 13 del Codice del Terzo settore e l'Oic 35. Il modello rafforza la rendicontazione su bilancio sociale e attestazione di conformità alle linee guida. Nella vigilanza richiede di descrivere in modo puntuale le verifiche svolte, evidenziando rispetto di legge/statuto, corretta amministrazione e adeguatezza degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili. Nei rapporti con l'organo amministrativo impone di dare conto di informazioni acquisite, partecipazione alle riunioni ed eventuali criticità, per far emergere disallineamenti nei flussi informativi o carenze negli assetti.
Social bonus in scadenza il 15.05	IL SOLE 24 ORE 6.5.2026	Entro il 15.05.2026 gli enti del Terzo settore possono accedere al Social bonus (art. 81 CTS, D.Lgs. 117/2017) per finanziare, con erogazioni liberali, interventi di recupero su immobili pubblici inutilizzati e beni confiscati alla criminalità organizzata.

Iperammortamento
con 5
comunicazioni al
GSE

IL SOLE 24 ORE
7.5.2026

L'art. 4 del D.M. attuativo Mimit-Mef (in corso di emanazione) prevede che la deduzione maggiorata dell'iperammortamento spetti solo dopo la comunicazione di completamento dell'investimento. Per fruire dell'agevolazione sono previste 5 comunicazioni al GSE (modulistica in pubblicazione): o 1) preventiva (costo e data prevista di entrata in funzione); o 2) conferma entro 60 giorni (acconti $\geq 20\%$); o 3) completamento (attestazione documenti): l'iperammortamento decorre dall'anno di invio; o 4) annuale entro 20 gennaio (investimenti effettuati e stima utilizzo bonus); o 5) entro 30 giugno (piano di iperammortamento e quote annue). In sintesi, l'iperammortamento decorre dal periodo d'imposta in cui, oltre all'entrata in funzione, si invia la comunicazione di completamento e si ottiene l'esito positivo del GSE. Il rinvio della comunicazione all'anno successivo può disallineare l'iperammortamento dall'ammortamento fiscale ordinario: ad esempio, per beni entrati in funzione (e, se richiesto, interconnessi) nel 2026, l'invio del completamento nei primi giorni del 2027 farebbe partire l'agevolazione dal modello Redditi 2028; una finestra più ampia eviterebbe il problema.

Flusso dati
dall'agente della
riscossione all'ente
creditore

IL SOLE 24 ORE
7.5.2026

ITALIA OGGI
7.5.2026

Con comunicato 6.05.2026 il MEF informa della prossima pubblicazione in G.U. del D.M. MEF 29.04.2026, che disciplina contenuti e invio dei flussi informativi dall'Agente della riscossione all'ente creditore. Le nuove regole si applicano dal 1° giorno del 6° mese successivo alla pubblicazione. Mensilmente saranno comunicati, tra l'altro, notifica cartelle, sgravi/rimborsi, riscossioni, sospensioni/rateazioni, procedure

		cautelari/esecutive (e relativo avanzamento), automatico/anticipato dei crediti inesigibili. Nei flussi vanno evidenziate anche le attività sui carichi affidati dal 1.01.2025, soggetti a discarico differito (automatico al 31.12 del 5° anno successivo), con eccezioni per discarico anticipato (es. procedure concorsuali, assenza di beni aggredibili) e per il discarico differito.
Detrazioni interessi su mutui nel modello 730	ITALIA OGGI 7.5.2026	Istruzioni 730: per la detrazione degli interessi passivi sui mutui "prima casa" vanno indicati 3 codici. Nel rigo E7, col. 1 (RP7 Redditi PF): codice 7 per interessi da mutui stipulati entro il 31.12.2021 (trattamento integrativo); codici 48 e 57 per mutui ante/post 2025 (riordino detrazioni).
Tfr al Fondo di tesoreria entro il 16.07	IL SOLE 24 ORE 7.5.2026	Con messaggio n. 1511/2026 l'Inps ricorda che i datori con almeno 60 dipendenti medi al 31.12.2025 possono versare entro il 16.07.2026 il Tfr del primo semestre 2026 al Fondo di tesoreria Inps senza sanzioni, interessi o somme aggiuntive.
Contributi volontari solamente online	ITALIA OGGI 7.5.2026	Dal 2026 l'Inps non invia più per posta il conto annuale e i bollettini pagoPa per i contributi volontari: la documentazione è consultabile solo online sul portale istituzionale.
Erogazioni liberali a enti del Terzo settore nel modello precompilato	ITALIA OGGI 8.5.2026	Nei modelli precompilati (anche 730) per le erogazioni liberali agli enti del Terzo settore l'Agenzia delle Entrate propone l'opzione più conveniente tra deduzione e detrazione. Le donazioni comunicate dagli ETS sono riportate nel foglio informativo e inserite tra gli oneri deducibili, con la possibilità di scegliere la detrazione del

		26%, 30% o 35% spostando la spesa tra gli oneri detraibili.
Spese detraibili su più anni	IL SOLE 24 ORE 8.5.2026	Il nuovo art. 16-ter Tuir richiede di valutare, per ciascun contribuente, il totale degli oneri detraibili per definire il perimetro della detrazione, considerando la spesa potenzialmente detraibile (non il totale delle detrazioni). Le spese pluriennali vanno comunque indicate in dichiarazione anche in assenza di capienza.
Nei bilanci la corsa a ostacoli del principio di derivazione	IL SOLE 24 ORE 8.5.2026	Assonime (position paper n. 7/2026) ribadisce il principio di derivazione: il reddito imponibile discende dal bilancio, salvo variazioni fiscali. Ricorda che il principio si è rafforzato per soggetti IAS/IFRS e OIC per superare il “doppio binario” bilancio-fisco (obiettivo confermato dalla delega 2023), ma segnala che norme recenti hanno reintrodotto scostamenti e complessità (es. ricavi, penali, svalutazioni, correzioni contabili, deducibilità di alcuni oneri finanziari). Perciò auspica maggiore coerenza, limitando le deroghe ai soli casi davvero giustificati.
Gli adeguati assetti di gioco sulla qualità dell'informazione	IL SOLE 24 ORE 8.5.2026	Il testo propone a consulenti tecnici e autorità giudiziaria una griglia per valutare adeguati assetti e modelli 231. La funzione informativa si articola in rilevazione, tracciabilità e capacità di orientare le decisioni dell'organo amministrativo; l'adeguatezza organizzativa assume ulteriore rilievo nella transizione digitale.
Tensostrutture nel Conto Termico 3.0	ITALIA OGGI 8.5.2026	Nella Faq n. KB0017834 (7.05.2026) il GSE chiarisce che, ai fini del D.M. 7.08.2025, le tensostrutture possono accedere al Conto Termico 3.0 perché considerate “edifici”, se realizzate con struttura portante fissa in acciaio e fondazione a platea. Restano

fermi gli altri requisiti (tra cui impianto di riscaldamento funzionante e accatastamento) e, in domanda, l'invio di elaborati grafici e documentazione tecnica idonea.

**Iperammortamento
e Transizione 5.0****IL SOLE 24 ORE
9.5.2026**

Con l'iperammortamento l'acconto del 20% va versato per ciascun bene (prima differenza rispetto a Transizione 5.0), anche in caso di progetto combinato. I beni indicati non sono sostituibili, mentre gli importi possono già ridursi, con conseguente diminuzione del 20% dovuto e adeguamento del valore dell'investimento. Ogni progetto deve riferirsi a una specifica unità produttiva e, in domanda, vanno indicate date presunte di ultimazione e interconnessione; per il fotovoltaico la "fine lavori" non coincide con l'ultimazione dell'investimento prevista per i macchinari. Nel nuovo impianto la comunicazione di conferma è centrale: deve riportare data e importo dell'ultima quota di acconto necessaria a raggiungere il 20% per ciascun bene e i dati identificativi delle fatture. In Transizione 5.0, invece, bastava provare un acconto $\geq 20\%$ sul valore complessivo della domanda, distinguendo tra beni agevolabili e beni per autoconsumo.

**Iperammortamento
e ubicazione degli
investimenti****IL SOLE 24 ORE
9.5.2026**

Ogni progetto deve riferirsi a una struttura produttiva già identificata: un sito (una o più unità locali/stabilimenti) sulla stessa particella catastale o su particelle contigue, con autonomia tecnico-funzionale e organizzativa, destinato a produzione di beni o erogazione di servizi. Per ciascuna struttura l'impresa invia una o più comunicazioni preventive, indicando: dati degli investimenti (coerenti con i beni agevolabili degli allegati IV e V), data prevista di interconnessione, tipologia e

importo degli investimenti per autoproduzione/autoconsumo da FER e data prevista di entrata in funzione, nonché i dati relativi alla maggiorazione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing. Va distinta l'ultimazione degli investimenti: per i macchinari coincide con la data di effettuazione ex art. 109 Tuir; per gli impianti FER rileva la "fine lavori", intesa come installazione di macchine/dispositivi elettromeccanici e completamento delle opere civili necessarie, secondo il progetto autorizzato.

Impianti fotovoltaici

IL SOLE 24 ORE
9.5.2026

Per gli impianti fotovoltaici a terra (1°-4° Conto Energia) il decreto bollette (D.L. 21/2026), oltre allo spalma-incentivi, prevede la possibile uscita anticipata dagli incentivi in caso di rifacimento integrale con aumento di potenza. La misura richiede valutazioni anche fiscali per le imprese agricole: in base all'art. 5 D.L. 63/2024, per gli impianti a terra entrati in esercizio dal 1.01.2026 l'energia eccedente 260.000 kWh annui (quota inclusa nel reddito agrario) concorre al reddito d'impresa secondo le regole ordinarie, con esclusione del regime forfettario al 25% (art. 1, c. 423 e nuovo c. 423-bis, L. 266/2005). La disciplina riguarda i FV a terra "tradizionali" ed esclude agrivoltaici e impianti integrati su strutture aziendali esistenti, se i lavori sono completati dopo il 31.12.2025 (art. 1, c. 16, legge di Bilancio 2026); fa fede, a tal fine, la registrazione in GAUDI Terna.

Semilavorati in oro con regime Iva ordinario

IL SOLE 24 ORE
9.5.2026

Le modifiche alla L. 7/2000 introdotte dal D.Lgs. 211/2024 riaccendono il tema dell'IVA sulle cessioni di componenti aurifere e dei relativi adempimenti (UIF, antiriciclaggio, iscrizione OAM). La legge, infatti, include nel "materiale d'oro industriale" anche semilavorati definiti

come prodotti finiti o semifiniti non destinati a uno specifico uso, ma da inserire in oggetti compositi. In base a una lettura letterale, componenti come moschettoni, chiusure e anelli a molla (funzionali solo dopo l'assemblaggio) potrebbero essere trattati come semilavorati, con reverse charge ex art. 17, c. 5, DPR 633/1972 e correlati obblighi. L'Agenzia delle Entrate, però, in risposta ad Antico, ritiene che assemblaggio e montaggio non siano lavorazione/trasformazione: tali componenti vanno quindi considerate prodotti finiti, soggetti a IVA ordinaria. Un orientamento analogo è stato confermato informalmente dal MEF; ne consegue che i loro commercianti non sono tenuti né agli obblighi della L. 7/2000 (dichiarazioni in oro e OAM) né a quelli antiriciclaggio del D.Lgs. 231/2007.

Fiscalità del Terzo Settore

IL SOLE 24 ORE
10.5.2026

Per gli enti del Terzo settore il quadro fiscale segna un cambio di paradigma rispetto al Tuir: l'art. 79 D.Lgs. 117/2017 è la norma cardine, perché disciplina l'accesso ai regimi impositivi e orienta l'inquadramento nelle sezioni del Registro. Il sistema, costruito sulle caratteristiche degli ETS, richiama il principio di sussidiarietà orizzontale (Corte cost., sent. n. 131/2020): la priorità è l'attività di interesse generale e il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, secondo un modello non di mercato, fondato su meccanismi di sostenibilità che vanno oltre il classico schema costi/ricavi.

Riforma fiscale accertamento

ITALIA OGG
9.5.2026

Occorre attuare, anche con interventi normativi, la delega fiscale sull'accertamento per dare certezza ai termini di rettifica ed evitare oneri probatori non previsti dalla legge, specie per:

componenti pluriennali, scostamenti tra corrispettivo e valore normale e società a ristretta base. Lo segnala il documento “Accertamento tributario e certezza del diritto nella prospettiva della legge delega n. 111/2023” (CNDCEC e FNC), che richiama l’art. 17 L. 111/2023, ancora in larga parte inattuato, e approfondisce tre profili chiave in materia di accertamenti.

Modelli precompilati e affittiITALIA OGGI
9.5.2026

La precompilata gestisce con difficoltà gli affitti brevi: con più immobili, i redditi comunicati dagli intermediari in Certificazione Unica non vengono agganciati all’immobile locato e confluiscono genericamente nel quadro fabbricati, richiedendo correzioni del locatore. Criticità anche per i comproprietari che locano tramite intermediari (non portali come Airbnb e Booking): con CU separate, nel quadro fabbricati può comparire solo la quota attribuita all’intestatario della singola CU, non l’intero reddito della locazione (<30 giorni). Più lineare, invece, il caso di redditi da locazioni brevi imputati a sublocatori e comodatari, riportati tra i redditi diversi.

Detrazioni fiscali nei modelli precompilatiITALIA OGGI
9.5.2026

Dichiarazione dei redditi PF 2026: l’Agenzia delle Entrate avvia una consulenza fiscale. In mancanza di opzione in dichiarazione, per redditi oltre 75.000 euro sare0 il Fisco a scegliere le detrazioni pif9 convenienti. Effetto delle nuove regole dell’art. 16-bis Tuir, in vigore dal 1.01.2025.

Deposito bilancio 2025 con istanza XBRLITALIA OGGI
9.5.2026

Deposito bilanci 2026: per l’istanza XBRL va usata la tassonomia “2018-11-04”. La pratica include bilancio e, ove richiesti, Stato patrimoniale, Conto economico, Rendiconto finanziario e Nota integrativa; gli altri allegati (es. Relazione sulla gestione/collegio sindacale) vanno in

PDF/A. Le specifiche sono nel “Manuale operativo per il deposito bilanci al Registro delle Imprese” (Unioncamere, 4.05.2026). Il deposito è obbligatorio per società di capitali e cooperative e la sua omissione può portare allo scioglimento per inattività assembleare. L’istanza si può predisporre con software di mercato o strumenti gratuiti su Registroimprese.it; in alternativa, tramite il nuovo Telemaco (Infocamere), con applicativo gratuito da foglio di calcolo.

Nuove regole Inail
sulle dilazioni fino a
60 rate mensili

ITALIA OGGI
9.5.2026

Dal 9.05.2026 entrano in vigore le nuove regole Inail per dilazioni fino a 60 rate mensili di debiti per premi, sanzioni e interessi non ancora a ruolo, in caso di temporanea difficoltà economico-finanziaria. La rateazione riguarda debiti scaduti e correnti; la rata (con interessi) non può essere inferiore a 150 euro. La procedura si conclude in 15 giorni, utile anche per le regolarizzazioni ai fini Durc. Regolamento Inail (delibere n. 2/2026 e n. 57/2026), circolare 8.05.2026 n. 19.

Invio tardivo della
dichiarazione Iva

IL SOLE 24 ORE
11.5.2026

Dopo la scadenza del 30.04.2026 (IVA 2026, periodo 2025) è possibile inviare la dichiarazione entro il 29.07.2026 (90 giorni) evitando che sia considerata omessa. Entro la stessa data si può presentare una dichiarazione integrativa, con le sanzioni per dichiarazione inesatta (art. 8 D.Lgs. 471/1997) se non vi sono violazioni di versamento, e con riduzione a 1/9 del minimo. Per opzioni/revoche non indicate nel quadro VO vale il principio del comportamento concludente (DPR 442/1997): se il regime è stato correttamente applicato, la dichiarazione è solo inesatta (sanzione fissa). L’integrativa può anche sanare vizi di visto di

conformità/sottoscrizione e, a certe condizioni, modificare l'utilizzo del credito.

Beni strumentali, la plusvalenza porta al ricalcolo dell'acconto

IL SOLE 24 ORE
11.5.2026

La L. 199/2025 (Bilancio 2026), art. 1, cc. 42-43, modifica il regime delle plusvalenze d'impresa: dal 2026 è abolita (salve eccezioni) la rateizzazione della tassazione fino a 5 quote per le plusvalenze con requisito minimo di possesso. Restano invece invariati i criteri per plusvalenze da cessione d'azienda/rami e per i diritti di utilizzazione delle prestazioni dell'atleta (società sportive professionistiche). L'opzione per la rateizzazione, quando ammessa, deve risultare dalla dichiarazione; in mancanza, la plusvalenza è tassata integralmente nell'anno di realizzo e non è possibile optare successivamente con integrativa oltre i 90 giorni (circ. 8/E/2010; ris. 325/E/2002). Ai fini dell'acconto 2026 va ricalcolata l'imposta "storica" come se le nuove regole fossero già vigenti nel 2025; quindi, chi nel 2025 ha rateizzato plusvalenze ora interessate deve rideterminare l'acconto 2026 già dalla prima rata di giugno/luglio.

Spese di trasferta tracciabili

IL SOLE 24 ORE
11.5.2026

Dal 1.01.2025 i rimborsi di vitto, alloggio, viaggio e trasporto (autoservizi pubblici non di linea) per trasferte/missioni non sono imponibili per il dipendente e sono deducibili per l'impresa (anche IRAP) solo se pagati con strumenti tracciabili (art. 23 D.Lgs. 241/1997). In Redditi 2026 mancano righe dedicati: le spese non tracciate andrebbero indicate con codice residuale "99" nel rigo RF31; analogo criterio nel modello IRAP (codice "99" nel rigo corrispondente).

L'Agenzia interpreta



Rimborso Irap
dividendi esteri

PROVVEDIMENTO
22.04.2026

Dopo le istruzioni del provvedimento AdE 22.04.2026, permangono incertezze sull'istanza di rimborso IRAP sui dividendi distribuiti da controllate UE/SEE a intermediari finanziari e assicurazioni (art. 1, cc. 68-73, L. 199/2025), sia sui requisiti della partecipazione estera sia sul momento di verifica. Le istruzioni sembrano non considerare la modifica all'art. 27-bis DPR 600/1973 (art. 2, c. 2, D.Lgs. 49/2007), che fissa al 10% (non 20%) la detenzione diretta minima nel capitale della società erogante. Il requisito di detenzione diretta ininterrotta della partecipazione qualificata può maturare non solo dopo la delibera, ma anche dopo l'effettiva distribuzione (circ. 60/E/2001, par. 5; ris. 109/E/2005; risposte 537/2021 e 48/2025).



Il Giudice ha sentenziato

Processo tributario
in merito e
trattazione in
camera di consiglio

CASSAZIONE
N. 11011/2026

La Cassazione, con l'ordinanza n. 11011/2026, ha stabilito che la trattazione in camera di consiglio nel processo tributario, invece che in pubblica udienza su richiesta notificata e depositata, costituisce nullità processuale e viola il diritto di difesa e il principio del contraddittorio, senza bisogno di provare un danno concreto.

Limiti ad
accertamenti su
conti del coniuge

CASSAZIONE
N. 12368/2026

La Cassazione, con ordinanza 3.05.2026 n. 12368, ha dichiarato illegittimo l'accertamento basato su movimenti bancari di terzi se non viene dimostrata, anche presuntivamente, la riconducibilità al contribuente. Nel caso esaminato, un accertamento sui conti del contribuente e del coniuge è stato contestato per assenza di contraddittorio, mancata specifica della tipologia di reddito e mancanza di motivazione sul controllo esteso al conto del coniuge.

Credito per le
imposte assolte
all'estero

CASSAZIONE
N. 5909/2026

La Cassazione, con l'ordinanza n. 5909/2026, ha stabilito che il credito per imposte pagate all'estero (ex art. 165 Tuir) è riconosciuto anche senza presentare la dichiarazione dei redditi in Italia o indicare il reddito estero. Tale credito deriva da un obbligo internazionale dello Stato italiano, non ha termini di decadenza per essere utilizzato e non va inserito nella dichiarazione di "competenza".

CASSAZIONE
N. 7821/2026

La Cassazione (ordinanza 31.03.2026, n. 7821) ha stabilito che l'accordo di

Accordo di
ristrutturazione dei
debiti vincolante

ristrutturazione dei debiti omologato secondo la L. 3/2012 vincola anche l'ente impositore se non si è opposto e il credito tributario è stato incluso nel piano. Il creditore fiscale non può poi recuperare lo stesso debito tramite avviso di accertamento, salvo che emergano nuovi elementi rilevanti ai sensi dell'art. 14-terdecies, c. 3, lett. c), della stessa legge. Questi "nuovi elementi" devono essere interpretati rigorosamente e non corrispondono alla semplice emissione tardiva dell'atto.

Nullità del rinnovo
automatico pay tv
senza specifica
approvazione

CASSAZIONE
N. 12153/2026

La Cassazione (ordinanza 30.04.2026, n. 12153) ha dichiarato nulla la clausola di rinnovo tacito nei contratti di pay tv se il consumatore non l'ha approvata con una sottoscrizione specifica, anche se non l'ha esclusa tramite opt-out. Nel caso esaminato, la clausola di rinnovo automatico violava l'art. 1341 c.c., che richiede una firma separata per le clausole vessatorie.

Nuova presidenza di
un ente sportivo

CASSAZIONE
N. 9937/2026

Con ordinanza n. 9937/2026 la Cassazione ha affermato che diventare presidente di un ente sportivo significa anche farsi carico della "memoria fiscale" dell'associazione. L'incarico richiede quindi un passaggio di consegne ordinato (cassetto fiscale, dichiarazioni, rapporti commerciali/sponsorizzazioni, registri IVA ove dovuti, regime agevolato, modello EAS e iscrizioni): il verbale di consegna è prova di diligenza.

Trust di gestione
con tassazione
all'uscita

CASSAZIONE
N. 7161/2026

La Cassazione (ord. n. 7161/2026) ha chiarito che i trust di gestione sono tassati "all'uscita": istituzione e conferimento dei beni restano fiscalmente neutri, perché non

comportano un trasferimento stabile di ricchezza né un incremento del patrimonio del trustee. L'imposizione si realizza solo con il trasferimento effettivo e definitivo dei beni ai beneficiari.

Liquidazione anticipata del trust

CASSAZIONE
N. 12518/2026

La Cassazione (ord. n. 12518/2026) ha escluso che un singolo beneficiario di un trust (legge del Jersey) possa pretendere la liquidazione anticipata della propria quota se l'atto istitutivo prevede una durata e anticipazioni solo discrezionali: per scioglimento anticipato e distribuzione del fondo serve il consenso di tutti i beneficiari.

Notifiche cartelle di pagamento nella crisi da sovraindebitamento

CASSAZIONE
N. 12324/2026

La Cassazione (ord. 2.05.2026 n. 12324) ha chiarito che il fisco non può notificare cartelle finché il giudice non dichiara risolto o annullato l'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento. Il principio vale anche per i periodi anteriori all'art. 25, c. 1-bis, lett. c), Dpr 602/1973 (introdotto dal D.Lgs. 159/2015, in vigore dal 22.10.2015). Finché l'accordo è efficace e il contribuente è adempiente, non c'è titolo per la riscossione coattiva; solo la risoluzione giudiziale determina la "riespansione del potere impositivo".

Costi forfetari e accertamento analitico induttivo

CASSAZIONE
N. 11347/2026

La Cassazione (ord. n. 11347/2026) ha chiarito che il riconoscimento di costi forfetari non si applica a ogni accertamento analitico-induttivo, ma solo ai casi in cui esso derivi da movimentazioni bancarie non giustificate, in coerenza con la Corte costituzionale (sent. n. 10/2023).

Avviso di accertamento per crediti Iva contestati

CASSAZIONE
N. 12635/2026

La Cassazione (ord. 5.05.2026, n. 12635) ha chiarito che, se si contesta un credito IVA da operazioni esenti, non si può procedere

con i controlli automatizzati: occorre un avviso di accertamento, perché i controlli automatizzati riguardano solo errori formali immediatamente rilevabili dalla dichiarazione (es. aliquota errata o incroci con Anagrafe tributaria).

Ricorso nel processo tributario telematico tramite PEC

CASSAZIONE
N. 12483/2026

La Cassazione (ord. n. 12483/2026) ha chiarito che, nel PTT, un ricorso cartaceo scansionato e inviato via PEC non è inammissibile se la PEC del difensore è presente in REGINDE, perché così è certa la paternità dell'atto. • In tal caso può ricorrere una nullità (non l'inammissibilità), sanata dal raggiungimento dello scopo se l'Agenzia delle Entrate si costituisce senza pregiudizio del diritto di difesa.

Deducibilità delle sponsorizzazioni Asd

CASSAZIONE
N. 12447/2026

La Cassazione (ord. n. 12447/2026) ha ribadito che l'art. 90, c. 8, L. 289/2002, quale norma speciale, prevale sull'art. 109 TUIR: per le sponsorizzazioni delle ASD opera una presunzione assoluta di spese pubblicitarie integralmente deducibili, rendendo illegittimi gli accertamenti che ne contestino incongruità o inerenza.

Accertamento induttivo Isa basso e tenore di vita alto

C.G.T. PADOVA
N. 75/2026

La CGT di primo grado di Padova (sent. n. 75/2026) ha ritenuto legittimo l'accertamento induttivo quando, pur con ISA e reddito bassi, il contribuente sostiene spese incompatibili con il tenore di vita dichiarato. In presenza di indici di inattendibilità, l'Ufficio può ricostruire ricavi non dichiarati con presunzioni semplici.

Risarcimento per vizi dell'immobile

CASSAZIONE
N. 12966/2026

La Cassazione, ord. 7.05.2026 n. 12966: l'acquirente di un immobile con vizi può chiedere il risarcimento danni, anche cumulandolo con risoluzione del contratto o

riduzione del prezzo; la precedente domanda di risoluzione poi non coltivata non preclude l'azione risarcitoria.

**Notifica della
cartella via PEC**

CASSAZIONE
N. 13266/2026

La notifica della cartella via PEC è valida anche con allegato in PDF (non serve il formato p7m), purché sia certa la provenienza. Se il documento è trasmesso in copia per immagine, non è richiesta l'attestazione di conformità dell'ufficio (Cass., ord. 8.05.2026, n. 13266).

**Concordato "con
riserva"**

CASSAZIONE
N. 13242/2026

La Cassazione (sent. n. 13242/2026, Sez. trib.) ha affermato che, nel concordato "con riserva" (ricorso ex art. 161, c. 6, L.F.), il divieto di azioni esecutive o cautelari ex art. 168 L.F. non impedisce all'Amministrazione finanziaria l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella. Resta però che, dal deposito del ricorso, opera lo "spossessamento attenuato": il pagamento di debiti anteriori, inclusi quelli tributari rateizzati, è atto di straordinaria amministrazione e richiede autorizzazione del giudice. Di conseguenza, l'omesso pagamento delle rate dovuto a tale vincolo non integra inadempimento colpevole né legittima sanzioni o recuperi connessi alla decadenza dalla rateazione.

**Partecipazione del
commercialista alle
frodi carosello**

CASSAZIONE
N. 15937/2026

Sospeso dall'esercizio della professione il commercialista indagato per associazione a delinquere finalizzata a frodi carosello. La gravità indiziaria emerge da chat estratte dallo smartphone sequestrato al presunto capo: il professionista avrebbe reclutato prestanome per le "cartiere", curato la contabilità delle società fittizie e raccolto il contante delle retrocessioni da operazioni inesistenti. La Cassazione ritiene sussistenti gravità indiziaria e pericolo di

recidiva, nonostante l'incensuratezza (Cass. pen., Sez. III, sent. 4.05.2026, n. 15937).

Spese di rappresentanza e di pubblicità nelle sponsorizzazioni sportive

C.G.T. DEL
VENETO
N. 55/2026

Secondo la CGT di secondo grado del Veneto (sent. n. 55/2026), il discrimine tra spese di rappresentanza e di pubblicità è l'obiettivo perseguito: le prime mirano a rafforzare l'immagine senza un'attesa diretta di vendite; le seconde promuovono direttamente prodotti e servizi. Nelle sponsorizzazioni sportive, la spesa può qualificarsi pubblicitaria se il marchio è visibile e vi è un collegamento concreto con il mercato di riferimento, anche geografico.

Accertamenti in materia di canone unico (Cup) dei comuni

CASSAZIONE
N. 12225/2026

Cass. SS.UU. n. 12225/2026: il canone unico patrimoniale (CUP) ha natura tributaria, con ricadute su gestione e accertamento. Il gettito va riclassificato nel Titolo 1; le tariffe comunali restano di competenza della giunta (salvo deroghe come per IMU/TARI). Le sanzioni regolamentari per omesso versamento (30% ex art. 50 L. 449/1997) non si riducono al 25% dell'art. 13 D.Lgs. 471/1997, perché il CUP ha un regime autonomo. Occorrono accertamenti esecutivi tributari e, fuori dai casi di mera liquidazione, contraddittorio preventivo e applicazione dello Statuto del contribuente. Il presupposto impositivo deriva dall'occupazione e dall'uso del bene (non dal titolo concessorio): obbligati anche gli occupanti mediati, sulla base delle utenze.

Garanzia patrimoniale per iscrizione al Vies di soggetti extra-UE

CASSAZIONE
N. 12225/2026

Tar Lazio, sent. 17.03.2026, n. 4986: cessata la sospensione cautelare, torna operativo l'obbligo di garanzia patrimoniale per l'iscrizione al Vies dei soggetti extraUE,

a presidio contro abusi sull'IVA all'importazione.

Versamenti di capitale, la qualificazione fissa i diritti dei soci

CASSAZIONE
N. 9629/2026

Con l'ordinanza n. 9629/2026, la Cassazione ha ribadito la distinzione tra "versamenti in conto capitale" e "versamenti in conto futuro aumento di capitale". I primi confluiscono stabilmente nel patrimonio sociale e accrescono il valore della partecipazione; i secondi sono subordinati a una futura delibera di aumento di capitale e, se questa non interviene nei termini, danno diritto alla restituzione delle somme. La distinzione ha effetti fiscali (es. plusvalenze, successione) e contabili: in assenza dell'aumento, i versamenti in conto futuro aumento di capitale vanno riclassificati tra i debiti. È quindi essenziale qualificare correttamente i versamenti e chiarire fin dall'inizio la volontà delle parti.

In breve

Diritto annuale CCIAA: aumento autorizzato per il triennio 2026-2028

Il Ministero delle Imprese e del Made in Italy, con decreto 17 marzo 2026, ha autorizzato per il periodo 2026-2028 un incremento fino al 20% del diritto annuale per le Camere di commercio indicate nell'allegato A, destinato a finanziare i progetti approvati dai rispettivi Consigli camerali. Le Camere interessate devono trasmettere entro il 15 giugno di ogni anno un rapporto sui risultati, con rendicontazione dei costi vistata dai revisori, da inviare anche al Comitato indipendente di valutazione delle performance. Le risorse non utilizzate degli aumenti 2023-2024 confluiscono nei nuovi progetti; quelle delle Camere che non presentano una nuova richiesta vanno impiegate entro il 31 dicembre 2026. Le imprese che hanno già versato il diritto annuale 2026 effettuano il conguaglio nei termini del DPR 435/2001.

Con decreto ministeriale 17 marzo 2026, il Ministero delle Imprese e del Made in Italy ha autorizzato, ai sensi dell'art. 18, comma 10, della legge 29 dicembre 1993, n. 580, per gli anni 2026, 2027 e 2028 e per le Camere di commercio indicate nell'allegato "A", l'aumento del diritto annuale, destinato a finanziare i progetti previsti dalle deliberazioni dei Consigli camerali riportate nel medesimo allegato.

Il decreto è stato registrato dall'Ufficio Centrale di Bilancio presso il Ministero delle Imprese e del Made in Italy il 10 aprile 2026 (n. 117) e dalla Corte dei Conti – Ufficio di controllo sugli atti del Ministero delle Imprese e del Made in Italy, del Ministero dell'Agricoltura, della Sovranità Alimentare e delle Foreste e del Ministero del Turismo – il 27 aprile 2026 (n. 561).

Le Camere di commercio indicate nell'allegato A devono:

- trasmettere, tramite Unioncamere, entro il 15 giugno di ogni anno un rapporto dettagliato sui risultati dei progetti alla Direzione generale servizi di vigilanza del Ministero;
- allegare la rendicontazione dei costi, vistata dal presidente del collegio dei revisori; se alcune attività sono svolte da aziende speciali o unioni regionali, anche tali soggetti devono produrre una rendicontazione vistata;

- trasmettere il rapporto anche al Comitato indipendente di valutazione delle performance del sistema camerale.

Il decreto prevede inoltre che le risorse non utilizzate dei progetti finanziati con gli aumenti autorizzati nel 2023 e nel 2024 siano destinate ai nuovi progetti previsti dal presente decreto.

Le Camere che non hanno presentato una nuova richiesta di aumento devono destinare le risorse residue del 2023 ai progetti già autorizzati nello stesso anno, entro il 31 dicembre 2026, con rendicontazione entro il 15 giugno 2027.

Le imprese che hanno già versato il diritto annuale 2026 devono effettuare il conguaglio entro i termini previsti dal DPR 435/2001, art. 17, comma 3, lett. b).

Fattura elettronica: indicazione codice CUN

La normativa relativa all'inserimento del codice CUN nelle fatture elettroniche rappresenta un significativo avanzamento nel controllo delle filiere agroalimentari soggette alle Commissioni Uniche Nazionali. Introdotta dall'articolo 33 della Legge n. 182 del 2025 tramite il comma 7-bis dell'articolo 3 del D.L. n. 63 del 2024, tale regolamentazione intende agevolare la tracciabilità delle operazioni commerciali riguardanti prodotti monitorati. Inoltre, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 18 marzo 2026 (Prot. n. 93628/2026) ha delineato le specifiche tecniche di compilazione, favorendo la raccolta di dati utili alla definizione dei prezzi indicativi nazionali e promuovendo la trasparenza dei mercati.

Con l'aggiunta del comma 7-bis all'art. 3 del D.L. n. 63/2024, introdotta dall'art. 33 della Legge n. 182/2025, è stato istituito un nuovo obbligo riguardante le fatture elettroniche relative ai beni monitorati dalle Commissioni Uniche Nazionali (CUN), come previsto dall'art. 6-bis del D.L. n. 51/2015. In dettaglio:

- per ogni prodotto coinvolto in una singola operazione commerciale che rientra nell'ambito di una CUN attiva,
- occorre specificare un elemento identificativo denominato "codice CUN",
- da indicare separatamente per ciascun bene ceduto.

La disposizione mira a garantire un controllo accurato su specifici ambiti del settore agroalimentare, grazie alla possibilità di tracciare le transazioni registrate elettronicamente.

La normativa ha previsto che la determinazione dettagliata delle modalità operative relative al nuovo obbligo sarebbe stata definita mediante un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Tale implementazione è stata formalizzata con il Provvedimento del 18 marzo 2026, Prot. n. 93628/2026.

La misura, inizialmente prevista esclusivamente per il 2026, è stata successivamente prorogata con il D.L. n. 200/2025, noto come Milleproroghe, convertito nella legge 27 febbraio 2026, n. 26, estendendo la validità della disciplina fino al 31 dicembre 2028.

All'interno del nuovo obbligo, le Commissioni Uniche Nazionali svolgono un ruolo importante: sono state create per analizzare a livello nazionale l'andamento del mercato e

stabilire i valori di riferimento dei prodotti agricoli, agroalimentari e ittici, seguendo procedure trasparenti e regolamentate.

Gli operatori economici possono usare queste indicazioni come riferimento nei contratti di compravendita e cessione secondo la normativa vigente.

In tale contesto, l'obbligo previsto dall'art. 33 della Legge n. 182 del 2025 contribuisce in modo sostanziale a rafforzare le funzioni delle CUN, grazie alla possibilità per questi organismi di avvalersi di un patrimonio informativo costante, attendibile e certificato, derivante dalle effettive operazioni commerciali concluse. La nuova normativa consente:

- l'associazione accurata di ogni cessione rilevante al corrispondente prodotto;
- mediante l'inserimento nella fattura elettronica della dicitura "CUN" e dello specifico codice identificativo.

Le Commissioni attive si occupano dei seguenti prodotti agro-alimentari:

- conigli da carne (allevamenti nazionali)
- suini da macellazione
- suinetti
- tagli freschi di carne suina
- grasso e strutti
- uova da consumo
- scrofe da macello
- grano duro.

Tali organismi puntano a rendere le negoziazioni più trasparenti e a limitare distorsioni, oscillazioni anomale e dinamiche speculative nei prezzi. In pratica, l'utilizzo del codice "CUN" insieme al codice prodotto permette di identificare facilmente le operazioni che sono monitorate.

Sul piano operativo, il provvedimento attuativo spiega con precisione come deve essere gestito il nuovo obbligo. In particolare, il documento identifica i campi dell'XML della fattura elettronica ordinaria che permettono di riconoscere i documenti relativi a questi prodotti e regola le modalità con cui devono essere compilati.

Per queste operazioni, le fatture elettroniche devono essere emesse solo usando il tracciato XML della fattura ordinaria allegato al Provvedimento n. 433608/2022 e aggiornato dal Provvedimento n. 105669/2024 dell'Agenzia delle entrate.

Per quanto riguarda la compilazione, è necessario inserire un blocco 2.2.1.16 <AltriDatiGestionali> specifico per ogni bene coinvolto nella transazione che appare in fattura e rientra nell'ambito di una Commissione unica nazionale. Questa sezione deve essere valorizzata per ciascun bene pertinente:

Campo XML	Contenuto da indicare
2.2.1.16.1	Dicitura "CUN"
2.2.1.16.2	Codice identificativo del prodotto risultante dall'elenco dei codici CUN pubblicato sul sito ufficiale del Ministero dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste

I codici CUN di cui sopra sono disponibili al seguente link: <https://www.listinicum.it/pages/showIndex>.

Il provvedimento introduce un ulteriore livello informativo, disponendo che i dati relativi alle suddette fatture — ossia:

- codice prodotto
- unità di misura
- quantità
- corrispettivo complessivo

vengano trasmessi settimanalmente e in modalità anonima tramite BMTI S.c.p.A. (Borsa Merci Telematica Italiana S.c.p.A.) alle segreterie delle Commissioni competenti.

L'Approfondimento

Normativa IVA sul distacco del personale – i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate – prima parte

Premessa

Con il documento di prassi n. 5/E/2025 l'Ufficio ha illustrato la nuova disciplina IVA relativa ai distacchi o prestiti di personale stipulati o rinnovati in vigore dal 1.1.2025.

In particolare, sono stati forniti chiarimenti in merito:

- ai presupposti per l'applicazione dell'IVA;
- alla decorrenza della nuova disciplina;
- agli effetti generati da questo istituto sulle altre forme di messa a disposizione del personale, quali: codatorialità e avvalimento di personale.

Con la stessa decorrenza l'art. 16-ter del DL n. 131/2024, cosiddetto “**Decreto Salva-infrazioni**”, introdotto, in sede di conversione, dalla Legge n. 166/2024, in recepimento della sentenza della Corte di Giustizia UE, causa C-94/19 dell'11 marzo 2020, (San Domenico Vetraria) ha abrogato l'art. 8, comma 35 della Legge n. 67/1988, che prevedeva la non rilevanza ai fini IVA dei prestiti o dei distacchi di personale per i quali era stato versato il rimborso del relativo costo.

La sentenza Causa C-94/19 del 11 marzo 2020

Con la sentenza causa C-94/19 del 11.3.2020 i giudici comunitari risolvendo una controversia riguardante il caso di un dirigente di una società, distaccato presso una controllata della stessa società, hanno fornito utili indicazioni in merito al corretto comportamento da tenere in presenza della fatturazione di costi relativi al distacco del personale.

Nel caso di specie i costi sostenuti per il dirigente distaccato sono stati fatturati dalla società distaccante con applicazione dell'IVA e successivamente l'imposta è stata portata in detrazione dalla società distaccataria.

Ebbene, l'Ufficio:

- ha contestato l'esercizio della detrazione rilevando che i rimborsi relativi a prestazioni di servizi rese dalla controllante alla controllata sono esclusi da imposta; e
- ha ritenuto che l'IVA portata in detrazione dalla distaccataria dovesse essere ripresa a tassazione.

A ben vedere, la richiesta del Fisco, confermata in tutti e due i giudizi di merito, si basava su quanto stabilito dall'art. 8, comma 35 della Legge n. 67/1988, che esclude dall'IVA i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo.

Osserviamo, inoltre, che come stabilito:

- dal primo comma dell'art. 30 del Dlgs n. 276/2003¹ ci si trova in presenza del distacco del personale quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, mette temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di un altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa;
- dal secondo comma dell'art. 30 del Dlgs n. 276/2003, in ipotesi di distacco del personale il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore.

Premesso ciò, rileviamo che esaminando i dubbi sollevati dal giudice italiano la Corte di giustizia UE ha affermato che in ambito IVA, secondo un costante indirizzo

¹ L'art. 30 del Dlgs n. 276/2003 afferma che: "1. L'ipotesi del distacco si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.

2. In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore.

3. Il distacco che comporti un mutamento di mansioni deve avvenire con il consenso del lavoratore interessato. Quando comporti un trasferimento a una unità produttiva sita a più di 50 km da quella in cui il lavoratore è adibito, il distacco può avvenire soltanto per comprovate ragioni tecniche, organizzative, produttive o sostitutive.

4. Resta ferma la disciplina prevista dall'art. 8, comma 3, del DL n. 148/1993, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 236/1993.

4-bis. Quando il distacco avvenga in violazione di quanto disposto dal comma 1, il lavoratore interessato può chiedere, mediante ricorso giudiziale a norma dell'art. 414 del codice di procedura civile, notificato anche soltanto al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo. In tale ipotesi si applica il disposto dell'art. 27, comma 2.

4-ter. Qualora il distacco di personale avvenga tra aziende che abbiano sottoscritto un contratto di rete di impresa che abbia validità ai sensi del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, l'interesse della parte distaccante sorge automaticamente in forza dell'operare della rete, fatte salve le norme in materia di mobilità dei lavoratori previste dall'articolo 2103 del codice civile. Inoltre per le stesse imprese è ammessa la codatorialità dei dipendenti ingaggiati con regole stabilite attraverso il contratto di rete stesso".

giurisprudenziale, le operazioni imponibili presuppongono l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti che implica la previsione di un prezzo o di un controvalore.

Di conseguenza, se il prestatore offre esclusivamente servizi senza corrispettivo non si forma alcun imponibile e tali prestazioni non sono soggette ad IVA.

Da tutto questo si ricava che una prestazione di servizi è effettuata **“a titolo oneroso”**, ai sensi dell'art. 2, punto 1), VI Direttiva CEE, ora art. 2, § 1, lett. a) e c), Direttiva 2006/112/CE², dando luogo a un'operazione imponibile, soltanto se:

- tra il prestatore e il committente esiste un rapporto giuridico dal quale emerge uno scambio di reciproche prestazioni; e
- il compenso percepito dal prestatore rappresenta il controvalore effettivo del servizio prestato al committente.

Ciò si verifica quando sussiste un **“nesso diretto”** tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto.

Ora nel caso esaminato dai giudici comunitari nella causa C-94/19 dell'11.3.2020 è emerso che:

- il distacco del personale è stato effettuato sulla base di un contratto stipulato tra l'impresa distaccante e quella distaccataria; e
- in questo rapporto contrattuale sono state scambiate prestazioni reciproche, quali:
 - ✓ il distacco di un dirigente dell'impresa distaccante presso l'impresa distaccataria;
 - e
 - ✓ il pagamento da parte dell'impresa distaccataria degli importi fatturati dall'impresa distaccante.

Restava, quindi, da chiarire l'esistenza del **“nesso diretto”** o meglio se il fatto che non fosse stato pattuito un compenso superiore agli oneri sostenuti dall'impresa distaccante e che, quindi, il distacco non fosse stato effettuato con l'intento di ricevere un corrispettivo, fosse rilevante o meno a tal fine.

² L'art. 2, § 1, lett. a) e c) della Direttiva 2006/112/CE prevede che: 1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

- a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;
- c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale”.

La Corte ha confermato la sussistenza del “**nesso diretto**” ritenendo che il “**nesso**” sussiste quando due prestazioni si condizionano reciprocamente, ovvero quando l’una viene effettuata a condizione che venga effettuata anche l’altra e viceversa.

Pertanto, a parere dei giudici europei se dovesse dimostrarsi, fatto che compete al giudice del rinvio verificare, che il pagamento effettuato dall’impresa distaccataria degli importi addebitati dall’impresa distaccante costituisce una condizione perché quest’ultima presti il proprio dirigente e che l’impresa distaccataria ha pagato detti importi solo come corrispettivo del distacco, dovrebbe ritenersi sussistente il “**nesso diretto**” tra le due prestazioni.

In altri termini, al verificarsi di queste condizioni l’operazione è da considerarsi a titolo oneroso e, pertanto, soggetta ad IVA.

Per i giudici comunitari risulta, quindi, del tutto irrilevante l’importo del corrispettivo o meglio il fatto che questo risulti pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto nell’ambito della propria prestazione. Detta circostanza non compromette, infatti, il “**nesso diretto**” esistente tra la prestazione resa e il corrispettivo ricevuto.

Concludendo, la Corte afferma che in base all’art. 2, punto 1), VI Direttiva CEE, ora art. 2, § 1, lett. a) e c), Direttiva 2006/112/CE) deve ritenersi esclusa a livello comunitario la legittimità dell’art. 8, comma 35 della Legge n. 67/1988, ovvero di una norma che non considera rilevanti ai fini IVA i prestiti o i distacchi di personale, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del costo.

La prassi amministrativa prima della modifica normativa

Prima di adeguarsi ai dettami della giurisprudenza comunitaria l’Agenzia delle Entrate sulla base dell’art. 8, comma 35 della Legge n. 67/1988 riteneva che detta disposizione risultasse applicabile nel solo caso in cui l’impresa fornitrice si limitava a fornire all’impresa utilizzatrice il proprio personale dipendente per lo svolgimento dell’attività lavorativa organizzata da quest’ultima nell’ambito della propria struttura.

In buona sostanza, per beneficiare della disciplina agevolativa era necessario che il personale impiegato dall’impresa utilizzatrice fosse legato da un rapporto di lavoro dipendente con l’impresa fornitrice.

Diversamente, infatti, le somme corrisposte dovevano essere assoggettate a IVA ai sensi dell'art. 3 del DPR n. 633/1972, ritenendosi esistente il requisito della corrispettività anche quando l'importo pagato dall'impresa utilizzatrice risultava pari al costo complessivo del personale sopportato dall'impresa fornitrice.

Come chiarito, inoltre, dallo stesso Ufficio ci si trovava in presenza di **“messa a disposizione di personale”** quando il personale prestato garantiva, all'impresa che se ne avvaleva, le proprie prestazioni in posizione di effettiva subordinazione.

In pratica, i lavoratori fisicamente dislocati presso le strutture dell'impresa di appartenenza svolgevano i compiti loro assegnati sotto la direzione e il potere gerarchico e disciplinare esercitati dall'impresa che fruiva del **“prestito”**.

Pertanto, si realizzava una diversa ipotesi e nello specifico un appalto di servizi, quando i poteri di direzione, gerarchico e disciplinare, venivano costantemente esercitati dall'impresa fornitrice, impedendo di fatto un'effettiva disponibilità della forza lavoro da parte dell'impresa che si avvaleva del prestito.

Sempre l'Amministrazione Finanziaria con la risoluzione n. 346/E/2002 precisava, infine, che **“È necessario, poi, che venga rimborsato esclusivamente il costo del personale prestato (retribuzione, oneri previdenziali e contrattuali). Se, al contrario, le somme rimborsate sono superiori (o anche inferiori) al costo, l'intero importo è imponibile ai fini IVA”**.

La giurisprudenza italiana precedente alla modifica normativa

In un primo momento i massimi giudici con la sentenza n. 19129/2010 avevano affermato che la somma eccedente il rimborso del costo del personale distaccato doveva essere assoggettata ad IVA, dato che la norma agevolativa di esclusione dall'IVA, dettata dall'art. 8, comma 35 della Legge n. 67/1988, valeva solo per il costo del personale sostenuto dall'impresa distaccante e che l'impresa distaccataria si limitava a rimborsare.

Successivamente, invece, la stessa Cassazione con la pronuncia a Sezioni Unite n. 23021/2011 ha corretto il tiro precisando che la norma in questione deve essere interpretata nel senso di considerare irrilevante ai fini IVA il distacco di personale solo quando la

controprestazione del distaccatario consiste nel rimborso di una somma esattamente pari alle retribuzioni e agli altri oneri previdenziali e contrattuali gravanti sul distaccante.

Pertanto, sulla base di questo nuovo indirizzo veniva esclusa l'assoggettabilità ad IVA della sola la quota di rimborso eccedente il costo del personale prestato, risultando, invece, in tal caso imponibile tutto l'importo pagato dalla distaccataria.

Questo orientamento è stato, poi, confermato sempre dalla Suprema Corte nella sentenza n. 14053/2012 in cui i giudici di legittimità hanno precisato che per restare fuori dal campo di applicazione dell'IVA il distaccatario deve riversare al distaccante una somma esattamente pari al costo retributivo e previdenziale dei dipendenti utilizzati, dato che il riconoscimento di un corrispettivo maggiore o minore comporta l'inapplicabilità dell'agevolazione, con la conseguente applicazione dell'IVA sull'intero importo pattuito.

Ebbene, giunti al 2019 i giudici di legittimità con l'ordinanza interlocutoria n. 2385/2019 hanno sollevato due questioni finalizzate a chiarire:

- se il mero rimborso del costo del personale ha natura corrispettiva; e
- se l'art. 8, comma 35 della Legge n. 67/1988 crea una disparità di trattamento ai fini IVA tra i diversi istituti utilizzati per mettere a disposizione il personale.

In merito alla prima questione i massimi giudici si sono chiesti se la normativa nazionale fosse compatibile o meno con la disciplina comunitaria, posto che la normativa nazionale escludeva da IVA i casi di distacco del personale per i quali il distaccante riceveva il mero rimborso dei costi sostenuti, mentre la disciplina comunitaria non contemplava una simile opzione.

Come affermato dalla Corte di Giustizia UE doveva, infatti, ritenersi irrilevante il fatto che il controvalore della prestazione fosse uguale, superiore o inferiore al costo sostenuto dal prestatore.

In particolare, nella citata ordinanza interlocutoria viene evidenziato come una prestazione di servizi è effettuata a titolo oneroso soltanto se tra il prestatore e il beneficiario sussiste un rapporto giuridico in forza del quale vengono scambiate prestazioni reciproche.

Ecco, che in tal senso, il compenso percepito dal prestatore rappresenta l'effettivo controvalore del servizio reso al beneficiario e questo si verifica quando sussiste un “**nesso diretto**” tra il servizio reso e il controvalore ricevuto, ovvero quando le somme versate

costituiscono l'effettivo corrispettivo di un servizio individualizzabile, fornito nell'ambito del rapporto giuridico.

Ai fini IVA non risulta necessario, invece, che lo scambio sia lucrativo.

Il risultato dell'operazione economica è, infatti, indifferente, perché la circostanza che un'operazione economica sia svolta a un prezzo uguale, superiore o inferiore al prezzo di costo è di per sé influente ai fini della qualificazione di tale operazione come “**negozio a titolo oneroso**”, a meno che lo scarto tra i costi sostenuti e la somma ricevuta come corrispettivo risulti particolarmente rilevante.

L'adeguamento della giurisprudenza italiana alla giurisprudenza comunitaria

In seguito alla sentenza della Corte di Giustizia UE relativa alla causa C-94/19 dell'11.3.2020, la giurisprudenza italiana si è uniformata all'indirizzo espresso dai giudici europei.

In buona sostanza, la Cassazione ha affermato che l'art. 8, comma 35 della Legge n. 67/1988, norma che prevede che non sono rilevanti ai fini dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, non è in linea con la disciplina comunitaria.

La normativa comunitaria richiede, infatti, di accertare solo l'esistenza di un “**nesso diretto**” tra le due prestazioni, ovvero che l'una è effettuata a condizione che lo sia anche l'altra e viceversa.

In pratica, risulta del tutto irrilevante che l'importo del corrispettivo sia pari, superiore o inferiore ai costi che l'impresa distaccante ha sostenuto nell'ambito della fornitura della sua prestazione.

Pertanto, ad assumere rilevanza ai fini IVA è soltanto il pagamento dei costi sostenuti per il distacco dei lavoratori.

L'Approfondimento

Le novità in ambito tributario dalla conversione in legge del Decreto PNRR

1. Inquadramento normativo e struttura del provvedimento

In data 28 aprile 2026 è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 91/2026 la L. n. 50/2026, recante la conversione in legge, con modificazioni, del D.L. n. 19/2026, adottato dal Governo in forza dell'urgenza connessa alla necessità di completare l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e di rafforzare le politiche di coesione territoriale.

Il provvedimento si inserisce in una fase cruciale del ciclo di vita del PNRR, caratterizzata dall'esigenza di dare attuazione concreta alle riforme e agli investimenti previsti, riducendo al contempo l'incertezza normativa e rafforzando i meccanismi di controllo e di recupero delle risorse pubbliche. L'impianto della Legge è trasversale e investe, in modo sistematico, tutti i settori rilevanti per il Piano: dagli appalti pubblici alla digitalizzazione della pubblica amministrazione, dai controlli fiscali alle politiche attive del lavoro.

Con specifico riferimento al comparto tributario, le disposizioni introdotte in sede di conversione si articolano intorno a cinque nuclei tematici fondamentali:

- semplificazione della conservazione delle attestazioni di pagamento (art. 8, comma 1);
- estensione della fatturazione differita IVA ai raggruppamenti temporanei di imprese (art. 8, commi 3-bis e 3-ter);
- regime transitorio per la detrazione del 65% sugli investimenti in start-up innovative effettuati nel primo semestre 2025 (art. 25, commi 5-quater e 5-quinquies);
- rafforzamento dell'Amministrazione fiscale regionale nel contrasto all'evasione (art. 5-bis);
- riforma della giustizia tributaria: reclutamento dei magistrati e competenze monocratiche (art. 16, commi 1-4).

2. La semplificazione della conservazione delle attestazioni di pagamento (art. 8, comma 1)

2.1 Il quadro previgente e la ratio dell'intervento

Fino all'entrata in vigore della L. n. 50/2026, le imprese erano tenute a conservare per dieci anni le ricevute cartacee rilasciate dai terminali POS, vale a dire quelle ricevute diverse da fatture, scontrini o ricevute fiscali generate dai dispositivi abilitati ai pagamenti con carte di

credito, di debito o prepagate. Tale obbligo, pur rispondendo a una logica di certezza documentale in sede di controllo fiscale, si era rivelato particolarmente oneroso nella pratica operativa, soprattutto per le imprese di piccole e medie dimensioni che gestiscono quotidianamente un elevato numero di transazioni elettroniche.

L'intervento del Legislatore si inserisce in un filone di semplificazione normativa che, coerentemente con gli obiettivi di modernizzazione digitale previsti dal PNRR, tende a valorizzare la tracciabilità elettronica delle operazioni finanziarie come strumento alternativo — e più efficiente — di documentazione.

2.2 Il contenuto della nuova disciplina

Con l'articolo 8, comma 1, il Legislatore elimina l'obbligo di conservazione delle ricevute cartacee POS, consentendo che esse siano sostituite da due tipologie di documentazione alternativa: (i) le comunicazioni inviate ai clienti e (ii) la documentazione fornita da banche e intermediari finanziari, anche in formato digitale.

Il riferimento centrale è alla documentazione prevista dall'articolo 119 del T.U. Bancario (D.Lgs. n. 385/1993), ossia agli estratti conto periodici che riportano in modo dettagliato le operazioni effettuate. Il ricorso a tale documentazione sostitutiva è tuttavia subordinato al rispetto di due condizioni cumulative, che meritano un'analisi approfondita.

In primo luogo, i documenti sostitutivi devono contenere tutte le informazioni relative alle singole operazioni. Ciò implica che l'estratto conto o la comunicazione bancaria debba consentire l'identificazione univoca di ciascuna transazione, con indicazione almeno della data, dell'importo e della controparte. Qualora tali elementi risultino insufficienti o aggregati, la documentazione bancaria non potrà surrogare la ricevuta cartacea, con conseguente necessità di ricorrere a documentazione integrativa.

In secondo luogo, la conservazione deve avvenire secondo le modalità stabilite dall'articolo 2220 del codice civile in materia di tenuta e conservazione delle scritture contabili, il che implica il rispetto del termine decennale e delle regole sull'inalterabilità del documento, anche in formato digitale ai sensi del Codice dell'Amministrazione Digitale (D.Lgs. n. 82/2005).

3. L'estensione della fatturazione differita IVA ai raggruppamenti temporanei di imprese (art. 8, commi 3-bis e 3-ter)

3.1 La disciplina vigente della fattura differita

La disciplina della fatturazione IVA prevede, quale regola generale, l'obbligo di emissione della fattura entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione, ai sensi dell'articolo 21, comma 4, del Decreto IVA. A tale regola fa eccezione la cosiddetta "fattura differita", che consente l'emissione di un'unica fattura riepilogativa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Nella formulazione previgente, la fatturazione differita era ammessa in due sole ipotesi tassative: (i) per le cessioni di beni documentate da documento di trasporto (DDT) o da altro documento idoneo ai sensi del D.P.R. n. 472/1996; (ii) per le prestazioni di servizi individuabili tramite idonea documentazione, quando nel medesimo mese siano effettuate più operazioni nei confronti dello stesso committente.

3.2 La nuova ipotesi per i raggruppamenti temporanei di imprese

L'articolo 8, comma 3-bis, introduce una terza fattispecie di fatturazione differita, concernente le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'ambito di un raggruppamento temporaneo di imprese (RTI) e fatturate dalla mandataria in nome e per conto delle imprese partecipanti, ai sensi dell'articolo 21, comma 2, lettera n), del Decreto IVA.

La misura risponde a una specifica esigenza pratica: nei contratti di appalto pubblico affidati a un RTI, la mandataria è normalmente tenuta a emettere le fatture per conto di tutte le imprese del raggruppamento, con la conseguenza che la gestione degli obblighi IVA si presentava particolarmente complessa sul piano documentale. La possibilità di emettere un'unica fattura riepilogativa entro il giorno 15 del mese successivo consente di uniformare e semplificare tale processo.

È opportuno sottolineare che la norma opera sul solo piano della fatturazione esterna verso il committente, e non modifica il riparto degli obblighi IVA interni al raggruppamento. Resta pertanto fermo, come espressamente chiarito dal Legislatore, che al di fuori di tale specifica ipotesi gli obblighi IVA debbano essere assolti autonomamente da ciascuna impresa del raggruppamento, ai sensi dell'articolo 68, comma 8, del D.Lgs. n. 36/2023 (Codice dei contratti pubblici).

Il comma 3-ter interviene a coordinare la disposizione con il futuro quadro normativo IVA: l'articolo 21, comma 4, lettera a), del Decreto IVA è destinato ad essere abrogato dal 1°

gennaio 2027, in quanto sostituito dall'articolo 72 del T.U. IVA di cui al D.Lgs. n. 10/2026. Il Legislatore ha pertanto provveduto ad estendere la nuova fattispecie anche alla disciplina del Testo Unico, garantendo continuità normativa oltre la data di entrata in vigore della riforma.

4. Il regime transitorio per la detrazione del 65% sugli investimenti in start-up innovative (art. 25, commi 5-quater e 5-quinquies)

4.1 La detrazione ex art. 29-bis D.L. n. 179/2012: cenni al regime ordinario

L'articolo 29-bis del D.L. n. 179/2012 riconosce una detrazione dall'imposta lorda del 65% in favore delle persone fisiche che effettuano investimenti in start-up innovative. L'accesso all'agevolazione è subordinato, nella disciplina ordinaria, alla presentazione di un'istanza preventiva tramite apposita piattaforma informatica, prima dell'effettuazione dell'investimento. Tale meccanismo di prenotazione — previsto dall'articolo 5, comma 1, del Decreto Interministeriale 28 dicembre 2020 — risponde a esigenze di monitoraggio del contingente di risorse disponibili e di rispetto dei limiti comunitari sugli aiuti di Stato.

4.2 La deroga per gli investimenti del primo semestre 2025 (comma 5-quater)

Il comma 5-quater dell'articolo 25 introduce una significativa deroga al meccanismo di prenotazione preventiva, limitata agli investimenti effettuati tra il 1° gennaio e il 30 giugno 2025. Per tale periodo transitorio, l'istanza di accesso all'agevolazione può essere presentata anche successivamente alla realizzazione dell'investimento, con il termine ultimo fissato al 31 maggio 2026.

La deroga risponde verosimilmente a una discontinuità operativa che ha impedito ad alcuni investitori di presentare l'istanza preventiva nei termini ordinari, probabilmente a causa di incertezze nell'applicazione della disciplina o di difficoltà tecniche nella fruizione della piattaforma. Sul piano contenutistico, l'istanza presentata in regime derogatorio differisce da quella ordinaria sotto un profilo essenziale: mentre l'istanza preventiva indica l'importo dell'investimento programmato, quella presentata ex post deve indicare l'importo effettivamente realizzato, eliminando così ogni margine di discrezionalità nella quantificazione.

4.3 Il monitoraggio degli aiuti di Stato e le conseguenze dell'esito negativo (comma 5-quinquies)

Il comma 5-quinquies completa il quadro del regime transitorio intervenendo sul sistema di verifica della conformità agli aiuti di Stato. La norma attribuisce al Ministero delle imprese e del Made in Italy il compito di verificare, attraverso il Registro nazionale degli aiuti, il rispetto dei limiti previsti dal regime de minimis da parte delle start-up beneficiarie.

Il procedimento si articola in modo trasparente: gli esiti delle verifiche ministeriali vengono comunicati sia all'impresa beneficiaria sia all'investitore, e trasmessi all'Agenzia delle entrate mediante aggiornamento dell'elenco delle imprese richiedenti. In caso di esito negativo — derivante dal superamento dei massimali previsti dal regime de minimis — l'investitore non potrà fruire della detrazione, con conseguente obbligo di recupero dei benefici eventualmente già fruiti.

Il meccanismo appena descritto solleva alcune questioni operative di rilievo, in particolare con riferimento alla tutela dell'investitore in buona fede che abbia fruito della detrazione confidando nella spettanza dell'agevolazione, per poi ricevere un esito negativo a seguito della verifica ministeriale. Sul punto, il testo normativo non prevede espressamente un regime di salvaguardia, il che potrebbe dar luogo a situazioni di incertezza applicativa che si auspica vengano chiarite in sede interpretativa dall'Agenzia delle entrate.

5. Il rafforzamento dell'Amministrazione fiscale regionale nel contrasto all'evasione (art. 5-bis)

5.1 Il contesto: federalismo fiscale e PNRR

L'articolo 5-bis costituisce una delle novità introdotte in sede di conversione parlamentare, frutto di un emendamento che ha inserito nel testo originario del decreto una disposizione strutturale a carattere permanente. La norma si inserisce coerentemente nella Missione 1 del PNRR — dedicata alla digitalizzazione, innovazione, competitività, cultura e turismo — e si inquadra nel più ampio processo di attuazione del federalismo fiscale, riconoscendo a Regioni e Province autonome di Trento e Bolzano un ruolo attivo nel contrasto all'evasione sui tributi di propria competenza.

5.2 Il Fondo regionale per il potenziamento tributario: struttura e finalità

La norma riconosce a Regioni e Province autonome la facoltà — non l'obbligo — di istituire un Fondo destinato al potenziamento delle proprie strutture tributarie. Il Fondo si alimenta attraverso un meccanismo di autofinanziamento vincolato: è previsto l'accantonamento

annuale di una quota fino all'1% delle somme effettivamente riscosse nell'esercizio precedente a seguito delle attività di contrasto all'evasione sui tributi regionali. Sono espressamente escluse dal calcolo le entrate derivanti da attività svolte dall'Agenzia delle entrate, dall'Agenzia delle entrate-Riscossione o da concessionari esterni, così da incentivare le iniziative di contrasto all'evasione direttamente gestite dagli enti territoriali.

Sul piano delle destinazioni d'uso, le risorse del Fondo sono vincolate a interventi di rafforzamento amministrativo che comprendono: l'acquisto e la manutenzione di strumenti e sistemi informatici; lo sviluppo delle banche dati e il miglioramento dell'interoperabilità con le amministrazioni centrali; la formazione specialistica del personale, con particolare attenzione alle competenze digitali. La scelta di orientare i finanziamenti verso la digitalizzazione e la formazione è coerente con i principi trasversali del PNRR e con la strategia nazionale di rafforzamento della capacità amministrativa.

Sul piano della governance, l'attuazione operativa è affidata alle giunte regionali e provinciali, chiamate a definire obiettivi, criteri di riparto e priorità di spesa, mentre ai dirigenti competenti in materia tributaria spetta la quantificazione annuale delle risorse disponibili. Tale assetto garantisce flessibilità organizzativa, rimettendo agli enti territoriali la programmazione delle attività in ragione delle proprie specificità.

6. Le novità in materia di giustizia tributaria (art. 16, commi 1-4)

6.1 Il quadro riformato dalla L. n. 130/2022 e dal T.U. Giustizia tributaria

Le modifiche introdotte dall'articolo 16, commi da 1 a 4, della L. n. 50/2026 si innestano su un impianto riformato già significativamente dall'entrata in vigore, il 16 settembre 2022, della L. n. 130/2022, che ha trasformato le commissioni tributarie provinciali e regionali in corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, composte da magistrati tributari professionali. La riforma ha rappresentato un passaggio fondamentale nella modernizzazione del contenzioso fiscale, perseguendo l'obiettivo di avvicinare la giustizia tributaria al modello del processo civile in termini di professionalizzazione e indipendenza dei giudici.

Il quadro normativo di riferimento è stato successivamente riordinato in modo organico dal T.U. Giustizia tributaria (D.Lgs. n. 175/2024), adottato in attuazione della delega contenuta nell'articolo 21 della L. n. 111/2023. Le modifiche introdotte dalla L. n. 50/2026 si pongono dunque come aggiustamenti selettivi di tale impianto riformato, intervenendo su specifici

profili operativi che l'esperienza applicativa aveva evidenziato come meritevoli di affinamento.

6.2 La nomina del presidente di corte e i requisiti di durata dell'incarico (comma 1)

Il comma 1, intervenendo sul D.Lgs. n. 545/1992, modifica la disciplina relativa alla nomina del presidente di corte di giustizia tributaria, mantenendo la durata quadriennale dell'incarico ma modificando il criterio di calcolo del requisito anagrafico. Nella formulazione previgente, non potevano essere nominati coloro che avrebbero raggiunto l'età pensionabile entro i quattro anni successivi alla nomina; con la modifica, il dies a quo del calcolo viene anticipato alla scadenza del termine per la presentazione della domanda di partecipazione all'interpello.

La modifica, apparentemente tecnica, ha ricadute pratiche rilevanti: anticipando il momento di riferimento per il calcolo del requisito, si riduce il rischio che candidati prossimi alla pensione possano accedere all'incarico presidenziale senza poterlo esercitare per l'intera durata quadriennale, garantendo una maggiore stabilità della governance delle corti.

6.3 Le prove scritte del concorso e la composizione della commissione

Il comma 1 interviene altresì su due profili organizzativi del concorso per magistrato tributario. In primo luogo, viene introdotta la possibilità di svolgere le prove scritte anche con modalità informatiche, secondo criteri che saranno definiti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze. Tale innovazione allinea il concorso per la magistratura tributaria alle tendenze in atto nel più ampio settore dei concorsi pubblici e risponde all'esigenza di modernizzazione procedurale.

In secondo luogo, viene ampliata la platea dei soggetti che possono presiedere la commissione di concorso: la funzione di presidente può essere ora attribuita anche al presidente di una corte di giustizia tributaria di primo grado, e non più esclusivamente a quello di secondo grado. La modifica risponde verosimilmente a esigenze di disponibilità di figure idonee in numero sufficiente a garantire la regolare costituzione delle commissioni.

6.4 Il tirocinio e la progressione di carriera dei magistrati tributari

Con riferimento al percorso di formazione dei vincitori di concorso, il comma 1 precisa che il tirocinio debba svolgersi presso magistrati che esercitano funzioni di presidente di corte o di sezione, sia nelle corti di primo sia in quelle di secondo grado. Tale previsione mira a

garantire che i neoassunti acquisiscano, già nella fase di formazione iniziale, un'esperienza diretta con i profili più complessi del contenzioso tributario.

Sul piano della progressione di carriera, si stabilisce che l'accesso alle corti di giustizia tributaria di secondo grado sia riservato ai magistrati con almeno tre anni di servizio presso le corti di primo grado, introducendo un requisito di anzianità professionale che valorizza l'esperienza maturata nel contenzioso di primo livello. Il Legislatore ha tuttavia mantenuto la possibilità di nomina per i giudici tributari già iscritti nel ruolo unico nazionale alla data del 1° gennaio 2022, salvaguardando le posizioni acquisite in precedenza.

6.5 L'ampliamento della competenza del giudice monocratico (comma 1)

Di particolare rilievo pratico è l'ampliamento dell'ambito di operatività del giudice tributario monocratico di primo grado: il valore delle controversie di sua competenza viene elevato da 5.000 a 10.000 euro, con effetto per i ricorsi notificati a decorrere dal 2 maggio 2026. La modifica è destinata ad avere un impatto significativo sul volume del contenzioso trattato in composizione monocratica, alleggerendo il carico delle sezioni collegiali e consentendo una più rapida definizione delle controversie di minore entità economica.

6.6 Il concorso straordinario per magistrati tributari (comma 4)

Il comma 4 interviene sul concorso straordinario bandito dal Ministero dell'economia e delle finanze per il reclutamento di magistrati tributari, previsto dalla L. n. 130/2022, stabilendo che le prove scritte consistano in due elaborati estratti mediante sorteggio pubblico: uno in materia di diritto tributario e uno in diritto civile o commerciale, con specifici profili di rilevanza tributaria.

L'introduzione del sorteggio pubblico per l'individuazione dei temi delle prove scritte risponde a evidenti esigenze di trasparenza e imparzialità, eliminando qualsiasi discrezionalità nella selezione delle materie d'esame e garantendo la par condicio tra i candidati. La scelta di affiancare a una prova di diritto tributario un elaborato in materia civile o commerciale riflette la natura ibrida del contenzioso tributario, che richiede al magistrato tributario una solida preparazione non solo fiscale ma anche civilistica.

7. Osservazioni conclusive

L'analisi delle disposizioni tributarie contenute nella L. n. 50/2026 consente di tracciare alcune considerazioni di sintesi in merito alla direzione e alla coerenza sistematica dell'intervento legislativo.

Sul piano delle semplificazioni, la sostituzione delle ricevute cartacee POS con la documentazione bancaria e l'estensione della fatturazione differita ai RTI rappresentano misure apprezzabili, in linea con il generale obiettivo di riduzione degli adempimenti formali. Esse tuttavia richiedono un'attenta calibrazione applicativa: la prima, con riferimento ai requisiti di completezza informativa degli estratti conto sostitutivi; la seconda, con riferimento al corretto riparto degli obblighi IVA tra mandataria e mandanti all'interno del raggruppamento.

Il regime transitorio per la detrazione per investimenti in start-up innovative costituisce una risposta pragmatica a una situazione di discontinuità normativa, ma introduce alcune criticità potenziali, in particolare con riferimento alla posizione degli investitori in buona fede che ricevano un esito negativo a seguito delle verifiche ministeriali sugli aiuti di Stato. Sul punto sarebbe auspicabile un chiarimento interpretativo dell'Agenzia delle entrate.

Le disposizioni sul rafforzamento dell'Amministrazione fiscale regionale segnano un importante passo verso la piena realizzazione del federalismo fiscale nell'ambito del contrasto all'evasione, dotando le Regioni di uno strumento finanziario stabile e autosufficiente per potenziare le proprie strutture tributarie.

Infine, le modifiche alla giustizia tributaria si inscrivono nella costante opera di affinamento del sistema avviata dalla L. n. 130/2022: l'ampliamento della competenza monocratica è la misura di maggiore impatto pratico, destinata a incidere significativamente sulla gestione del contenzioso di minore entità. Nel complesso, l'intervento rivela una linea di continuità con le riforme in corso, privilegiando aggiustamenti tecnici mirati rispetto a revisioni sistemiche di più ampio respiro.

L'Approfondimento

Il deposito del bilancio 2025

1. PREMESSA E QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

L'art. 2435 del codice civile impone agli amministratori delle società di capitali (srl, spa, sapa, cooperative) di provvedere al deposito del bilancio d'esercizio presso il competente Registro Imprese, successivamente alla sua approvazione da parte dell'assemblea dei soci.

Il deposito costituisce un adempimento di natura obbligatoria e continuativa: la giurisprudenza, ormai consolidata, ha ritenuto che il mancato deposito del bilancio integri una causa di scioglimento della società ai sensi dell'art. 2484, n. 3), c.c., per "impossibilità di funzionamento o continuata inattività dell'assemblea". In particolare, come riportato nel Manuale Operativo Unioncamere:

"il deposito del bilancio è un obbligo da parte di tutte le società di capitali e di tutte le società cooperative e deve essere adempiuto per ciascun esercizio. La giurisprudenza, da tempo, è giunta alla conclusione che il mancato deposito del bilancio costituisce un'evidenza della causa di scioglimento della società ai sensi dell'art. 2484 n. 3) c.c."

A supporto di tale orientamento, la giurisprudenza ha riconosciuto la rilevanza come causa di scioglimento nei seguenti casi:

- mancata approvazione del bilancio per due esercizi (Corte d'Appello Bologna 18.5.1999; Trib. Brescia 24.6.2011; Trib. Bologna 28.12.1998);
- mancata approvazione per un solo esercizio (Trib. Prato 17.12.2009).

I documenti soggetti a deposito sono, ai sensi dell'art. 2435 c.c.:

- il bilancio unitamente alla Relazione sulla gestione (se presente), alla Relazione del Collegio sindacale (se esistente) ovvero del soggetto incaricato della revisione legale, e al verbale di approvazione del bilancio;

- l'elenco soci, se variato rispetto alla situazione esistente alla data di approvazione del bilancio dell'esercizio precedente (obbligo limitato a spa, sapa e società consortili per azioni, escluse le quotate; non riguarda le srl né le cooperative).

2. TERMINI DI DEPOSITO

Il deposito del bilancio d'esercizio va effettuato entro 30 giorni dall'approvazione. Per il bilancio chiuso al 31.12.2025, l'assemblea deve provvedere all'approvazione entro:

- 30.4.2026 (120 giorni dalla chiusura dell'esercizio) nel caso ordinario;
- 29.6.2026 (180 giorni dalla chiusura) in presenza di particolari esigenze connesse con la struttura e l'oggetto della società, sempre che lo statuto preveda tale facoltà.

Nel calcolo del termine di 30 giorni si applicano le seguenti regole operative:

- i giorni festivi sono inclusi nel computo;
- i 30 giorni decorrono dal giorno successivo all'approvazione;
- se il termine cade di sabato o giorno festivo, la presentazione è tempestiva se effettuata il primo giorno lavorativo successivo (art. 3, DPR n. 558/99);
- in caso di approvazione in seconda convocazione, i 30 giorni decorrono dalla data in cui la stessa è intervenuta.

Esempio applicativo

Se il bilancio è approvato il 23.4.2026, il deposito è tempestivo se effettuato entro il 25.5.2026, in quanto il 23.5 cade di sabato.

Per alcune fattispecie specifiche il termine di deposito è diverso dai canonici 30 giorni:

Tipologia	Termine deposito
Bilancio d'esercizio società di capitali	Entro 30 giorni dall'approvazione

Tipologia	Termine deposito
Situazione patrimoniale consorzi con attività esterna	Entro 2 mesi dalla chiusura esercizio
Situazione patrimoniale consorzi tra Enti locali	Entro il 31.5 di ogni anno
Situazione patrimoniale GEIE	Entro 4 mesi dalla chiusura esercizio
Bilancio Sociale di Impresa Sociale	Entro 60 giorni dall'approvazione
Bilancio consolidato società controllante	Non previsto
Bilancio società estera con sede secondaria in Italia	Non previsto

3. DEPOSITO DEL BILANCIO E FORMATO XBRL

Il bilancio va depositato nel formato XBRL (eXtensible Business Reporting Language), come disposto dal DPCM 10.12.2008, nel rispetto della cosiddetta "tassonomia", ossia di un sistema di classificazione delle voci contabili tramite etichette (tag) univoche, cui è associato un insieme di informazioni relative ai riferimenti normativi, ai criteri di presentazione e alle possibili traduzioni nelle diverse lingue europee.

Per il bilancio dell'esercizio 2025, da depositarsi nel 2026, valgono le seguenti prescrizioni tecniche:

- va elaborato nel rispetto della tassonomia versione 2018-11-04;
- deve contenere Stato patrimoniale, Conto economico, Nota integrativa e Rendiconto finanziario.

3.1 ESONERI DALLA REDAZIONE DI ALCUNI PROSPETTI


www.cesystemweb.it

fb.com/cesystemweb

[/c.e._system_web](https://c.e._system_web)

La normativa prevede specifiche esenzioni in funzione della dimensione della società:

- Società in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.):
 - non sono tenute a redigere il Rendiconto finanziario;
 - non sono tenute a predisporre la Relazione sulla gestione se nella Nota integrativa sono riportate le informazioni di cui ai nn. 3 e 4 del comma 3 dell'art. 2428 c.c.
- Micro-imprese (art. 2435-ter c.c.):
 - esonerate dalla Nota integrativa, se in calce allo Stato patrimoniale sono riportate le informazioni di cui ai nn. 9 e 16 del comma 1 dell'art. 2427 c.c.;
 - esonerate dalla Relazione sulla gestione, se in calce allo Stato patrimoniale sono riportate le informazioni di cui ai nn. 3 e 4 del comma 3 dell'art. 2428 c.c.;
 - esonerate dal Rendiconto finanziario.

N.B.

Le micro-imprese che intendano fornire maggiori informazioni possono comunque redigere il bilancio in forma abbreviata oppure in forma ordinaria, usando le rispettive tassonomie (Manuale Unioncamere).

3.2 BILANCIO CONSOLIDATO

Per il bilancio consolidato la tassonomia XBRL riguarda Stato patrimoniale, Conto economico e Rendiconto finanziario. La Nota integrativa va depositata in formato PDF/A.

La tassonomia, completa anche della parte relativa alla Nota integrativa, consente di includere in un unico file l'intero bilancio.

N.B.

Gli altri documenti allegati (verbale di approvazione, Relazione sulla gestione, Relazione del Collegio sindacale/Revisore legale) vanno prodotti nel formato PDF/A.

3.3 RENDICONTAZIONE INDIVIDUALE DI SOSTENIBILITÀ

Le imprese di grandi dimensioni che costituiscono Enti di interesse pubblico aventi, alla data di chiusura del bilancio, un numero medio di almeno 500 dipendenti, sono tenute a includere nella Relazione sulla gestione la c.d. "rendicontazione individuale di sostenibilità" (informazioni sull'impatto dell'impresa sulle questioni ambientali, sociali e di governance).

In attesa della pubblicazione della nuova tassonomia, la rendicontazione può essere allegata:

- in un documento distinto in formato PDF/A (soluzione suggerita e preferibile);
- in un'apposita sezione della Relazione sulla gestione in formato PDF/A (in tal caso la Relazione va allegata una seconda volta).

N.B.

La rendicontazione di sostenibilità può essere presentata anche su base volontaria, anche in tal caso in formato PDF/A.

4. AMBITO SOGGETTIVO E OGGETTIVO DELL'OBBLIGO XBRL

Vediamo ora di analizzare gli aspetti soggettivi ed oggettivi legati all'obbligo di redazione e deposito in formato XBRL del bilancio d'esercizio. Lo si propone in forma tabellare.

4.1 Soggetti obbligati

Tipologia soggetto	Obbligo XBRL
Società di capitali (srl, spa, sapa, società cooperative), consorzi con attività esterna, consorzi confidi (compresi i confidi minori)	SI

Tipologia soggetto	Obbligo XBRL
Società non quotate che redigono il bilancio in conformità ai Principi contabili internazionali (IAS/IFRS)	NO
Società quotate, tenute dal 2021 allo standard europeo ESEF (formato xhtml integrato)	NO
Società di assicurazione e riassicurazione	NO
Banche ed istituti finanziari	NO
Società controllate da quotate (comprese le controllate non quotate)	NO

4.2 Documenti soggetti all'obbligo XBRL

Tipologia bilancio	Obbligo XBRL
Bilancio d'esercizio (ordinario/abbreviato/micro), anche in liquidazione	SI
Bilancio consolidato (SP, CE, Rendiconto finanziario)	SI
Situazione patrimoniale dei consorzi con attività esterna	SI
Situazione patrimoniale dei contratti di rete con soggettività giuridica	SI
Bilancio finale di liquidazione	NO

Tipologia bilancio	Obbligo XBRL
Situazioni patrimoniali e finanziarie allegate a fusioni e scissioni	NO
Bilancio consolidato di società di persone	NO
Bilancio sociale e bilancio consolidato sociale	NO
Bilancio di società estera con sede secondaria in Italia	NO

5. IL "DOPPIO" DEPOSITO

Qualora il bilancio in formato XBRL differisca in maniera sostanziale (e non puramente formale) dal documento approvato dall'assemblea, poiché la tassonomia non è sufficiente a rappresentare la situazione della società nel rispetto dei principi di chiarezza, correttezza e veridicità ex art. 2423 c.c., in aggiunta al formato XBRL va allegato Stato patrimoniale, Conto economico, Rendiconto finanziario e/o Nota integrativa in formato PDF/A.

In tale ipotesi il Manuale Unioncamere raccomanda di riportare le ragioni del "doppio" deposito nel campo Dichiarazione di conformità della sezione Dichiarazione di conformità del bilancio del formato XBRL, con la seguente formulazione:

"Si dichiara che i prospetti contabili Stato Patrimoniale, Conto Economico, Rendiconto Finanziario e/o Nota Integrativa sono redatti in modalità non conforme alla tassonomia italiana XBRL in quanto la stessa non è sufficiente a rappresentare la particolare situazione aziendale, nel rispetto dei principi di chiarezza, correttezza e veridicità di cui all'art. 2423 del codice civile".

N.B.

Anche i documenti in formato PDF/A devono riportare la dichiarazione di conformità.

Il doppio deposito non è invece richiesto in presenza di differenze esclusivamente formali tra il documento approvato e quello in formato XBRL. La Corte d'Appello di Torino, nella sentenza 24.8.2000, ha chiarito che: *"non si ha nullità se la violazione è sostanzialmente irrilevante, in quanto priva di consistenza, pertanto meramente formale, di immediata percezione o di agevole correzione a seguito delle informazioni rese in assemblea"*.

6. MODALITÀ DI DEPOSITO E STRUMENTI INFORMATICI

Il deposito del bilancio va effettuato al competente Registro Imprese (individuato in base all'ubicazione della sede legale) in via telematica ovvero su supporto informatico completo di firma digitale. Non possono essere presentati modelli o documenti cartacei.

N.B.

Per il deposito del bilancio d'esercizio e dell'eventuale elenco soci non è possibile utilizzare ComUnica.

6.1 Invio telematico

L'invio telematico può avvenire tramite due canali:

- Servizio "DIRE" (<https://dire.registroimprese.it/>): servizio web per compilare e inviare online il bilancio, utilizzabile se l'elenco soci non è variato, se non va depositato o se è necessario comunicare l'aggiornamento dello stesso. Non richiede l'installazione di software specifico;
- Soluzioni di mercato: software predisposti da aziende specializzate in prodotti gestionali.

6.2 Supporto informatico

www.cesystemweb.itfb.com/cesystemweb[/c.e._system_web](https://www.instagram.com/c.e._system_web)

Il supporto informatico (cd-rom, chiavetta USB), "sottoscritto" con firma digitale, deve contenere tutti i documenti richiesti in formato digitale. Può essere consegnato direttamente alla CCIAA o inviato tramite raccomandata A/R. Tale modalità è sconsigliata o non consentita da alcune CCIAA per i problemi tecnici connessi con l'archiviazione ottica.

6.3 VALIDAZIONE DEL FILE XBRL

Il Manuale Unioncamere raccomanda che, qualunque sia lo strumento utilizzato per la generazione dell'istanza XBRL, si provveda alla sua verifica formale (validazione) per accertarne la correttezza e garantire il buon esito della spedizione. A tal fine è disponibile il software "TEBENI", accessibile all'indirizzo <http://www.registroimprese.it/deposito-bilanci> ovvero sul sito Telemaco (<https://mypage.infocamere.it/>), che consente di:

- verificare la correttezza formale del file XBRL (rispetto della tassonomia, quadratura delle voci, ecc.);
- visualizzare l'istanza XBRL in formato html/pdf;
- trasformare i prospetti contabili in formato csv.

7. SOTTOSCRIZIONE DIGITALE E DICHIARAZIONE DI CONFORMITÀ

Ora, prima del deposito sono da osservare gli aspetti formali della sottoscrizione e della dichiarazione di conformità. Da formale, tali adempimenti diventano sostanziali con conseguenze anche di responsabilità penale qualora si riscontri la non coincidenza di quanto depositato con le scritture contabili ed i libri sociali.

7.1 Soggetti abilitati alla firma

I documenti da depositare devono essere sottoscritti con firma digitale dai seguenti soggetti, in via alternativa:

Amministratore (o liquidatore) della società

L'apposizione della firma digitale sui file del bilancio (XBRL) e sugli allegati è effettuata, in generale, dall'amministratore in carica al momento del deposito, in possesso di smart card

o business key. Se l'invio è effettuato tramite intermediario, sulla distinta va apposta anche la firma digitale di quest'ultimo.

Professionista incaricato (Dottore commercialista / Esperto contabile)

Se il deposito è affidato a un professionista abilitato ex art. 31, commi 2-quater e 2-quinquies, Legge n. 340/2000, è sufficiente la sola firma digitale dello stesso. Il professionista non in possesso del certificato di ruolo deve inserire nel modello XX "NOTE" una dichiarazione ai sensi degli artt. 46 e 47, DPR n. 445/2000.

L'incarico conferito al professionista dal legale rappresentante:

- deve risultare da un documento da conservare presso la sede sociale;
- può essere ricompreso in una procura avente un oggetto più ampio, purché la facoltà di deposito del bilancio sia indicata in modo chiaro e univoco (Circolare MISE 20.4.2004, n. 3575/C).

Procuratore speciale dotato di smart card

L'incarico può essere conferito anche a un soggetto dotato di smart card, diverso dal professionista abilitato, mediante "procura speciale" ex art. 38, DPR n. 445/2000. Tale modalità è utile quando l'amministratore è privo di smart card o la stessa è scaduta.

Notaio

La sottoscrizione digitale può essere apposta anche da un Notaio utilizzando il certificato di firma di funzione (certificato di ruolo).

N.B.

Analogamente agli allegati al bilancio, anche il file XBRL va firmato digitalmente. Va utilizzata esclusivamente la modalità CAdES, che consente la creazione di un file con estensione ".p7m".

7.2 Dichiarazione di conformità

La dichiarazione di conformità non è richiesta se il documento è prodotto in duplicato informatico o riporta le firme digitali di tutti gli originari sottoscrittori. Negli altri casi, valgono le seguenti regole differenziate.

Bilancio presentato da amministratore / liquidatore		
Tipologia documento	Firma digitale	Dichiaraz. conformità
Bilancio in formato XBRL	Amministratore / liquidatore	NO
Duplicato di originale informatico (PDF/A)	Tutti i sottoscrittori	NO
Copia per immagine di originale cartaceo (PDF/A)	Amministratore / liquidatore	SI
Copia per immagine di parte del verbale (PDF/A)	Amministratore / liquidatore	SI

Bilancio presentato da professionista incaricato

Tipologia documento	Firma digitale	Dichiaraz. conformità
Bilancio in formato XBRL	Professionista	SI
Duplicato di originale informatico (PDF/A)	Tutti i sottoscrittori	NO
Copia informatica in PDF/A del documento word	Professionista	SI
Copia per immagine di originale cartaceo (PDF/A)	Professionista	SI
Copia per immagine di parte del verbale (PDF/A)	Professionista	SI

Bilancio presentato da procuratore		
Tipologia documento	Firma digitale	Dichiaraz. conformità
Bilancio in formato XBRL	Procuratore	Da verificare presso CCIAA
Duplicato di originale informatico (PDF/A)	Tutti i sottoscrittori	NO
Copia per immagine di originale cartaceo (PDF/A)	Procuratore	SI (se non nella procura)

Copia della procura speciale in PDF/A	Procuratore	SI
---------------------------------------	-------------	----

8. APPROVAZIONE DEL BILANCIO CON DISTRIBUZIONE DELL'UTILE

Qualora in sede di approvazione del bilancio sia deliberata anche la distribuzione dell'utile d'esercizio, il verbale assembleare deve essere registrato entro 30 giorni dalla data dell'assemblea, ai sensi dell'art. 13, DPR n. 131/86. Sono dovuti:

- imposta di registro: euro 200;
- imposta di bollo: euro 16 per ogni 4 facciate scritte e, comunque, ogni 100 righe.

La registrazione avviene tramite il modello RAP in via telematica, con autoliquidazione delle imposte dovute. Con il Provvedimento 22.12.2025 l'Agenzia delle Entrate ha esteso l'utilizzo del mod. RAP anche alla registrazione del verbale di distribuzione delle riserve accantonate.

N.B.

A seguito delle modifiche al modello RAP, i dati dei soci cui viene distribuito l'utile vanno sempre indicati. Il modello consente al massimo 20 soci.

Esempio 1

La Neri srl (soci: Pini 40%, Abeti 60%) ha conseguito nel 2025 un utile di euro 40.000. Il 27.4.2026, in sede di approvazione del bilancio, l'assemblea delibera di destinare: euro 2.000 a riserva legale; euro 38.000 ai soci. Il mod. RAP va compilato indicando come "Totale utile conseguito" euro 40.000 e come "Importo utili distribuiti ai soci" euro 38.000; per Pini: euro 15.200 (40%); per Abeti: euro 22.800 (60%).

9. Diritti di segreteria e imposta di bollo

Analizziamo a questo punto le tematiche legate all'imposta di bollo ed ai diritti di segreteria dovuti per il deposito del bilancio.

9.1 Diritti di segreteria

L'importo dei diritti di segreteria è differenziato in base alla modalità di deposito, come previsto dal DM 17.6.2010 e maggiorato di euro 2,50 ai sensi del Decreto MiMiT 22.9.2025:

Modalità di deposito	Diritti di segreteria
Invio telematico (comprensivi elenco soci se depositato congiuntamente)	euro 62,50
Supporto informatico - cd-rom/USB (comprensivi elenco soci se depositato congiuntamente)	euro 92,50
Cooperative sociali (invio telematico)	euro 32,50
Cooperative sociali (supporto informatico)	euro 47,50
Start-up innovative	Esenti
Società di persone con soci società di capitali	euro 62,50

9.2 Imposta di bollo

Per il deposito del bilancio 2025 l'imposta di bollo è confermata nella misura di euro 65 (comprensivi dell'imposta dovuta sia per la domanda/denuncia sia per la documentazione allegata). L'imposta di bollo è dovuta anche dalle cooperative, comprese le cooperative edilizie (DRE Emilia Romagna, Parere 20.1.2006, n. 990-2854/2006; DRE Lombardia, Parere 2.2.2007, n. 7550/2007).

N.B.

Sono escluse dall'imposta di bollo le cooperative sociali. Le start-up innovative sono esenti dai diritti di segreteria e dall'imposta di bollo (MISE, Lettera 18.4.2014, n. 9340), esenzione valida non oltre il quinto anno di iscrizione. Per le società di persone con soci società di capitali: bollo pari a euro 59.

9.3 Modalità di versamento

Il pagamento dei diritti di segreteria e dell'imposta di bollo si effettua:

- per l'invio telematico: con il sistema TelemacoPay a scalare su conto prepagato, al momento della protocollazione da parte della CCIAA. Se il conto è insufficiente, le pratiche non vengono protocollate e va effettuato un nuovo invio;
- per il supporto informatico: tramite PagoPA o allo sportello della CCIAA (se consentito).

10. CASI PARTICOLARI

Vediamo di analizzare ora alcuni casi particolari.

10.1 Società di nuova costituzione

Va depositato il bilancio relativo al primo esercizio chiuso in conformità a quanto stabilito dall'atto costitutivo.

Esempio 2

La Produzioni Meccaniche srl è stata costituita il 22.12.2025, con chiusura del primo esercizio al 31.12.2026. La stessa non deve approvare e depositare alcun bilancio nel 2026.

Esempio 3

La Servizi Amministrativi srl è stata costituita il 27.12.2024, con chiusura del primo esercizio al 31.12.2025. Deve approvare e

depositare nel 2026 il bilancio del periodo 27.12.2024 – 31.12.2025.

10.2 Modifica dell'esercizio sociale

La società che ha modificato la scadenza dell'esercizio deve depositare il bilancio con riferimento alla nuova scadenza. In caso di modifica da esercizio a cavallo a esercizio coincidente con l'anno solare, non va riportata la comparazione con i dati dell'anno precedente.

Esempio 4

La Albatros srl con esercizio 1.7–30.6 ha modificato nel 2025 lo stesso in 1.1–31.12. Per il primo esercizio post modifica (1.7–31.12.2025) non vanno riportati i dati dell'esercizio precedente.

10.3 Trasformazione società di capitali in società di persone

Se l'atto di trasformazione è iscritto prima dell'approvazione del bilancio, non è richiesto il deposito in quanto manca l'organo assembleare necessario. Qualora il bilancio sia approvato prima dell'iscrizione della trasformazione, è possibile procedere al deposito a condizione che la domanda sia presentata antecedentemente alla predetta iscrizione.

Esempio 5

La Passatempo srl si è trasformata in sas il 15.4.2026. La Passatempo sas non è tenuta al deposito del bilancio 2025, essendo priva dell'assemblea dei soci.

10.4 Trasformazione società di persone in società di capitali

L'obbligo di depositare il bilancio è collegato alla data di chiusura del primo esercizio prevista nell'atto di trasformazione. Poiché la trasformazione non comporta l'estinzione della società

preesistente, la società di capitali risultante deve redigere il bilancio relativo all'intero esercizio (1.1–31.12.2025). Solo ai fini fiscali il periodo d'imposta è suddiviso in due, per il mutamento del regime di tassazione (IRPEF pre-trasformazione, IRES post-trasformazione).

Esempio 6

La Costa & C. sas si è trasformata in srl il 16.12.2025. Nel 2026 la Costa & C. srl è tenuta al deposito del bilancio relativo all'intero esercizio 2025.

10.5 Società in liquidazione

Il liquidatore deve depositare il bilancio annuale ex art. 2490 c.c., comprendente l'intero esercizio. Non vanno depositati il c.d. "bilancio iniziale" (periodo dall'1.1 alla data di messa in liquidazione) né il bilancio del periodo compreso tra la data di messa in liquidazione e il 31.12, in quanto richiesti solo dalle disposizioni fiscali.

Esempio 7

La Viola srl è stata posta in liquidazione il 22.10.2025. Nel 2026 deve depositare il bilancio dell'intero esercizio 2025 (1.1–31.12.2025). Alla chiusura della liquidazione va depositato il "bilancio finale" (SP, CE e Nota integrativa relativa all'intero periodo fino alla chiusura), utilizzando il modulo S3. È possibile aggiungere un Conto economico riassuntivo dell'intero periodo della liquidazione (non obbligatorio ma consigliato dal Principio contabile OIC n. 5).

10.6 Bilancio non approvato

Il deposito del bilancio non approvato (progetto di bilancio) non è richiesto dal Codice civile. Alcune CCIAA lo considerano accettabile in via facoltativa; in tal caso si effettua tramite

ComUnica, con il modulo S2, allegando il bilancio e il verbale dell'assemblea da cui risulta la mancata approvazione.

11. RETTIFICA DI UN BILANCIO GIÀ DEPOSITATO

In caso di errata o omessa compilazione di parti di un bilancio già depositato, è possibile procedere alla rettifica con modalità differenziate a seconda della fattispecie:

Fattispecie	Modalità di rettifica	Costi
Il bilancio agli atti è corretto, la copia al Registro è errata	Nuovo deposito completo, senza elenco soci, con dichiarazione degli amministratori sulle modifiche. Annotare nel mod. S: "A rettifica del precedente deposito del gg/mm/aaaa, prot. n. .."	Bollo euro 65 + diritti euro 62,50
L'assemblea approva un nuovo bilancio (rettifica sostanziale)	Nuovo deposito completo, con elenco soci (se dovuto) riferito alla nuova data. Annotare nel mod. S: "Nuova approvazione a rettifica del precedente deposito del gg/mm/aaaa, prot. n. .."	Bollo euro 65 + diritti euro 62,50

12. REGIME SANZIONATORIO

Il mancato o tardivo deposito del bilancio è sanzionato ai sensi dell'art. 2630 c.c., con un aumento di un terzo rispetto alla sanzione base prevista per l'omessa comunicazione di atti al Registro Imprese.

Tipologia violazione	Deposito entro 30 gg dalla scadenza	Deposito oltre 30 gg dalla scadenza
Omesso/tardivo deposito di atti generici (elenco soci, ecc.) - art. 2630 c.c.	euro 34,33 (1/3 del minimo)	euro 103,00
Omesso/tardivo deposito del bilancio - art. 2630 aumentato di 1/3	euro 45,78 (1/3 del minimo)	euro 137,33

Se il versamento della sanzione interviene entro 60 giorni dalla notifica dell'accertamento da parte della CCIAA, è possibile effettuare il versamento liberatorio pari al doppio del minimo:

Fattispecie	Deposito entro 30 gg (doppio minimo)	Deposito oltre 30 gg (doppio minimo)
Atti generici	euro 68,66	euro 206,00
Bilancio	euro 91,56	euro 274,66

N.B.

È competenza della singola CCIAA irrogare la sanzione ex art. 2631 c.c. (da euro 1.032 a euro 6.197) relativa all'omessa convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio (MISE, Lettera 29.4.2014, n. 72265).

13. DEPOSITABILITÀ DEL BILANCIO E MANCATA NOMINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO

Un tema di particolare rilevanza pratica riguarda la depositabilità del bilancio in assenza della nomina obbligatoria dell'organo di controllo. Il Tribunale di Milano, nella sentenza

29.4.2019, n. 4115, richiamando la Cassazione 9.5.2008, n. 11554, ha affermato che la Relazione dell'organo di controllo costituisce elemento essenziale del procedimento di formazione del bilancio e che la sua mancanza integra un vizio procedimentale che giustifica l'annullamento della delibera di approvazione.

Sulla base di tale orientamento, il Conservatore del Registro Imprese della CCIAA di Firenze ha ritenuto non depositabile il bilancio di una società che, pur avendo superato i limiti dimensionali di cui all'art. 2477 c.c., non abbia nominato l'organo di controllo. Si segnala tuttavia una difformità di comportamento tra le diverse CCIAA: è pertanto auspicabile un intervento del MiMiT per definire un indirizzo univoco.

14. CONCLUSIONI

Il deposito del bilancio 2025 al Registro Imprese si conferma un adempimento di elevata complessità tecnica e giuridica, che richiede al professionista una conoscenza approfondita e aggiornata delle regole operative. I principali profili di attenzione riguardano:

- il rispetto dei termini di deposito, tenendo conto delle regole di calcolo e delle specifiche fattispecie (liquidazione, trasformazione, nuova costituzione);
- il corretto utilizzo del formato XBRL e la verifica formale del file tramite TEBENI prima della trasmissione;
- la gestione del "doppio" deposito in caso di insufficienza della tassonomia;
- la corretta articolazione delle firme digitali e delle dichiarazioni di conformità in funzione del soggetto depositante;
- la registrazione del verbale tramite mod. RAP in caso di distribuzione dell'utile;
- la verifica della correttezza degli importi dovuti a titolo di diritti di segreteria e imposta di bollo, tenuto conto delle specificità per cooperative sociali, start-up innovative e società di persone con soci società di capitali;
- la verifica, prima del deposito, della nomina (se obbligatoria) dell'organo di controllo e dell'allegazione della relativa relazione.

Il Manuale Operativo Unioncamere del 24 aprile 2026 costituisce il principale documento di riferimento pratico per la campagna bilanci 2026 e si raccomanda la sua consultazione sistematica per ogni profilo applicativo non espressamente trattato nel presente articolo.

Le prossime scadenze



18 maggio 2026

IVA - VERSAMENTO

Termine per il versamento della rata dell'Iva relativa all'anno d'imposta 2025 derivante dalla dichiarazione annuale con gli interessi.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO CONTRIBUENTI TRIMESTRALI

Termine ultimo concesso ai contribuenti trimestrali per operare la liquidazione relativa al trimestre precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

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.

IVA – ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE IN REGIME 398/1991

Termine di versamento dell'Iva relativa al 1° trimestre 2026 mediante il modello F24.

INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti

Termine per effettuare il versamento della 1ª rata del contributo fisso minimo per il 2026.

INAIL - AUTOLIQUIDAZIONE

Termine di versamento della 2ª rata del premio di autoliquidazione 2025/2026.

VERSAMENTO RITENUTE

Termine entro cui versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

25 maggio 2026

IVA – ELENCHI INTRASTAT MENSILI

Termine per la presentazione telematica degli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

30 maggio 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 di quella inerente ai rinnovi ed alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

31 maggio 2026

IVA – COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Termine di presentazione della comunicazione dei dati relativi alle liquidazione periodiche Iva del 1° trimestre 2026.

IMPOSTA DI BOLLO – FATTURA ELETTRONICA

Termine di versamento dell'imposta di bollo relativa al 1° trimestre 2026 di importo pari o superiore a € 5.000 (D.L. 73/2022).
