



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale *numero 19 del 27 maggio 2026*

In breve

1

**Versamenti dei soggetti
ISA e forfetari: scadenza
rinvia al 20 luglio**

2

**Bilanci 2025: focus
sull'affrancamento delle
riserve**

Approfondimenti

1

**Reverse charge esterno:
gli obblighi del cliente
italiano**

2

**Il principio di derivazione
rafforzata**

3

**Bilancio, scritture contabili
e libri sociali post riforma**

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



24

Il Giudice ha sentenziato



27

In breve..... 32

Versamenti dei soggetti ISA e forfetari: scadenza rinviata al 20 luglio 32

Bilanci 2025: focus sull'affrancamento delle riserve..... 34

L'Approfondimento 36

Reverse charge esterno: gli obblighi del cliente italiano – prima parte..... 36

L'Approfondimento 45

Il principio di derivazione rafforzata 45

L'Approfondimento 63

Bilancio, scritture contabili e libri sociali post riforma 63

Smartstudio..... 78

Perché uno studio professionale ha bisogno di un AI Manager 78

Flash di stampa



Controlli del forfetario sul modello precompilato

ITALIA OGGI
19.5.2026

I contribuenti forfetari potranno modificare la dichiarazione precompilata dal 27.05.2026, ma possono già consultare le comunicazioni dell'Agenzia delle Entrate per predisporla correttamente. In particolare, devono verificare i ricavi e i compensi indicati nel quadro LM, perché il modello precompilato considera tutti i corrispettivi e le fatture emesse nell'anno d'imposta, mentre il reddito forfetario si determina per cassa; vanno quindi controllate le somme non effettivamente incassate. Occorre inoltre verificare i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, inseriti tra i redditi diversi ma potenzialmente riferibili all'attività di lavoro autonomo, e i contributi previdenziali indicati nel rigo RP21, imputando in LM7 o LM35 la quota riferibile all'attività svolta.

Calendari rottamazione- quinquies e tributi locali

IL SOLE 24 ORE
19.5.2026

Il D.L. 38/2026 (decreto fiscale), in via di approvazione definitiva alla Camera, introduce una rottamazione-quinquies autonoma per i tributi degli enti locali, attivabile con delibera consiliare e riferita ai carichi affidati all'Agenzia delle Entrate-Riscossione. Le due rottamazioni hanno regole sostanzialmente identiche, ma calendari diversi. Enti locali: 30.06.2026 delibera comunale; 15.09.2026 elenco delle partite interessate; 31.10.2026 domanda; 31.12.2026 prospetti delle somme dovute; 31.01.2027 prima o unica rata, con possibilità di pagamento fino a 54 rate bimestrali. Rottamazione-quinquies: 30.04.2026 domanda; 30.06.2026 prima o

		unica rata; 30.09 e 30.11.2026 seconda e terza rata; 31.01.2026 quarta rata; ecc.
Decreto Carburanti convertito in legge	ITALIA OGGI 19.5.2026	La L. 79/2026, pubblicata in Gazzetta Ufficiale e di conversione del D.L. 33/2026, conferma fino al 22.05.2026 la rideterminazione temporanea delle aliquote di accisa su benzina, gasolio e gas di petrolio liquefatti usati come carburante, prevista per far fronte alla crisi dei mercati internazionali.
Piano operativo 2026 Agenzia delle Entrate-Riscossione	IL SOLE 24 ORE 19.5.2026	Il piano operativo 2026 dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione distingue tra attività centralizzate e attività locali o semicentralizzate. Le prime riguardano azioni massive, come intimazioni di pagamento e preavvisi di fermo; le seconde interventi più mirati, come il pignoramento di crediti segnalati da Pubbliche Amministrazioni e il blocco dei rimborsi dei crediti d'imposta. Particolare attenzione è riservata ai grandi debitori, con debiti superiori a 250.000 euro, e al monitoraggio di soggetti decaduti da definizioni agevolate o piani di dilazione, con debiti residui oltre 20.000 euro affidati negli ultimi cinque anni, oppure destinatari di nuove cartelle oltre 100.000 euro o avvisi esecutivi con fondato pericolo per la riscossione superiori a 10.000 euro.
Irap ed enti del Terzo settore	IL SOLE 24 ORE 19.5.2026	In un incontro con l'Agenzia delle Entrate è emersa la necessità di risolvere il problema dell'Irap per le attività che, con le nuove regole del Codice del Terzo settore, diventano non commerciali. In questi casi il criterio di calcolo passa dal metodo ordinario a quello retributivo; per attenuare l'effetto penalizzante, il Viceministro all'Economia ha ipotizzato una riduzione progressiva della base imponibile

determinata con tale metodo. Si valuta inoltre una clausola di salvaguardia che ponga un tetto all'Irap dovuta dagli enti del Terzo settore non commerciali, evitando che superi quella calcolata con il metodo ordinario.

**Patrimonio minimo
negli Ets**

IL SOLE 24 ORE
19.5.2026

Secondo la nota del Ministero del Lavoro n. 6665/2026, le ex Onlus possono iscriversi al Runtis anche dopo il 31.03.2026, con conseguente obbligo di devoluzione del patrimonio incrementale. Il notaio deve quindi verificare che il patrimonio residuo, al netto della quota da devolvere, resti sufficiente per il riconoscimento della personalità giuridica: almeno 15.000 euro per le associazioni e 30.000 euro per le fondazioni. Le modifiche al D.M. 106/2020 rafforzano inoltre i controlli patrimoniali, richiedendo che l'attestazione notarile riguardi anche la liquidità e la disponibilità del patrimonio.

**Software Intr@web
delle Dogane**

IL SOLE 24 ORE
19.5.2026

La determinazione direttoriale dell'Agenzia delle Dogane n. 84415 del 4.02.2026, adottata con il direttore dell'Agenzia delle Entrate e d'intesa con l'Istat, prevede che gli aggiornamenti dei modelli Intra2-bis e delle relative specifiche tecniche siano pubblicati con un avviso sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Dogane (art. 2, c. 2).

**Cumulabilità Ires
premiale**

ITALIA OGGI
19.5.2026

La disciplina dell'Ires premiale consente il cumulo con altre agevolazioni sugli investimenti, ma il beneficio fiscale complessivo non può superare il costo degli investimenti effettivamente rimasto a carico dell'impresa, al netto di contributi e sovvenzioni sulle stesse spese. Il limite va verificato già al versamento del saldo Ires

e, se superato, indicato nella successiva dichiarazione.

Principio di derivazione

ITALIA OGGI
18.5.2026

Nel position paper diffuso il 7.05.2026, Assonime ha rilevato che gli ultimi interventi legislativi stanno allontanando la determinazione del reddito d'impresa dal principio di derivazione. Ciò emerge, tra l'altro, nelle commesse ultrannuali, nelle maggiorazioni di prezzo, nelle poste in valuta con limiti alla svalutazione fiscale e nella disciplina degli errori contabili, ancora gravata da condizioni che ne riducono la portata semplificatoria. Emblematico anche il caso dell'Oic 34 sui ricavi: mentre il principio contabile impone di stimare il corrispettivo considerando sconti, premi, penalità e resi, il Fisco ne riconosce solo alcuni. Analoga incoerenza riguarda gli oneri di smantellamento e bonifica: è coerente il riconoscimento fiscale del costo capitalizzato, meno quello di suddividere il fondo in quote fiscalmente riconosciute e non, o di imporre un'attualizzazione forfetaria non effettuata in bilancio.

Deposito del bilancio

ITALIA OGGI
18.5.2026

Ai sensi dell'art. 2435 c.c., entro 30 giorni dall'approvazione gli amministratori devono depositare al Registro delle Imprese, o inviarne copia con raccomandata, il bilancio, la relazione sulla gestione (se presente), la relazione del collegio sindacale o del revisore legale (se esistenti) e il verbale di approvazione dell'assemblea o del consiglio di sorveglianza. Le società non quotate devono inoltre depositare l'elenco dei soci alla data di approvazione del bilancio, con l'indicazione delle annotazioni nel libro soci intervenute dall'approvazione del bilancio precedente. La giurisprudenza ritiene che il mancato deposito del bilancio evidenzia una causa di scioglimento della società per impossibilità

di funzionamento o continuata inattività dell'assemblea, ravvisabile in caso di mancata approvazione per due esercizi, o anche per uno solo secondo alcuni precedenti. Per il deposito telematico va usata la tassonomia "2018-1104", già adottata per i bilanci 2018-2024; se il bilancio in Xbrl differisce in modo sostanziale da quello approvato, i prospetti contabili e/o la nota integrativa possono essere allegati anche in pdf/A, fermo restando che il file Xbrl resta obbligatorio salvo i casi di esonero previsti dalla legge.

**Rateazione lunga
dell'Inail****ITALIA OGGI
18.5.2026**

Con la circolare n. 19/2026, l'Inail illustra il nuovo regolamento che consente dilazioni fino a 60 rate mensili in caso di temporanea difficoltà economico-finanziaria del debitore. La disciplina, introdotta dalla L. 203/2024 e attuata dal D.M. 24.10.2025, riguarda i debiti per contributi, premi e accessori non ancora affidati agli agenti della riscossione. Le nuove regole si applicano alle domande presentate dal 9.05.2026; per quelle presentate dal 12.01.2025 all'8.05.2026, il debitore può chiedere la rideterminazione delle rate già concesse.

**Monitoraggio
dell'Unione Europea
sugli affitti brevi****ITALIA OGGI
19.5.2026**

Dal 20.05.2026 si applicherà il regolamento UE 2024/1028, che introduce un sistema europeo uniforme di registrazione degli immobili destinati alle locazioni brevi e nuovi obblighi di controllo e trasmissione dei dati per piattaforme online come Airbnb e Booking. L'obiettivo è fornire alle autorità pubbliche dati affidabili su locatori, immobili, durata delle locazioni, pernottamenti e ospiti, per valutare l'impatto degli affitti brevi su mercato abitativo, turismo e politiche urbane.

Accesso dei curatori
fallimentari ai dati
sui titolari effettivi

ITALIA OGGI
18.5.2026

Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea il 1.04.2026 come L 2026/799 ed entrata in vigore il 21.04.2026, la direttiva Ue 2026/799 introduce, all'art. 18, uno specifico diritto di accesso del curatore al registro dei titolari effettivi. La novità incide su trust e mandati fiduciari, oggi al centro del dibattito nazionale e unionale. Gli Stati membri dovranno garantire all'amministratore delle procedure di insolvenza, per individuare e rintracciare i beni rilevanti, un accesso tempestivo a informazioni tassative: nome, mese e anno di nascita, Paese di residenza e cittadinanza del titolare effettivo e, per i soggetti giuridici, natura ed entità dell'interesse detenuto; per i trust espressi e istituti affini, anche la natura della titolarità effettiva.

Guida Cndcec 231 e
cybersecurity

IL SOLE 24 ORE
19.5.2026

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha pubblicato il documento "Cybersecurity e Modello 231: integrazione dei rischi informatici nella governance d'impresa", che analizza i principali reati informatici, l'integrazione del rischio cyber nei sistemi di compliance aziendale e il ruolo dell'organismo di vigilanza, anche alla luce delle nuove tecnologie e dell'intelligenza artificiale. Il documento include inoltre un questionario sul cyber risk e una check-list sugli obblighi previsti dalla direttiva NIS2 in materia di cybersicurezza.

Professione
osteopata

IL SOLE 24 ORE
19.5.2026

Secondo fonti del Ministero della Salute, il decreto sulle equipollenze in osteopatia è stato registrato dalla Corte dei conti ed è in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. Il provvedimento prevede il riconoscimento dei titoli pregressi, l'attivazione degli elenchi speciali e

		l'istituzione dell'Albo professionale nell'ordine Fno Tsm-Pstrp.
Perizia in materia di adeguati assetti	ITALIA OGGI 18.5.2026	Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (Cndcec) e la Fondazione nazionale di ricerca dei commercialisti (Fnc) hanno diffuso il 4.05.2026 una guida alla consulenza tecnica e alla perizia su adeguati assetti e modelli organizzativi. Valutarli non significa compilare una check-list o contare i documenti, ma verificare se il sistema produce informazioni adeguate, le trasmette ai decisori e consente decisioni tempestive e documentate. La check-list è quindi una bussola, non una sentenza.
Ravvedimento speciale: riflessi Irap del mancato versamento	IL SOLE 24 ORE 20.5.2026	Alcuni Uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate ritengono che, in assenza di un versamento F24 a titolo di Irap per l'anno oggetto di ravvedimento speciale, il contribuente non abbia ottenuto la copertura Irap dalle rettifiche del reddito d'impresa o di lavoro autonomo prevista dall'art. 2-quater del D.L. 113/2024. Tuttavia, tale orientamento non trova riscontro nella norma e deriva dalla scelta di non prevedere un'istanza di adesione, ma di far transitare l'opzione solo tramite il modello di versamento, sempre dovuto per le imposte dirette ma non necessariamente per l'Irap.
Quadro RW nel modello precompilato	ITALIA OGGI 20.5.2026	Le attività estere dichiarate nell'annualità precedente e indicate nel quadro W del 730 o nel quadro RW del modello Redditi sono segnalate dall'Agenzia delle Entrate tra gli alert, ma non riportate nel precompilato. Lo stesso vale per gli eventuali acconti Ivie e Ivafe, indicati nel prospetto informativo ma anch'essi assenti dal modello precompilato.

**Iperammortamento
e intelligenza
artificiale****IL SOLE 24 ORE**
20.5.2026

L'iperammortamento può applicarsi anche a sistemi e modelli di AI: l'allegato V individua infatti cinque classi di software, sistemi, piattaforme, applicazioni, algoritmi e modelli digitali di intelligenza artificiale, ma la sua ampiezza consente di ricomprendere anche ulteriori casi rilevanti. Sarebbe quindi utile una circolare tecnica o una procedura di ruling per delimitare con maggiore precisione il perimetro dell'agevolazione.

**Franchigia doganale
per importazioni
sotto euro 150****ITALIA OGGI**
20.5.2026

Con avviso del 15.05.2026 l'Agenzia delle Dogane ha fornito le prime istruzioni operative su procedure e tracciati dichiarativi per le spedizioni sotto i 150 euro provenienti dalla Cina e dagli altri Paesi extra-UE, che dal 1.07.2026 saranno soggette a dazi in seguito all'abolizione, prevista dal regolamento UE 2026/382, della soglia di esenzione.

**Rottamazione multe
e tributi locali****IL SOLE 24 ORE**
20.5.2026

L'Istituto per la finanza e l'economia locale ha pubblicato istruzioni, modello di delibera consiliare e procedura di dettaglio per la rottamazione-quinquies di multe e tributi locali, con i relativi adempimenti per i Comuni. Ifel precisa che la normativa non richiede, ai fini dell'adesione, una verifica preventiva degli effetti sugli equilibri economico-finanziari e di bilancio; tuttavia, consiglia di motivare la delibera con un'analisi dei carichi affidati all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, considerando vetustà e grado di svalutazione tramite accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

**Proroga dei
versamenti delle
imposte****IL SOLE 24 ORE**
21.5.2026

Domani il Consiglio dei Ministri esaminerà il decreto che, oltre a prorogare lo sconto sulle accise di benzina e gasolio e il credito d'imposta per il carburante degli

autotrasportatori, dovrebbe rinviare dal 30.06 i versamenti dichiarativi delle partite Iva soggette alle pagelle fiscali e dei soggetti collegati, come i forfettari. Le date ipotizzate sono il 20.07 o il 31.07. Il rinvio, però, non sarà del tutto gratuito: per chi pagherà entro il mese successivo con la maggiorazione prevista, l'aumento dovrebbe salire dallo 0,4% allo 0,8%, per scoraggiare il rinvio ad agosto.

Base imponibile Iva sulle permuta

ITALIA OGGI
21.5.2026

La legge di conversione del D.L. 38/2026, approvata dalla Camera, modifica le regole introdotte dalla legge di Bilancio 2026 sulla base imponibile Iva delle operazioni permutative, stabilendo che coincida con il valore contrattuale, nel rispetto della soglia minima dei costi di riferimento "attualizzati".

Concordato preventivo biennale, società trasparenti e redditi sopra 85.000 euro

ITALIA OGGI
21.5.2026

I soci di soggetti trasparenti che hanno aderito al concordato preventivo biennale 2025-2026 devono effettuare una triplice indicazione nella dichiarazione dei redditi se l'imponibile della sostitutiva sul maggior reddito concordato della società di persone o dell'associazione supera 85.000 euro. In tal caso, nel rigo CP3 del quadro CP del modello Redditi devono indicare pro quota l'imposta sostitutiva dovuta, l'imponibile eccedente la soglia e la relativa extra imposta con aliquota del 43%.

Errori nella certificazione unica dei pensionati

IL SOLE 24 ORE
21.5.2026

L'Inps ha segnalato un ulteriore errore nelle Certificazioni Uniche: ha trattenuto le addizionali comunali a circa 270.000 pensionati deceduti nel 2025, ma non le ha poi indicate nella CU necessaria per la dichiarazione dei redditi. L'Istituto ha aggiornato le CU trasmesse all'Agenzia delle Entrate, che sta adeguando le dichiarazioni precompilate; i contribuenti

dovranno quindi fare riferimento all'ultima Certificazione Unica disponibile.

Modifiche al principio contabile sul rendiconto finanziario (Oic 10)

IL SOLE 24 ORE
21.5.2026

L'Organismo italiano di contabilità (Oic) ha posto in consultazione fino al 31.07.2026 alcune modifiche al principio contabile Oic 10 sul rendiconto finanziario, proposte dopo un'analisi dei bilanci 2022 che ha evidenziato incoerenze classificatorie, comportamenti non omogenei ed eccessivo ricorso a voci residuali. L'Oic chiede osservazioni sia sull'applicabilità delle modifiche per chi redige il bilancio, sia sulla loro utilità informativa per chi lo legge.

Controlli dei collegi sindacati sui aiuti di entità significativa

IL SOLE 24 ORE
21.5.2026

Il Dpcm 26.03.2026, n. 84 (Decreto Controlli), pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 20.05.2026 e in vigore da tale data, introduce i controlli dei collegi sindacali sui contributi pubblici di entità significativa, cioè quelli a carico dello Stato erogati da amministrazioni centrali, loro società controllate o enti pubblici non economici vigilati. Rientrano in tale categoria i contributi destinati a specifiche finalità o progetti di interesse pubblico, esclusi contributi generali, corrispettivi, indennizzi, risarcimenti e crediti d'imposta, purché non destinati a società quotate e relative controllate, enti del Terzo settore, Onlus o enti ecclesiastici, e di importo superiore a 1 milione di euro annui oppure, se inferiore, almeno pari al 50% delle entrate o del valore della produzione del beneficiario. Le regole si applicano ai contributi percepiti dal 1.01.2025, con facoltà di rinuncia. Entro il 30 aprile dell'anno successivo all'erogazione, gli organi di controllo devono trasmettere al Ministero dell'Economia - Ragioneria generale dello Stato una relazione sugli esiti delle verifiche; se l'ente ne è privo, deve istituirne

uno, anche monocratico, adeguando statuti e regolamenti.

**Iscrizione nei
Registri per gli Ets
commerciali**

ITALIA OGGI
21.5.2026

Con la nota n. 7741/2026, il Ministero del Lavoro ha chiarito che gli enti del Terzo settore, esclusi le imprese sociali, che svolgono attività esclusivamente o prevalentemente commerciale devono iscriversi sia al Registro unico nazionale del Terzo settore sia al Registro delle Imprese.

**Locazioni brevi e
misure antifrode**

IL SOLE 24 ORE
21.5.2026

Il regolamento UE 2024/1028 sulle locazioni brevi impone alle grandi piattaforme di trasmettere ogni mese alla Banca dati nazionale del Ministero del Turismo dati su pernottamenti, ospiti e relativo Paese di residenza, codice identificativo dell'immobile e indirizzo Internet. In vigore dal 20.05.2026, il provvedimento coordina strumenti già esistenti in Italia, come il Codice identificativo nazionale (Cin), attivo dal 2025, e la Banca dati nazionale delle strutture ricettive.

**Fondo per credito
imprese artigiane**

IL SOLE 24 ORE
21.5.2026

La legge di conversione del D.L. 38/2026 (decreto fiscale), approvata definitivamente alla Camera, istituisce presso il Ministero delle Imprese e del made in Italy un Fondo da 20 milioni per il 2027 e 30 milioni per il 2028, destinato a favorire l'accesso al credito delle imprese artigiane per investimenti e progetti qualificati di sviluppo aziendale.

**Concordato
preventivo biennale
2026-2027**

ITALIA OGGI
22.5.2026

Con il D.M. 11.05.2026 è stata approvata la metodologia con cui l'Agenzia delle Entrate formula le proposte di concordato preventivo biennale per i periodi d'imposta 2026 e 2027 ai contribuenti soggetti agli

Isa. Il metodo, sostanzialmente analogo a quello del biennio 2025-2026, dovrà però essere aggiornato per recepire le novità del decreto fiscale, soprattutto le due nuove soglie massime di proposta per i contribuenti con punteggi Isa iniziali più bassi. Tali novità sono già state incorporate nella versione “Il tuo ISA 2026 CPB” rilasciata il 21.05.2026, mentre restano valide le eventuali adesioni elaborate con la precedente versione 1.0.0 del software.

**Rottamazione-
quinquies**

ITALIA OGGI
22.5.2026

L'art. 1, c. 95, L. 199/2025 prevede la decadenza dalla rottamazione-quinquies in caso di omesso o insufficiente versamento dell'unica rata, di due rate anche non consecutive nel piano rateale o dell'ultima rata. A differenza delle precedenti rottamazioni, non era prevista la tolleranza di 5 giorni dalla scadenza ordinaria. Il decreto fiscale ripristina però tale margine per il pagamento in unica soluzione e per l'ultima rata del piano. Per le altre rate, la tolleranza non è necessaria, perché la decadenza scatta solo con il mancato pagamento di due rate anche non consecutive e il mancato versamento di una singola rata può quindi essere sanato entro la scadenza della successiva.

**Compensazione
credito d'imposta
Transizione 5.0**

IL SOLE 24 ORE
22.5.2026

Poiché la legge di conversione del D.L. 38/2026 non ha recepito gli emendamenti sul riporto pluriennale del credito d'imposta Transizione 5.0, il credito dovrà essere compensato entro il 31.12.2026, senza possibilità di riportare il residuo. Diventa quindi essenziale una pianificazione fiscale che privilegi tutte le scadenze compensabili del 2026.

**Incumulabilità
regime “flat-tax” per**

ITALIA OGGI
22.5.2026

Il decreto fiscale convertito in legge dalla Camera rende definitive le modifiche all'art.

lavoratori
“impatriati”

1, c. 154, della legge di Bilancio 2017, confermando l'incumulabilità tra il regime della flat tax per i neo-residenti e quello agevolato per i lavoratori impatriati. Viene così ripristinato il divieto di doppio beneficio già previsto dal D.Lgs. 147/2015. La nuova disciplina si applica a chi trasferisce la residenza in Italia dal periodo d'imposta 2027.

Budget di tesoreria

ITALIA OGGI
22.5.2026

Con un documento del 19.05.2026, il Cndcec e la Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti evidenziano che il budget di tesoreria non è più un prospetto accessorio, ma uno strumento centrale degli adeguati assetti, del dialogo con le banche e della prevenzione della crisi. Attendere la chiusura del bilancio per valutarne la sostenibilità può essere tardivo, quando la tensione di liquidità si è già tradotta in ritardi di pagamento, peggioramento del rating o maggior rigidità bancaria. Il budget di tesoreria offre quindi una visione prospettica della continuità aziendale, trasformando vendite, acquisti, investimenti, scadenze fiscali e impegni finanziari in una previsione misurabile dei flussi di cassa.

Dilazione debiti Inps
in 60 rate anche 2
volte

ITALIA OGGI
22.5.2026

Con la circolare n. 60 del 21.05.2026, l'Inps ha fornito istruzioni sulla L. 203/2024 e sul D.M. 24.10.2025, che consentono rateazioni fino a 36 mesi per debiti fino a 500.000 euro e fino a 60 mesi per importi superiori, rispetto al precedente limite ordinario di 24 mesi. Per i piani già in corso relativi a domande presentate dal 12.01.2025, è possibile chiedere entro il 20.06.2026 la rideterminazione del numero di rate. È inoltre ammessa una seconda dilazione, entro i limiti di 36 o 60 rate, per debiti emersi dopo l'approvazione del piano già concesso o per contribuzione corrente

maturata dopo la domanda di dilazione in corso.

**Prima applicazione
del controllo
sull'utilizzo dei
contributi pubblici**

IL SOLE 24 ORE
22.5.2026

Il Dpcm 26.05.2026, n. 84, sui controlli nell'uso dei contributi pubblici di entità significativa, si applica ai contributi percepiti dal 1.01.2025 e impone una relazione entro il 30.04 dell'anno successivo all'erogazione. Poiché tale termine è già decorso e manca una disciplina transitoria, si pone un problema applicativo. Nella fase iniziale appare quindi ragionevole ritenere che il termine del 30.04 non sia perentorio e che la decorrenza effettiva degli obblighi vada coordinata con le disposizioni attuative del Mef. Anche eventuali valutazioni negative sull'accesso a futuri contributi dovranno tenere conto dell'oggettiva incertezza applicativa iniziale.

**Assegno inclusione
(Adi)**

ITALIA OGGI
22.5.2026

Con la circolare n. 58/2026, l'Inps ha illustrato le novità introdotte dai D.L. 145/2024 e 146/2025 sull'assegno di inclusione (Adi), che amplia la platea dei beneficiari. In particolare, le nuove regole riguardano i titolari dei permessi previsti dagli artt. 18, 18-bis e 18-ter del D.Lgs. 286/1998, cioè vittime di sfruttamento lavorativo, tratta, violenza domestica o grave sfruttamento. Per questi soggetti l'accesso all'Adi è agevolato: non sono richiesti i requisiti di cittadinanza, soggiorno e residenza né quelli economici e patrimoniali, compreso l'Isee.

**Dubbi operativi
sull'iperammortamento**

IL SOLE 24 ORE
23.5.2026

I ritardi nella pubblicazione del decreto attuativo dell'iperammortamento, legati anche all'attesa dell'approvazione definitiva del D.L. 38/2026, lasciano aperti alcuni dubbi sull'ambito oggettivo dell'agevolazione. Tra questi, i beni

immateriali dell'allegato V alla legge 199/2025, come software e sistemi per la trasformazione digitale. Resta in particolare incerta l'agevolabilità delle licenze d'uso: la circolare Mise-Entrate n. 4/E/2017 la riconosceva solo per i diritti iscrivibili alla voce BI3 dello stato patrimoniale, mentre il decreto Mimit-Mef non si esprime e una bozza di aprile ammetteva anche i canoni annuali. Se prevarrà l'impostazione del 2017, occorrerà fare riferimento all'Oic 24, secondo cui i costi per l'acquisto di licenze software, a tempo determinato o indeterminato, sono iscrivibili alla voce BI3, così come quelli per l'acquisto della proprietà e, se tutelati per legge, quelli di produzione interna. Il riferimento è ai corrispettivi una tantum, anche se rateizzati.

Criteri di calcolo
dell'iperammortamento

IL SOLE 24 ORE
23.5.2026

La fruizione dell'iperammortamento per i beni immateriali 4.0 segue l'art. 103, c. 1, Tuir: deduzione per quote annuali fino al 50%, quindi in un periodo di norma più breve rispetto all'ammortamento contabile, che per il software è in genere di 3-5 anni. L'iperammortamento, come deduzione extracontabile, si fruisce sempre in 2 anni, anche se il piano di ammortamento ordinario è più lungo; se in dichiarazione si deduce meno del massimo consentito, l'eccedenza non è recuperabile negli anni successivi. Un analogo disallineamento può verificarsi nel leasing: i canoni si deducono in base al più lungo tra la durata del contratto e metà del periodo di ammortamento, mentre l'iperammortamento segue sempre il periodo fiscale, anche se il leasing dura di più. Così, con un leasing di 5 anni su un bene con coefficiente del 20%, i canoni si

		deducono in 5 anni, mentre l'iperammortamento si ripartisce in 2,5 anni.
Criteri di calcolo dell'iperammortamento	IL SOLE 24 ORE 23.5.2026	La fruizione dell'iperammortamento per i beni immateriali 4.0 segue l'art. 103, c. 1, Tuir: deduzione per quote annuali fino al 50%, quindi in un periodo di norma più breve rispetto all'ammortamento contabile, che per il software è in genere di 3-5 anni. L'iperammortamento, come deduzione extracontabile, si fruisce sempre in 2 anni, anche se il piano di ammortamento ordinario è più lungo; se in dichiarazione si deduce meno del massimo consentito, l'eccedenza non è recuperabile negli anni successivi. Un analogo disallineamento può verificarsi nel leasing: i canoni si deducono in base al più lungo tra la durata del contratto e metà del periodo di ammortamento, mentre l'iperammortamento segue sempre il periodo fiscale, anche se il leasing dura di più. Così, con un leasing di 5 anni su un bene con coefficiente del 20%, i canoni si deducono in 5 anni, mentre l'iperammortamento si ripartisce in 2,5 anni.
Qualificazione tributaria del canone unico	IL SOLE 24 ORE 23.5.2026	Con la circolare n. 1/DF del 22.05.2026, il Dipartimento delle Finanze disciplina gli effetti della sentenza delle Sezioni Unite n. 12225/2025, che ha qualificato il canone unico patrimoniale come entrata tributaria. La decisione non incide solo sulla giurisdizione, devolvendo le controversie al giudice tributario, ma anche su approvazione, trasmissione ed efficacia delle delibere locali sul canone. Per il 2026, la circolare chiarisce che, poiché la sentenza è intervenuta dopo la scadenza del 28.02.2026 per le delibere regolamentari e tariffarie, gli enti locali non possono adottare nuovi atti per l'anno in corso. Per evitare effetti paralizzanti, i

Comuni dovranno però trasmettere entro il 14.10.2026 le delibere eventualmente già adottate per il 2026 secondo il regime previsto per i tributi locali.

Trasmissione dati
identificativi dei
Pos

IL SOLE 24 ORE
23.5.2026

Entro il 31.08.2026 gli intermediari devono comunicare al Fisco anche i dati identificativi dei Pos messi a disposizione degli esercenti ma non utilizzati. Il chiarimento, contenuto in una Faq dell'Agenzia delle Entrate del 18.05.2026, agevola anche gli esercenti, che potranno visualizzare tutti i dispositivi, fisici e virtuali, contrattualizzati e completarne l'associazione. Per i Pos non transanti, la Faq prevede l'invio di un unico record con codice operazione 00, data pari all'ultimo giorno del mese, numero di transazioni e ammontare totale pari a zero e valuta 978. La trasmissione va effettuata mensilmente; in caso di disattivazione o ritiro del Pos, l'obbligo cessa dal mese successivo.

Decreto legge sui
carburanti

IL SOLE 24 ORE
23.5.2026

Il quarto decreto carburanti vale nel 2026 624,1 milioni, coperti soprattutto con risorse destinate a trasporti e mobilità: 251 milioni dal fondo automotive, 80 da un fondo per la mobilità, 65 dal fondo metropolitane e 100 dal fondo sviluppo e coesione. Il trasporto locale perde risorse per investimenti ma recupera 80 milioni sulla spesa corrente. Sul fronte fiscale, il decreto rinvia i versamenti di 4,6 milioni di autonomi e imprese, inclusi soggetti Isa e forfettari, anche per effetto degli ultimi ritocchi al concordato; chi paga entro il 20.08.2026 subirà però una maggiorazione raddoppiata, dallo 0,40% allo 0,80%. Arrivano inoltre 200 milioni per il credito d'imposta carburanti dei camionisti, 60 milioni per il bonus carburanti in agricoltura esteso ad aprile e maggio e un credito del 30% sui fertilizzanti con una dote di 40

milioni. Il decreto proroga infine fino al 6.06.2026, ma in misura dimezzata, gli sconti sulle accise e assegna 100 milioni alla rata del prestito già autorizzato per l'ex Ilva di Taranto, in attesa di altri 140 milioni previsti per luglio.

Concordato preventivo biennale e calendario fiscale

IL SOLE 24 ORE
24.5.2026

Il concordato preventivo biennale modifica ancora il calendario fiscale: per il terzo anno consecutivo, per rendere più attrattivo il patto con il Fisco delle partite Iva, slittano le scadenze ordinarie. Il quarto decreto accise (D.L. 89/2026) completa così le novità introdotte dalla conversione del decreto fiscale. Il rinvio dei versamenti dal 30.06 al 20.07 agevola soprattutto professionisti e intermediari, dando più tempo per calcolare le imposte delle dichiarazioni 2026 e per usare il software "Il tuo Isa Cpb 2026", rilasciato il 13.05.2026 e già aggiornato da Sogei alle nuove soglie del 35% e del 30%. I calcoli riguardano sia chi non aderirà al concordato sia chi intende sfruttarlo, in un anno in cui scade il primo biennio di opzione e sono coinvolte circa 2,5 milioni di partite Iva soggette agli Isa. La partita si giocherà soprattutto dopo agosto, anche perché il concordato non incide sul primo acconto. Resta inoltre la possibilità di pagare entro il 20.08.2026, ma con una maggiorazione salita dallo 0,40% allo 0,80%.

Atti di pignoramento dell'Agenzia delle Entrate

ITALIA OGGI
23.5.2026

L'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha inviato migliaia di pignoramenti sui conti correnti, ordinando alle banche di versare entro 60 giorni le somme dovute. La campagna, già prevista nel piano operativo 2026, punta a circa 120.000 pignoramenti presso terzi, metà dei quali concentrati in Lazio, Lombardia e Campania. Dopo la rottamazione, per sbloccare i conti restano due strade: pagare il debito richiesto o

ottenere la dilazione, più complessa però in presenza di cartelle oltre 120.000 euro, per le quali va documentata una temporanea difficoltà economica.

Acquisto di aziendaITALIA OGGI
23.5.2026

Un nuovo questionario approfondisce la regolarità fiscale e il diritto alle agevolazioni delle strutture turistiche, per integrare i dati già in possesso del Fisco e rafforzare gli accertamenti. I questionari sono notificati agli operatori che, nei primi casi emersi per i periodi d'imposta 2022-2023, hanno svolto attività turistica in regime agevolato (cedolare secca e/o forfettario). Per verificarne la corretta qualificazione fiscale, la spettanza del regime e gli adempimenti, sono richiesti chiarimenti e documentazione su dati catastali e possesso degli immobili, modalità di promozione e intermediazione dell'attività, dati gestionali, imposta di soggiorno ed estratti conto bancari.

Richiesta di aggiornamento delle rateazioni in corso dei debiti contributiviITALIA OGGI
23.5.2026

L'Inps, con il messaggio n. 1699/2026, chiarisce che la richiesta di aggiornamento delle rateazioni in corso dei debiti contributivi è in forma libera e va inviata dal "cassetto previdenziale", selezionando "recupero del credito - dilazione amministrativa". Nel campo a testo libero vanno indicati la data della domanda di dilazione in corso, le gestioni interessate e il numero di rate richieste: fino a 36 se il debito non supera 500.000 euro, fino a 60 oltre tale soglia.

Proroghe Cigs e mobilità in deroga per aziende operanti in aree di crisi industrialeITALIA OGGI
23.5.2026

Con il messaggio n. 1702/2026, l'Inps ha dato il via libera alle proroghe 2026 di Cigs e mobilità in deroga per le aziende delle aree di crisi industriale complessa. La Manovra 2026 (L. 199/2025) ha stanziato 100 milioni di euro, contro i 70 milioni del

2025, e ha semplificato l'iter: non serve più attendere il decreto del Ministero del Lavoro di riparto alle Regioni, perché la copertura è verificata centralmente in sede di autorizzazione, dopo l'accordo tra azienda e parti sociali.

Affrancamento di riserve sospese nel modello Redditi 2026

IL SOLE 24 ORE
25.5.2026

Le imprese che intendono avvalersi dell'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta, riproposto dall'art. 1, cc. 44 e 45, della legge di Bilancio 2026 con imposta sostitutiva del 10%, devono compilare nel modello Redditi 2026 il quadro RQ e il prospetto del patrimonio netto del quadro RS. Le riserve affrancabili corrispondono al minore importo tra quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2024 e quello alla chiusura dell'esercizio in corso a fine 2025; resta possibile l'affrancamento solo parziale dell'ammontare teoricamente liberabile.

Crediti per imposte estere

IL SOLE 24 ORE
25.5.2026

In base al worldwide taxation principle, salvo eccezioni come il regime dei neoresidenti (art. 24-bis D.P.R. 917/1986), l'imposta si applica al reddito complessivo del contribuente. I residenti fiscali in Italia devono quindi dichiarare sia i redditi di fonte italiana sia quelli di fonte estera (art. 3, c. 1, D.P.R. 917/1986). Per i redditi prodotti all'estero, la tassazione italiana si cumula a quella del Paese della fonte, ma l'art. 165 D.P.R. 917/1986 consente di detrarre, ai fini Irpef e Ires, le imposte estere nei limiti della quota d'imposta riferibile al rapporto tra redditi esteri e reddito complessivo. Restano però frequenti, anche in dichiarazione, i problemi di qualificazione del reddito estero e dell'imposta detraibile, spesso all'origine di contenziosi e di divergenze tra giurisprudenza e Amministrazione finanziaria.

Contabilità enti
locali: risconti
passivi e
riclassificazione

IL SOLE 24 ORE
25.5.2026

Secondo l'ltas 9, gli importi iscritti negli anni tra i risconti passivi per contributi a rendicontazione non sono proventi rinviati, ma passività condizionate. Il contributo diventa provento solo quando l'ente concedente approva la rendicontazione, verifica la legittimità e coerenza della spesa e il diritto al contributo diventa definitivo. Per questo tali importi, oltre a non poter confluire nello Stato patrimoniale Accrual con incremento del Fondo di dotazione, devono essere riclassificati manualmente nella colonna editabile del Foglio 2, non essendo previsto alcun automatismo.

Bonus giovani e
condizione di
svantaggio

IL SOLE 24 ORE
25.5.2026

Per accedere al bonus giovani del D.L. 62/2026 occorre avere meno di 35 anni e, inoltre, essere privi di impiego regolarmente retribuito da almeno 24 mesi oppure da almeno 12 mesi se si rientra in una delle categorie di cui alle lettere c), e), f) e g) della definizione di "lavoratore svantaggiato" dell'art. 2 del Regolamento UE 651/2014. In alternativa, il bonus spetta anche ai giovani che rientrano nelle categorie indicate dalle lettere da a) a c) e da e) a g) della stessa definizione.

Rendiconti degli
enti locali e
questionari
dell'organo di
revisione

IL SOLE 24 ORE
25.5.2026

Dopo l'approvazione del bilancio di previsione 2026-2028 e del rendiconto 2024, gli organi di controllo di Comuni, Province e Città metropolitane devono trasmettere i questionari alle sezioni regionali della Corte dei conti. Tra i profili più rilevanti vi sono le nuove domande su bilancio di cassa, piano dei flussi di cassa e rispetto dei vincoli di finanza pubblica. Oltre a compilare la piattaforma della Corte, occorre allegare almeno la delibera di approvazione e la relazione dell'organo di revisione tramite FitNet.

L'Agenzia interpreta



Comunicazione dati
strumenti di
pagamento
elettronico

FAQ

Nelle nuove FAQ, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito come comunicare i dati identificativi degli strumenti di pagamento elettronico messi a disposizione degli esercenti ma non utilizzati, precisando anche il contenuto del record di dettaglio. Per i mesi da gennaio a luglio 2026, i dati relativi ai Pos non utilizzati potranno essere trasmessi entro il 31.08.2026. Se il Pos, fisico o virtuale, è stato disattivato o ritirato, l'acquirer non deve più effettuare comunicazioni dal mese successivo.

Assistenza
straordinaria alla
precompilata
dell'Agenzia Entrate

NOTA

Con una nota del 19.05.2026, l'Agenzia delle Entrate ha comunicato che, dal 23.05 al 20.06.2026, il servizio di assistenza telefonica con operatore per l'utenza non professionale sulla dichiarazione dei redditi sarà attivo anche il sabato mattina, nelle date del 23.05, 6.06, 13.06 e 20.06.2026. I numeri disponibili sono 800.90.96.96 da rete fissa, 06.97.61.76.89 da cellulare e 0039.06.45.47.04.68 dall'estero.

Procedure di
pignoramento
tramite i dati della
fattura elettronica

PROVVEDIMENTO
DIRETTORIALE
N. 153611
22.05.2026

Con il provvedimento direttoriale n. 153611 del 22.05.2026, l'Agenzia delle Entrate ha attuato l'art. 1, c. 117, L. 199/2025, rendendo disponibili all'agente della riscossione i dati delle fatture elettroniche per velocizzare il pignoramento presso terzi e il recupero dei crediti erariali verso il debitore e i coobbligati. In funzione antievasione, saranno condivisi, per i 6 mesi precedenti, l'ammontare dei corrispettivi fatturati e il numero delle fatture emesse verso uno stesso soggetto.

Quest'ultimo dato, non previsto espressamente dalla norma primaria, valorizza continuità e frequenza del rapporto commerciale e consente di individuare con maggiore precisione i terzi pignorabili.

Fiscalità del Terzo settore

CIRCOLARE
N. 1/E/2026

La circolare n. 1/E/2026, nel descrivere il regime dell'art. 86 CTS, richiama plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi, interessi e proventi immobiliari con riferimento alle componenti del reddito d'impresa delle Odv/Aps che svolgono attività commerciali. In questo ambito, il coefficiente di redditività forfettario (1% per le Odv, 3% per le Aps) si applica solo ai ricavi in senso tecnico di cui all'art. 85 Tuir; le altre componenti positive, che nel regime ordinario concorrerebbero al reddito d'impresa, restano escluse dalla base di forfetizzazione e sono tassate ordinariamente. La precisazione non riguarda invece componenti reddituali estranee alle attività commerciali cui si applica il regime: plusvalenze e sopravvenienze rilevano come reddito d'impresa solo se riferite a beni della sfera commerciale dell'ente; per i beni impiegati esclusivamente nell'attività non commerciale valgono, se del caso, le regole delle altre categorie reddituali. Analogamente, gli interessi già assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta non subiscono ulteriore tassazione, i proventi immobiliari della sfera non commerciale seguono le regole dei redditi fondiari e i dividendi quelle dei redditi di capitale applicabili agli enti non commerciali.

Rimedi all'errata compilazione del Modello Redditi

INTERPELLO
N. 27/2026

Con la risposta a interpello n. 27/2026, l'Agenzia delle Entrate ha cambiato orientamento sull'affrancamento delle

2025 per
affrancamento
riserve

riserve in sospensione d'imposta effettuato nel 2025, ritenendo che la riserva fosse libera già al 31.12.2024 e non dal 1.01.2025. Di conseguenza, il passaggio da riserve "vincolate" a "libere" avrebbe dovuto essere indicato già nel modello Redditi 2025, con possibili difformità rispetto alla prassi seguita finora. L'Agenzia ha però chiarito che l'errore non incide sull'efficacia dell'affrancamento, mentre resta incerta l'eventuale applicazione di sanzioni formali. I contribuenti possono quindi presentare una dichiarazione integrativa o correggere il dato in quella successiva, pur con possibili disallineamenti contabili rispetto al bilancio redatto secondo i principi OIC.

Il Giudice ha sentenziato



Concordato preventivo riscossione

CASSAZIONE
N. 13140/2026

Con l'ordinanza n. 13140/2026, la Cassazione ha chiarito che la cartella di pagamento notificata dopo il deposito della domanda di opzione per il concordato preventivo non viola il divieto di azioni esecutive previsto dalla legge fallimentare, purché non sia seguita dall'avvio della riscossione forzata. La cartella, infatti, non coincide con un'azione esecutiva né ne comporta automaticamente l'inizio, ma serve ad accertare e formalizzare il credito erariale.

Cartella di pagamento e Pec del contribuente piena o non valida

CASSAZIONE
N. 13140/2026

Secondo l'ordinanza della Cassazione n. 14584/2026, se la Pec del contribuente è piena o l'indirizzo è non valido o inesatto, l'Amministrazione finanziaria deve inviare una raccomandata informativa del deposito della cartella nell'area riservata del portale Infocamere. La notifica si perfeziona entro 15 giorni dalla pubblicazione dell'avviso sul sito. Perché la cartella sia legittima, l'Amministrazione deve provare l'invio della raccomandata semplice, ma non anche la sua ricezione da parte del destinatario.

Motivazioni per la cartella emessa con controllo automatizzato

CASSAZIONE
N. 13768/2026

Con l'ordinanza n. 13768/2026, la Cassazione ha affermato che la cartella di pagamento emessa dopo controllo automatizzato deve essere motivata come un atto impositivo se rappresenta il primo e unico atto con cui l'Amministrazione esercita la pretesa tributaria. Se invece deriva da iscrizione a ruolo straordinaria, la motivazione deve indicare, anche sinteticamente, il fondato pericolo per la

riscossione, ai sensi dell'art. 7 della L. 212/2000.

Condizioni per
rimborso Iva su
fatture false

CASSAZIONE
N. 14582/2026

Con l'ordinanza n. 14582/2026, la Cassazione ha stabilito che chi ha emesso fatture per operazioni inesistenti ha diritto al rimborso dell'imposta versata se elimina tempestivamente ogni rischio di perdita del gettito fiscale. Ciò vale anche se l'Amministrazione ha definitivamente negato la detrazione al destinatario, purché questi abbia restituito l'intero importo indebitamente detratto, con sanzioni. La vicenda nasce da una frode realizzata da una Srl tramite sovrappatture di importazioni da fornitori extra-Ue.

Prova della gratuità
delle prestazioni del
professionista

CASSAZIONE
N. 14338/2026

Con la sentenza n. 14338/2026, la Cassazione ha affermato che le prestazioni professionali gratuite devono essere provate, dimostrando i rapporti amicali o di altra natura tra le parti oppure il loro carattere accessorio rispetto a un'attività precedente più complessa e già retribuita.

Rimborsi Iva e
omissioni formali

C.G.T. DI
MILANO
N. 754/2026

Con la sentenza n. 754/2026, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano ha affermato che, nei rimborsi Iva, i requisiti formali rilevano in fase istruttoria ma non possono ostacolare l'erogazione delle somme. Il mancato adempimento di formalità, quindi, non prevale sul diritto sostanziale del contribuente, specie se l'omissione è stata poi sanata e non ha compromesso i controlli dell'Amministrazione finanziaria.

Nuovi criteri per
stabilire l'origine
doganale

CASSAZIONE
N. 10635/2026

La Cassazione, con la sentenza n. 10635 del 22.04.2026, ha chiarito che la lavorazione a freddo su tubi o condutture di

origine cinese costituisce una trasformazione sostanziale idonea a determinarne il cambio di origine doganale. La decisione recepisce i principi affermati dalla Corte di giustizia Ue nel caso Stappert, che ha annullato la regola del regolamento delegato del Codice doganale e ridefinito i criteri interpretativi della normativa europea. Il principio vale anche per casi analoghi: i giudici di merito dovranno valutare l'entità della trasformazione e se questa abbia prodotto modifiche irreversibili alle proprietà fisiche, meccaniche e metallurgiche del prodotto, non bastando più il solo cambio di classificazione doganale tra materia prima e prodotto finito.

Sconti sulle auto per incentivazione commerciale

CASSAZIONE
N. 13084/2026

Secondo la Cassazione (ordinanza n. 13084/2026), le note di credito emesse dalle case automobilistiche a favore dei concessionari in base alle vendite effettive non sono mere anticipazioni finanziarie escluse da Iva, ma sconti sul prezzo finale delle autovetture, che danno quindi diritto alla detrazione dell'imposta.

Prescrizione alla riscossione dei tributi erariali

CORTE
COSTITUZIONALE
N. 85/2026

Con la sentenza n. 85/2026, la Corte costituzionale ha giudicato infondate le questioni di legittimità dell'art. 2946 c.c. nella parte in cui, secondo l'orientamento costante della giurisprudenza, applica la prescrizione decennale alla riscossione dei crediti erariali. Resta quindi fermo il termine ordinario di 10 anni per la riscossione di tributi come Irpef, Iva e Ires.

Rottamazione della cartella non chiude il giudizio pendente

CASSAZIONE
N. 15107/2026

Con l'ordinanza n. 15107 del 20.05.2026, la Cassazione ha stabilito che, se il debito definito con la rottamazione è inferiore all'importo complessivamente in

contenzioso per effetto di sgravi parziali riconosciuti al contribuente, la definizione agevolata non estingue integralmente il giudizio pendente.

**Accesso al registro
dei titolari effettivi**

CORTE DI
GIUSTIZIA
EUROPEA
N. C684/24

Secondo la Corte di giustizia Ue (cause C-684/24 e C-685/24), l'accesso al registro dei titolari effettivi non è generalizzato, ma spetta solo a chi dimostri un legittimo interesse. In questo quadro, la disciplina italiana è compatibile con il diritto Ue, poiché richiede un interesse giuridico rilevante e differenziato, la necessità di conoscere la titolarità effettiva per tutelare una situazione giuridica protetta, elementi concreti di divergenza tra titolarità legale ed effettiva e un interesse diretto, concreto e attuale. La Corte ricorda inoltre che tale accesso incide sui diritti alla vita privata e alla protezione dei dati personali garantiti dagli artt. 7 e 8 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e richiede quindi un rigoroso bilanciamento con l'obiettivo di prevenire riciclaggio e finanziamento del terrorismo.

**Reato di indebita
compensazione**

CASSAZIONE
N. 18028/26

Nel reato di indebita compensazione, la prova del dolo è agevolata dall'inesistenza del credito, che di per sé indica la volontà del contribuente di compensare debiti erariali con una posta artificiosa, salvo prova contraria. Il dolo sussiste quindi quando il contribuente usa crediti inesistenti, acquisiti tramite accollo fiscale, per estinguere debiti propri con poste riferibili ad altri. Non vi è inoltre alcuna retroattività, poiché la compensazione di crediti fiscali altrui mediante accollo esterno era già penalmente rilevante prima del D.L. 26.10.2019, n. 124 (Cass. penale, sent. 20.05.2026, n. 18028).

Controlli fiscali per
relationem
illegittimi

CASSAZIONE
N. 15727/26

Il Fisco non può usare nell'accertamento i documenti trovati dai finanziari nell'abitazione del piccolo imprenditore se non deposita in giudizio l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. Il giudice deve infatti poter verificare la sussistenza dei gravi indizi richiesti per l'accesso domiciliare, che non possono fondarsi su sole segnalazioni anonime. Se poi il pubblico ministero motiva per relationem, rinviando alla richiesta dei funzionari, l'amministrazione deve produrre anche tale richiesta. Rileva in questo quadro anche la condanna dell'Italia da parte della Corte europea dei diritti dell'uomo per violazione dell'art. 8 Cedu sulle garanzie nelle verifiche fiscali (Cass., ord. n. 15727/2026).

Compenso del
revisione
impugnabile entro
30 giorni dalla
delibera

CASSAZIONE
N. 15478/26

Il sindaco di una Srl deve accettare un compenso ridotto se non impugna entro 30 giorni dalla conoscenza la delibera assembleare che liquida importi inferiori ai parametri dei commercialisti, anche se lo statuto richiama espressamente le tariffe professionali. Che la delibera sia o meno legittima, infatti, in mancanza di impugnazione essa vincola i sindaci; rileva inoltre che il professionista abbia incassato senza riserve la prima tranche. Lo ha affermato la Cassazione civile, sezione prima, con l'ordinanza n. 15478 del 21.05.2026.

Dichiarazione
integrativa e
interessi sul
rimborso
dell'imposta

C.G.T DI MILANO
N. 440/26

Secondo la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano (sentenza n. 440/2026), in caso di dichiarazione integrativa gli interessi sul rimborso decorrono dalla sua presentazione effettiva, non dalla scadenza della dichiarazione originaria.

In breve

Versamenti dei soggetti ISA e forfetari: scadenza rinviata al 20 luglio

I soggetti che applicano gli ISA e i contribuenti in regime forfetario o di vantaggio possono effettuare i versamenti fiscali in scadenza al 30 giugno 2026 entro il 20 luglio 2026, senza maggiorazioni. In alternativa, possono versare entro i 30 giorni successivi, cioè entro il 19 agosto, con una maggiorazione dello 0,80% a titolo di interesse corrispettivo.

Per concedere la proroga richiesta da più parti nei giorni scorsi, il Governo ha scelto di intervenire con un decreto-legge approvato ieri dal Consiglio dei Ministri e annunciato nel consueto comunicato stampa di fine riunione. Il testo è stato poi pubblicato in Gazzetta Ufficiale (DL 22 maggio 2026 n. 89). Il nuovo termine per i versamenti in scadenza al 30 giugno 2026 è previsto dall'art. 6.

Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile il software Il tuo ISA 2026 CPB il 13 maggio, quindi oltre il termine del 15 aprile previsto dall'art. 9-*bis* del DL 50/2017 per mettere a disposizione del contribuente gli strumenti necessari. La L. 88/2026, di conversione del DL 38/2026 e anch'essa pubblicata ieri in Gazzetta Ufficiale, ha inoltre inserito nell'art. 9-*bis* il comma 5-*ter*, che per il 2026 fissa al 15 maggio il termine entro cui devono essere disponibili i programmi informatici di supporto alla compilazione e alla trasmissione dei dati del modello ISA, in luogo del 15 aprile.

ANC, insieme a Confartigianato, Cna, Casartigiani, Confcommercio e Confesercenti, aveva chiesto un differimento dei versamenti, a causa del minor tempo a disposizione dei contribuenti per utilizzare il software rispetto a quanto inizialmente previsto.

Il Governo è quindi intervenuto con il DL 89/2026, che prevede tra l'altro la conferma della riduzione delle accise fino al 6 giugno 2026 e l'introduzione di un nuovo credito d'imposta.

Il provvedimento ridetermina le aliquote di accisa su benzina, gasolio, GPL, gas naturale usati come carburanti, oltre che su HVO e biodiesel, per il periodo dal 23 maggio al 6 giugno 2026, confermando le riduzioni già in vigore: circa 5 centesimi al litro per la benzina e 10 centesimi al litro per il gasolio.

Inoltre, il credito d'imposta per l'autotrasporto, riconosciuto per i maggiori costi di carburante sostenuti tra marzo e giugno 2026, è prorogato fino a giugno 2026. Il limite complessivo di spesa resta fissato a 300 milioni di euro, inclusi i 100 milioni già stanziati per la stessa finalità dal DL 33/2026.

Viene inoltre introdotto un credito d'imposta pari al 30% della spesa sostenuta per l'acquisto di fertilizzanti agricoli nei mesi di marzo, aprile e maggio 2026, nel limite massimo di 40 milioni di euro. L'agevolazione è concessa nel rispetto del Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato adottato dalla Commissione europea il 29 aprile 2026 in risposta alla crisi in Medio Oriente.

Infine, per i crediti d'imposta degli autotrasportatori, il termine per la formazione del silenzio assenso è stato ridotto da 60 a 30 giorni, con effetto dal 1° ottobre 2026. La presentazione dovrà avvenire esclusivamente per via telematica.

Bilanci 2025: focus sull'affrancamento delle riserve

Anche per il 2025, gli adempimenti connessi all'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta richiedono un attento coordinamento tra bilancio e dichiarazione. In questa direzione incidono sia i recenti aggiornamenti dell'OIC 25, sia alcuni orientamenti interpretativi dell'Agenzia delle Entrate, sebbene permangano profili ancora dubbi.

Per individuare il bilancio in cui rilevare gli effetti dell'operazione, occorre partire dall'art. 4, comma 1, del DM 27 giugno 2025: l'agevolazione si perfeziona con l'indicazione delle riserve affrancate nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024. Ne consegue che il bilancio chiamato a recepire l'affrancamento è quello dell'esercizio in corso alla data in cui l'operazione si considera perfezionata in tale accezione. In pratica, per una società "solare" che ha esercitato l'opzione entro il 31 ottobre 2025 nel modello REDDITI SC 2025 (periodo 2024), l'affrancamento va recepito nel bilancio al 31 dicembre 2025; analogamente, se l'opzione è esercitata entro il 31 ottobre 2026 nel modello REDDITI SC 2026 (periodo 2025), avvalendosi della proroga di cui all'art. 1, commi 44-45, della L. 199/2025 (legge di bilancio 2026), gli effetti vanno recepiti nel bilancio al 31 dicembre 2026.

Ciò premesso, con riferimento al caso più frequente di affrancamento delle riserve di rivalutazione, il nuovo § 65A dell'OIC 25 chiarisce che, contabilmente, l'operazione si rileva riducendo le riserve per un importo pari al debito per l'imposta sostitutiva del 10%. La società può scegliere quali riserve ridurre: non è obbligata a decurtare la riserva oggetto di affrancamento, né paiono sussistere vincoli fiscali, trattandosi di utilizzi diversi dalla distribuzione ai soci. Inoltre, si ritiene che l'affrancamento non modifichi le modalità di utilizzo e la distribuibilità "civilistica" delle riserve già in sospensione (circ. Assonime n. 14/2025, § 3.2); di ciò occorre dare evidenza nei prospetti sulle riserve della Nota integrativa.

Secondo l'OIC 25 (§ 65A), l'affrancamento delle riserve comporta l'obbligo di annullare, a contropartita del debito per imposta sostitutiva, una riserva di patrimonio netto, "dopo aver riversato, se presenti, le relative imposte differite". Il tema riguarda solo le imprese che, in presenza di riserve in sospensione, hanno stanziato un fondo per imposte differite in funzione della probabilità di distribuirle ai soci. In mancanza di indicazioni specifiche del principio contabile, la circ. Assonime n. 14/2025 (§ 3.2) propone di imputare la differenza

tra fondo imposte differite e debito per imposta sostitutiva del 10% a riduzione delle riserve, senza effetti sul risultato d'esercizio.

Il principale profilo critico riguarda il raccordo con il prospetto del patrimonio netto del modello REDDITI SC, ambito in cui nel tempo si sono registrati comportamenti non uniformi. In particolare, non era chiaro se il prospetto dovesse essere compilato nella dichiarazione dell'annualità cui si riferisce l'affrancamento oppure in quella successiva, nella quale l'opzione si considera esercitata.

Con la risposta a interpello n. 27/2026, l'Agenzia delle Entrate ha avallato la prima soluzione, chiarendo che, ai fini fiscali, l'affrancamento delle riserve esistenti al 31 dicembre 2024 retroagisce alla stessa data (e non al 1° gennaio 2025). Di conseguenza, il passaggio delle riserve dalla sospensione d'imposta ad altra natura doveva già emergere nel prospetto del patrimonio netto (quadro RS) del modello REDDITI SC 2025. Ciò muove dall'assunto che, diversamente dal bilancio, nella dichiarazione – dove l'opzione è esercitata nel quadro RQ – la retroattività degli effetti può essere fatta valere integralmente.

Sebbene l'interpello non affronti il punto, poiché l'affrancamento si consolida con la presentazione della dichiarazione, nel modello REDDITI SC 2026 sembrerebbe opportuno indicare la riduzione della riserva a fronte del debito per imposta sostitutiva. Se tale riduzione fosse già riportata nel prospetto del modello REDDITI SC 2025, verrebbe meno l'allineamento con il bilancio al 31 dicembre 2025, nel quale la riserva affrancata dovrebbe risultare ancora iscritta per l'intero importo. Resta comunque possibile (senza che ciò dovrebbe comportare censure) una scelta diversa, volta a recepire integralmente l'affrancamento nel prospetto del patrimonio netto del modello REDDITI SC 2026 (riferito al 2025), evidenziando sia il cambio di natura fiscale della riserva sia la riduzione per l'imposta del 10%.

L'Approfondimento

Reverse charge esterno: gli obblighi del cliente italiano: prima parte

Premessa

In base alla vigente normativa IVA il debitore d'imposta nelle operazioni territorialmente rilevanti in Italia coincide di regola con il cedente/prestatore. Ciò non vale, però, per le operazioni con l'estero in cui cessionario/committente è un soggetto passivo stabilito in Italia.

Come individuare il debitore d'imposta

Derogando ai principi generali fissati dall'art. 17, comma 1 del DPR n. 633/1972¹, il comma 2² dello stesso articolo, che disciplina il cosiddetto “**reverse charge esterno**”, prevede che il debitore d'imposta non è come solitamente avviene il cedente/prestatore, ma bensì il cessionario/committente soggetto passivo IVA.

Per queste ragioni, l'imposta riguardante tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti ai fini dell'imposta in Italia, effettuate da soggetti non residenti, a eccezione di quelle rese per il tramite di una stabile organizzazione in Italia, deve sempre essere assolta dal cessionario/committente:

- se soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato;
- avvalendosi del meccanismo del “**reverse charge**”.

¹ L'art. 17, comma 1 del DPR n. 633/1972 afferma che: “L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo”.

² L'art. 17, comma 2 del DPR n. 633/1972 prevede che: “Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'art. 7-ter, comma 2, lett. b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti.

Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli artt. 46 e 47 del DL n. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 427/1993”.

Evidenziamo, altresì, che detta regola vale anche quando il cedente/prestatore possiede una posizione IVA in Italia tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale.

Detto ciò, osserviamo che estendendo il meccanismo del “**reverse charge**”, obbligatorio per la generalità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi poste in essere da soggetti non residenti in Italia nei confronti di soggetti passivi ivi stabiliti, il Legislatore italiano:

- non solo ha recepito quanto previsto dall'art. 196, Direttiva 2006/112/CE³, che prevede l'obbligo per gli Stati di introdurre il “**reverse charge**” per le prestazioni di servizi poste in essere da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato a soggetti ivi stabiliti, ove ivi rilevanti ai fini impositivi in base alla regola generale di territorialità prevista per i rapporti “**B2B**”; ma
- si è pure avvalso della facoltà concessa ai Paesi membri dall'art. 194, § 1 della stessa Direttiva 2006/112/CE⁴ di applicare il meccanismo dell'inversione contabile anche alle altre operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi ivi stabiliti.

Rileviamo, poi, che, come stabilito dal citato comma 2 dell'art. 17 del Decreto IVA, il “**reverse charge obbligatorio**” è applicabile:

- ai cessionari/committenti ivi domiciliati o residenti, quando l'operazione è territorialmente rilevante in Italia;
- alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero, quando l'operazione è territorialmente rilevante nello Stato italiano.

Sempre ai fini dell'applicazione del “**reverse charge**”, per cedenti/prestatori non residenti nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 17, comma 2 del DPR n. 633/1972, devono intendersi:

³ L'art. 196 della Direttiva 2006/112/CE afferma che: “L'IVA è dovuta dai soggetti passivi o dalle persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificate ai fini dell'IVA a cui è reso un servizio ai sensi dell'art. 44, se il servizio è reso da un soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro”.

⁴ L'art. 194, § 1 della Direttiva 2006/112/CE prevede che: “1. Fatti salvi gli artt. 195 e 196, se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito e non identificato ai fini dell'IVA, mediante un numero individuale di identificazione IVA di cui all'art. 214, nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, il debitore dell'imposta è il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi se tale persona è già identificata ai fini dell'IVA nello Stato membro. Inoltre, se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, gli Stati membri possono prevedere, alle condizioni da essi definite, che il debitore dell'imposta debba essere il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi”.

- i cedenti/prestatori non domiciliati né residenti e privi di stabile organizzazione nello Stato italiano, seppur identificati in Italia ai fini IVA;
- i cedenti/prestatori non domiciliati né residenti nel territorio dello Stato che ivi abbiano una stabile organizzazione, se, però, quest'ultima non interviene nella cessione del bene o nella prestazione del servizio.

Ebbene, solo al verificarsi di queste due condizioni, ovvero solo in presenza di cedente/prestatore non residente e di cessionario/committente stabilito, ricadono su quest'ultimo, se soggetto passivo, gli obblighi relativi all'applicazione dell'imposta.

Nessun adempimento, pertanto, spetta al cedente/prestatore non residente, anche se identificato nel territorio dello Stato.

Il cedente/prestatore, quindi, non è tenuto né all'emissione della fattura e né ai conseguenti adempimenti di annotazione e dichiarazione tramite il proprio numero identificativo IVA italiano eventualmente posseduto.

Cosa riportare nella fattura delle operazioni assoggettate a “reverse charge”

Nella risoluzione n. 21/E/2015 l'Ufficio ha precisato che:

- l'IVA relativa alle operazioni territorialmente rilevanti in Italia, effettuate dal fornitore estero nei confronti del cliente italiano, è assolta da questo soggetto con il meccanismo del “**reverse charge**” anche quando il fornitore non residente è identificato, ai fini IVA, in Italia tramite l'identificazione diretta o la nomina di un rappresentante fiscale, ovvero tramite istituti che fanno perdere la qualifica di “**non residente**” al fornitore;
- la fattura da integrare e da registrare è quella emessa, senza addebito dell'imposta, dalla posizione IVA estera del fornitore.

Ebbene, relativamente a quest'ultimo punto l'Amministrazione Finanziaria ha rilevato che il documento emesso con la partita IVA italiana dal soggetto passivo estero per una cessione o prestazione effettuata nei confronti di un soggetto passivo italiano:

- è da considerare non rilevante come fattura ai fini IVA; e
- al posto di questo documento deve essere richiesta la fattura emessa direttamente dal fornitore estero;

Pertanto, se non si opera in tal senso il cliente nazionale deve applicare la procedura prevista dall'art. 46, comma 5 del DL n. 331/1993⁵, ovvero deve emettere un'autofattura:

- entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- da registrare entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente.

La fattura valida ai soli fini contabili con codice natura "N2.2"

Per proprie esigenze il soggetto estero, in presenza di una cessione o prestazione territorialmente rilevante in Italia, soggetta a **"reverse charge"**, può dalla sua posizione IVA italiana emettere nei confronti del cessionario/committente residente un documento non rilevante ai fini IVA, indicando in questo documento che l'imposta relativa all'operazione verrà assolta dal cessionario/committente.

Di questo avviso è l'Amministrazione Finanziaria che nella risposta a interpello n. 58/E/2024, ha specificato che il cedente/prestatore non residente che pone in essere un'operazione territorialmente rilevante in Italia, per la quale è il cessionario/committente italiano ad applicare l'imposta, tramite il **"reverse charge"**, può emettere un documento fiscalmente non rilevante per mezzo del sistema di interscambio (Sdl) utilizzando il codice natura **"N2.2"**.

Così recita, infatti, il citato documento di prassi ***"A fronte dell'importazione dei beni nel territorio italiano ipotizzata dalla società istante, la successiva cessione a un operatore nazionale non deve essere documentata obbligatoriamente tramite fattura elettronica, ma è il cessionario stabilito in Italia a provvedervi tramite il meccanismo del "reverse charge", mediante emissione di un'autofattura ai sensi dell'art. 17, comma 2, D.P.R. 633/1972.***

L'assenza di obbligo non significa, tuttavia, impossibilità di emettere tramite Sdl. - a fini contabili, per necessità organizzative o anche solo di migliore e più trasparente gestione dei rapporti tra le parti - un documento "fattura".

⁵ L'art. 46, comma 5 del DL n. 331/1993 dispone che: "Il cessionario di un acquisto intracomunitario di cui all'art. 38, commi 2 e 3, lett. b) e c), che non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa la fattura di cui al comma 1, in unico esemplare; se ha ricevuto una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale deve emettere fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria".

In questa eventualità, rinviando alle già richiamate Specifiche Tecniche ed alla "Guida alla compilazione FE ed esterometro" per tutti i dettagli del caso, va comunque segnalato che il documento, emesso dal soggetto estero (indicando la partita IVA italiana aperta tramite identificazione diretta ai sensi dell'art. 35ter del decreto IVA o rappresentante fiscale che cura materialmente gli adempimenti) dovrà recare, oltre all'indicazione che l'imposta afferente l'operazione sarà assolta dal cessionario ex art. 17, comma 2, del decreto IVA, il codice natura N2.2".

Sempre nella stessa risposta a interpello l'Agenzia delle Entrate ha ribadito, inoltre, che per le ulteriori operazioni effettuate dall'istante nei confronti di soggetti non stabiliti in Italia, in base all'art. 17, comma 3 del DPR n. 633/1972⁶, gli obblighi o i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni normative in materia di IVA sono a carico dal cedente/prestatore non residente:

- direttamente, se identificato in Italia; ovvero
- tramite un proprio rappresentante fiscale.

Pertanto, al verificarsi di una situazione di tal genere, gli obblighi e diritti sono adempiuti o esercitati senza applicazione del **"reverse charge"** e senza obbligo di fatturazione elettronica, dato che la modalità di documentazione **"ordinaria"** delle operazioni, per i soggetti non stabili in Italia, è a tutt'oggi quella extra Sdl.

Escluso dal "reverse charge" il cessionario/committente non residente in Italia

⁶ L'art. 17, comma 3 del DPR n. 633/1972 dispone che: "Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'art. 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dall'art. 1, comma 4, del decreto del DPR n. 441/1997. Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto. La nomina del rappresentante fiscale è comunicata all'altro contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione. Se gli obblighi derivano dall'effettuazione solo di operazioni non imponibili di trasporto ed accessorie ai trasporti, gli adempimenti sono limitati all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione di cui all'art. 21. Il rappresentante fiscale deve essere in possesso dei requisiti soggettivi di cui all'art. 8, comma 1, lettere a), b), c) e d), del decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164. In caso di nomina di una persona giuridica, i requisiti di cui sopra devono essere posseduti dal legale rappresentante dell'ente incaricato nominato ai sensi del presente comma. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuati i criteri al ricorrere dei quali il rappresentante fiscale può assumere tale ruolo solo previo rilascio di idonea garanzia, graduata anche in relazione al numero di soggetti rappresentati".

Come previsto dal comma 3 dell'art. 17 del decreto IVA il “**reverse charge**” non può essere applicato quando le cessioni di beni o le prestazioni di servizi, territorialmente rilevanti in Italia, sono poste in essere da un soggetto passivo non residente e privo di stabile organizzazione in Italia nei confronti di cessionari/committenti soggetti passivi, anch'essi stabiliti al di fuori del territorio dello Stato.

Ecco che al verificarsi di una siffatta situazione si ricade nelle ipotesi previste dall'art. 17, comma 1 del DPR n. 633/1972, che individuano quale debitore dell'imposta il cedente/prestatore.

Di conseguenza, quando le operazioni nazionali vengono effettuate da soggetti non stabiliti ai fini IVA in Italia e privi di una stabile organizzazione nel territorio italiano, il cedente/prestatore deve emettere una fattura con IVA servendosi della partita IVA italiana, acquisita tramite identificazione diretta o attraverso la nomina di un rappresentante fiscale, ex art. 17, comma 3 del DPR n. 633/1972⁷.

L'applicazione dell'IVA con il meccanismo del “reverse charge”

A norma dell'art. 17, comma 2 del DPR n. 633/1972 il “**reverse charge**” può essere applicato alternativamente tramite:

- la procedura di integrazione e di registrazione già prevista per gli acquisti intracomunitari di beni, se il cedente/prestatore non residente è stabilito in altro Stato UE;
- la procedura di autofatturazione, se il cedente/prestatore non residente è stabilito in uno Stato non appartenente alla UE.

Fornitore non residente comunitario

In vigore della vecchia disciplina, ovvero fino al 2012, per le prestazioni di servizi “**generiche**”, ex art. 7-ter del DPR n. 633/1972⁸, effettuate da un operatore comunitario nei

⁷ Si veda in tal senso la risposta a interpello n. 393/E/2021.

⁸ L'art. 7-ter del DPR n. 633/1972 sancisce che: “1. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;

confronti di un soggetto passivo stabilito in Italia, l'IVA doveva essere assolta dal cessionario/committente tramite la procedura di integrazione e di registrazione prevista dagli artt. 46 e 47 del DL n. 331/1993⁹.

Dall'anno 2013, a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2013¹⁰ questa stessa procedura di assolvimento dell'imposta deve essere applicata per:

- le cessioni di beni, diverse dagli acquisti intracomunitari che sono oggetto di una disciplina ad hoc;
- tutte le prestazioni di servizi, comprese, quindi, anche quelle non “**generiche**”, effettuate da un soggetto passivo comunitario nel territorio dello Stato.

Conseguentemente dall'anno 2013 il cessionario/committente nazionale deve:

- numerare la fattura del fornitore comunitario e integrarla con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'IVA, calcolata secondo l'aliquota dei beni (art. 46, comma 1 del DL n. 331/1993);
- annotare la fattura, come sopra integrata, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura e con riferimento al mese precedente, distintamente nel registro delle fatture emesse, ex art. 23 del DPR n. 633/1972¹¹, secondo l'ordine

b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

2. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:

- a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;
- b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
- c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

⁹ Si veda a tal riguardo la Circolare n. 12/E/2013, capitolo IV, § 2.

¹⁰ Legge n. 228/2012.

¹¹ L'art. 23 del DPR n. 633/1972 dispone che: “1. Il contribuente deve annotare in apposito registro le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni. Le fatture di cui all'art. 21, comma 4, terzo periodo, lett. b), sono registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese.

2. Per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione di essa, l'ammontare imponibile dell'operazione o delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata, e la ditta, denominazione o ragione sociale del cessionario del bene o del committente del servizio, ovvero, nelle ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 17, del cedente o del prestatore.

3. Se l'altro contraente non è un'impresa, società o ente devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome. Per le fatture relative alle operazioni di cui

della numerazione, con indicazione anche del corrispettivo dell'operazione espresso in valuta estera (art. 47, comma 1, primo periodo, del DL n. 331/1993);

- annotare detta fattura integrata, distintamente, anche nel registro degli acquisti, di cui all'art. 25 del DPR n. 633/1972¹², per poter così usufruire della detrazione eventualmente spettante.

Nello specifico, la fattura potrà essere annotata, ai sensi dell'art. 19, comma 1 del DPR n. 633/1972, a partire dal mese in cui l'imposta diviene esigibile e fino alla scadenza del termine della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui l'imposta è divenuta esigibile¹³;

- emettere autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, nel caso di mancata ricezione della fattura del fornitore comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, annotando il documento entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente (art. 23, comma 1 e 25, comma 1 del DPR n. 633/1972).

Segue una tabella di riepilogo.

Il “reverse charge” in presenza di fornitore non residente nella UE

all'art. 21, commi 6 e 6-bis, devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa ed, eventualmente, la relativa norma.

4. Comma abrogato

5. Nell'ipotesi di cui al quinto comma dell'articolo 6 le fatture emesse devono essere registrate anche dal soggetto destinatario in apposito registro, bollato e numerato ai sensi dell'art. 39, secondo modalità e termini stabiliti con apposito decreto ministeriale”.

¹² L'art. 25 del DPR n. 633/1972 afferma che: “1. Il contribuente deve annotare in un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17, anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

2. abrogato.

Dalla registrazione devono risultare la data della fattura o bolletta, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente del bene o prestatore del servizio, ovvero il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti, nonché l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti secondo l'aliquota.

3. Per le fatture relative alle operazioni di cui all'articolo 21, commi 6 e 6-bis, devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa e, eventualmente, la relativa norma.

4. abrogato.

5. La disposizione del comma precedente si applica anche per le fatture relative a prestazioni di trasporto e per quelle pervenute tramite spedizionieri o agenzie di viaggi, quale ne sia l'importo.

¹³ Si veda in tal senso la Circolare n. 37/E/2011, § 4.3.

La fattura del fornitore comunitario deve essere numerata e integrata con indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'IVA, calcolata con l'aliquota ordinaria.

È necessario annotare la fattura integrata, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura e con riferimento al mese precedente, distintamente nel registro delle fatture emesse, secondo l'ordine della numerazione, con indicazione anche del corrispettivo dell'operazione espresso in valuta estera.

La fattura integrata deve essere annotata, distintamente, anche nel registro degli acquisti, al fine di esercitare la detrazione eventualmente spettante.

È necessario emettere autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, nel caso di mancata ricezione della fattura del fornitore comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, annotando il documento nel registro delle fatture emesse entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente.

L'Approfondimento

Il principio di derivazione rafforzata

Il contributo esamina analiticamente l'evoluzione del principio di derivazione rafforzata nell'ordinamento tributario italiano, ripercorrendo il percorso normativo che ha condotto dall'originaria dipendenza del reddito imponibile dal risultato del conto economico, sancita dalla riforma degli anni Settanta, all'attuale sistema fondato sul recepimento, in ambito fiscale, dei criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dai principi contabili internazionali (IAS/IFRS) e nazionali (OIC). Viene analizzato il contenuto sostanziale dei tre criteri cardine della derivazione rafforzata, le deroghe in materia di valutazione e quantificazione, il potere di sindacato dell'Amministrazione finanziaria sui bilanci, nonché le più recenti novità legislative introdotte dai D.Lgs. 192/2024 e 192/2025, dalla Legge di Bilancio 2026 e dal D.L. 38/2026, con specifica attenzione al regime dei piani di stock option, alla tassazione dell'avviamento negativo (badwill) e alla correzione degli errori contabili.

1. INTRODUZIONE: IL RAPPORTO TRA BILANCIO E REDDITO IMPONIBILE

Uno dei nodi strutturali del diritto tributario italiano è rappresentato dalla relazione che intercorre tra il risultato del bilancio d'esercizio e il reddito d'impresa fiscalmente rilevante. La grande riforma degli anni Settanta del secolo scorso aveva affermato con nettezza il principio della dipendenza del reddito imponibile dalle risultanze del conto economico, in ragione del fatto che il dato di bilancio veniva ritenuto l'indice più attendibile della ricchezza prodotta dall'impresa, e dunque la più compiuta espressione della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

Tale impostazione, tuttavia, non precludeva che il reddito imponibile divergesse da quello civilistico, essendo ammessa l'apposizione di variazioni "in aumento" e "in diminuzione" al risultato del conto economico, giustificate da scelte di politica tributaria del legislatore. Il progressivo accumulo di variazioni ha determinato nel tempo un sensibile allontanamento dell'imponibile dal risultato economico reale dell'esercizio, alimentando un sistema di doppio binario di difficile gestione per le imprese.

La situazione si è ulteriormente complicata a seguito dell'adozione, da parte di larga parte delle imprese italiane, dei principi contabili internazionali IAS/IFRS – fondati sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma – e, successivamente, a fronte del progressivo avvicinamento dei principi contabili nazionali (OIC) agli standard internazionali. In tale contesto, il legislatore ha progressivamente rafforzato il nesso tra bilancio e imponibile, sino all'affermazione del principio di derivazione rafforzata, oggi disciplinato dall'art. 83 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR).

Il presente contributo si propone di esaminare analiticamente l'istituto in parola, ripercorrendo la sua evoluzione normativa, illustrando il contenuto sostanziale dei criteri che ne definiscono l'ambito di applicazione, evidenziando le deroghe residue e le più recenti innovazioni legislative, incluse quelle introdotte in materia di correzione degli errori contabili, piani di stock option e tassazione del badwill.

2. EVOLUZIONE NORMATIVA DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE

2.1 Le origini: la riforma tributaria degli anni Settanta

Il collegamento tra reddito imponibile e risultato di bilancio fu sancito per la prima volta in modo esplicito dall'art. 3, n. 6, della L. 825/1971 (legge delega per la riforma tributaria), che prevedeva la determinazione analitica dell'imponibile delle persone giuridiche in base alle risultanze di bilancio o di rendiconto. In attuazione di tale delega, l'art. 52 del DPR 597/73 stabiliva che il reddito d'impresa fosse "costituito dagli utili netti conseguiti nel periodo d'imposta, determinati in base alle risultanze del conto dei profitti e delle perdite con le variazioni derivanti dai criteri stabiliti nelle successive disposizioni".

Si tratta della prima codificazione del principio di derivazione semplice, che assegnava al conto economico la funzione di base di partenza per la determinazione del reddito imponibile, ferma restando la possibilità di apportare variazioni di matrice fiscale.

2.2 Il doppio binario e il superamento dell'inquinamento fiscale dei bilanci

Con la L. 244/2003 era stata introdotta la possibilità di dedurre in via extracontabile ammortamenti, accantonamenti e rettifiche di valore, senza necessità di imputazione a conto economico (c.d. doppio binario o deduzioni extracontabili). Tale regime, pur mirando a evitare l'inquinamento fiscale dei bilanci, aveva prodotto un'ampia divaricazione tra valori

civilistici e fiscali. Parallelamente, con il D.Lgs. 5/2003, veniva abrogata la norma che autorizzava rettifiche di valore esclusivamente in applicazione di norme tributarie.

Le deduzioni extracontabili furono eliminate dalla L. 244/2007, che segnava il primo decisivo intervento “rafforzativo” del principio di derivazione. Residuava tuttavia la possibilità, per i soggetti IAS adopter, di dedurre marchi e avviamento anche in assenza di imputazione a conto economico, disposizione poi estesa dall’art. 10 del DM 8 giugno 2011 a tutte le attività immateriali a vita utile indefinita.

2.3 L'introduzione degli IAS/IFRS e la derivazione rafforzata per i soggetti IAS

Con la L. 306/2003, il Governo fu delegato al recepimento dei principi IAS/IFRS, cui fece seguito il D.Lgs. 38/2005 (Decreto IAS). In una prima fase, il legislatore fiscale aveva cercato di “neutralizzare” gli effetti dei principi contabili internazionali, mantenendo la determinazione del reddito d’impresa ancorata all’impostazione giuridico-formale del TUIR.

La svolta si ebbe con la L. 244/2007, che, recependo le indicazioni della Commissione Biasco, modificò l’art. 83, c. 1, TUIR, stabilendo che, per i soggetti IAS adopter, “valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi IAS”. Nasceva così il principio di derivazione rafforzata, che attribuiva prevalenza ai criteri contabili IAS/IFRS rispetto alle norme del TUIR in materia di qualificazione, classificazione e imputazione temporale dei componenti di reddito.

2.4 L'estensione ai soggetti OIC: il D.Lgs. 139/2015 e il DL 244/2016

Con il D.Lgs. 139/2015, in recepimento della Direttiva 2013/34/UE, il legislatore ha introdotto rilevanti modifiche alla disciplina civilistica del bilancio di esercizio, tra cui la codificazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma (art. 2423-bis, c. 1, n. 1-bis, c.c.), con contestuale aggiornamento dei principi OIC.

Per evitare di dover gestire un difficoltoso doppio binario tra i nuovi valori civilistici e quelli fiscali, con il DL 244/2016 (cd. Decreto Milleproroghe), convertito nella L. 19/2017, il legislatore ha esteso il principio di derivazione rafforzata ai soggetti, diversi dalle microimprese, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile. Il DM 3 agosto 2017 ha disciplinato l’applicazione pratica dell’istituto anche per i soggetti OIC.

2.5 Le novità per le microimprese: dal DL 73/2022 al D.Lgs. 192/2025

Il DL 73/2022, convertito nella L. 122/2022, ha ampliato il perimetro applicativo del principio, estendendolo alle microimprese ai sensi dell'art. 2435-ter c.c. che scelgano di redigere il bilancio in forma ordinaria, escludendo quelle che optano per il bilancio abbreviato. Tale limitazione era stata oggetto di critiche da parte della dottrina e di Assonime (Circolare n. 31/2022), che ne auspicavano l'estensione per coerenza sistematica.

La questione è stata definitivamente risolta in via normativa dall'art. 3, c. 1, lett. a), del D.Lgs. 192/2025 (terzo decreto correttivo della riforma fiscale), che ha modificato l'art. 83, c. 1, TUIR, estendendo la derivazione rafforzata alle microimprese che redigono il bilancio anche in forma abbreviata, fermo restando l'esclusione per le microimprese che adottano integralmente le semplificazioni del bilancio "micro". La modifica, con efficacia innovativa, decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (ovvero dal 2025 per i soggetti "solari").

3. IL PERIMETRO APPLICATIVO DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

3.1 Soggetti interessati

Alla luce dell'evoluzione normativa descritta, il principio di derivazione rafforzata trova applicazione attuale nei confronti delle seguenti categorie di soggetti:

- soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS, sin dalla L. 244/2007;
- soggetti OIC, diversi dalle microimprese che adottano le semplificazioni previste dall'art. 2435-ter c.c., che redigono il bilancio in forma ordinaria o abbreviata, dal 2017;
- microimprese ai sensi dell'art. 2435-ter c.c. che redigono il bilancio in forma ordinaria, dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022;
- microimprese che redigono il bilancio in forma abbreviata, dal 2025, per effetto del D.Lgs. 192/2025;
- enti di investimento e imprese di partecipazione finanziaria, cui non si applicano le semplificazioni per le microimprese, anche se rientranti nei relativi limiti dimensionali.

Restano escluse dal perimetro le microimprese che adottano integralmente le semplificazioni del bilancio “micro” ai sensi dell’art. 2435-ter c.c.

3.2 OGGETTO: I CRITERI DI QUALIFICAZIONE, CLASSIFICAZIONE E IMPUTAZIONE TEMPORALE

L’applicazione del principio di derivazione rafforzata è circoscritta a tre distinti criteri contabili, che assumono rilevanza diretta ai fini della determinazione del reddito d’impresa.

3.2.1 Il criterio di qualificazione

Il criterio di qualificazione consiste nell’adozione, anche in sede fiscale, di una interpretazione dei fenomeni aziendali fondata sulla loro sostanza economica, anziché sulla forma giuridica degli atti che li originano. Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, la qualificazione “consente di individuare il “modello” giuridico-negoziale cui ricondurre ciascuna operazione aziendale, in relazione alla specifica funzione economica ed agli effetti sostanziali che essa determina”.

L’esempio paradigmatico di applicazione del criterio di qualificazione è rappresentato dall’acquisto di un bene con pagamento differito: in un’ottica giuridico-formale, l’operazione sarebbe qualificata come una semplice compravendita; in un’ottica IAS/IFRS, invece, la stessa assumerebbe la natura di acquisto del bene con un connesso contratto di finanziamento, comportando l’iscrizione del corrispettivo attualizzato in bilancio e l’imputazione pro-rata temporis degli interessi passivi impliciti.

3.2.2 Il criterio di classificazione

La qualificazione dell’operazione secondo la sua sostanza economica determina, quale effetto conseguente, la classificazione dei componenti di reddito nella relativa classe di appartenenza all’interno degli schemi di bilancio. Se un contratto di acquisto presenta, secondo la sua sostanza economica, anche natura di operazione di finanziamento, la quota del costo riferibile agli oneri finanziari impliciti viene classificata tra gli interessi passivi, anziché tra i costi di acquisizione del bene.

Il criterio di classificazione si rivela pertanto strettamente dipendente da quello di qualificazione: ogni diversa qualificazione di un fatto aziendale rispetto alla sua

rappresentazione giuridico-formale produce, di regola, una corrispondente diversa classificazione all'interno degli schemi di bilancio.

3.2.3 Il criterio di imputazione temporale

Il riferimento ai criteri di imputazione temporale implica che, anche ai fini fiscali, valgono le regole imposte dagli IAS/IFRS o dai principi OIC per la corretta individuazione del periodo d'imposta al quale imputare i componenti di reddito derivanti da un determinato fatto aziendale.

L'elemento qualificante è la sostituzione del criterio di competenza giuridica – tradizionalmente fondato sul passaggio di proprietà dei beni o sull'ultimazione dei servizi ai sensi dell'art. 109, c. 2, TUIR – con quello di competenza economica, ancorato alla maturazione economica dei componenti di reddito. Come precisato dalla Circolare n. 7/E/2011, l'imputazione temporale dei componenti di reddito è individuata nel momento in cui si ritiene probabile che i benefici economici futuri saranno goduti dall'impresa e in cui è possibile valutarne l'entità in modo attendibile.

Il criterio di imputazione temporale possiede carattere autonomo rispetto a quelli di qualificazione e classificazione: pertanto, anche laddove la qualificazione e la classificazione di un'operazione non divergano dall'impostazione del TUIR, il criterio di imputazione temporale secondo i principi contabili di riferimento potrà comunque differire da quello fiscale ordinario.

4. Le deroghe in materia di valutazione e quantificazione

4.1 Il perimetro delle deroghe fiscali

Il principio di derivazione rafforzata non comporta il recepimento integrale dei criteri contabili nella determinazione del reddito imponibile. Il legislatore ha mantenuto l'efficacia delle norme fiscali in materia di valutazione e quantificazione dei fenomeni aziendali, con una scelta motivata dall'esigenza di garantire certezza del rapporto tributario e di evitare che i margini di stima e congettura propri delle valutazioni di bilancio potessero essere strumentalizzati per ridurre artificialmente il reddito imponibile.

Il DM 1° aprile 2009, n. 48, che disciplina l'applicazione della derivazione rafforzata per i soggetti IAS adopter, stabilisce espressamente che “non devono ritenersi applicabili a

tali soggetti le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del testo unico, nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi" al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma (art. 2, c. 1). Al contempo, lo stesso art. 2, c. 2, del medesimo decreto conferma la piena applicabilità, anche per i soggetti IAS, delle disposizioni del TUIR che pongono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi, o che prevedono esenzioni, esclusioni o differimenti temporali di componenti positivi o negativi.

4.2 L'interazione tra valutazione e qualificazione/imputazione temporale

Una questione applicativa particolarmente delicata riguarda il discrimine tra fenomeni di qualificazione, classificazione e imputazione temporale – ricadenti nell'ambito della derivazione rafforzata – e fenomeni valutativi – soggetti alle norme fiscali ordinarie. Come chiarito dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria (Circolare n. 7/E/2011), la distinzione non è sempre netta: qualora la rappresentazione IAS/IFRS compliant evidenzii divergenze nei criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale, non è possibile prescindere anche da una corrispondente diversa valutazione.

Si pensi, in particolare, al contratto di leasing finanziario: i valori fiscali del bene e del connesso debito assumono rilievo così come determinati in base alla rappresentazione contabile IAS/IFRS (metodo finanziario), comportando una valutazione del bene ai fini dell'ammortamento diversa da quella derivante dall'applicazione del metodo patrimoniale utilizzato dai soggetti OIC. Analogamente, nell'acquisto con pagamento differito, il valore fiscale del bene rilevante ai fini dell'ammortamento è quello contabilizzato al netto della componente finanziaria.

5. ELEMENTI REDDITUALI ESCLUSI DALLA DERIVAZIONE RAFFORZATA: LE VARIAZIONI IN AUMENTO E IN DIMINUZIONE

L'art. 83 TUIR mantiene fermo il meccanismo delle variazioni in aumento e in diminuzione rispetto al risultato del conto economico, limitatamente alle fattispecie per le quali le norme del TUIR dettano regole di quantificazione autonome rispetto a quelle contabili. La tabella che segue riepiloga le principali fattispecie, con la relativa norma di riferimento e le peculiarità fiscali.

Fattispecie	Norma TUIR	Peculiarità
Immobili strumentali	Art. 43	Requisiti di strumentalità fiscale indipendenti dalla classificazione in bilancio
Plusvalenze e plusvalenze esenti	Artt. 86 e 87	Dilazione temporale e regime PEX
Contributi in conto capitale	Art. 88, c. 3, lett. b)	Principio di cassa; ripartizione in 5 esercizi
Rinuncia soci ai crediti	Art. 88, c. 4	Esclusione dal reddito dei componenti relativi
Dividendi	Art. 89	Principio di cassa; partecipazione al reddito al 5%
Immobili patrimoniali	Art. 90	Indeducibilità dei componenti negativi relativi al bene
Rimanenze	Art. 92	Deroga alla disciplina civilistica; applicazione della norma fiscale
Commesse ultrannuali	Art. 93	Deroga alla disciplina civilistica; applicazione della norma fiscale
Compensi degli amministratori	Art. 95, c. 5	Principio di cassa in luogo della competenza
Interessi passivi	Art. 96	Limitazioni fiscali alla deducibilità
Oneri fiscali e contributivi	Art. 99	Principio di cassa in luogo della competenza

Fattispecie	Norma TUIR	Peculiarità
Oneri di utilità sociale	Art. 100	Limitazioni fiscali alla deducibilità
Minusvalenze patrimoniali	Art. 101, c. 1	Deduzione per sole minusvalenze realizzate
Perdite su crediti	Art. 101, c. 5	Requisiti fiscali specifici per la deduzione
Ammortamento beni materiali	Artt. 102 e 102-bis	Aliquote massime ex DM 1988; scorporo del valore dei terreni
Manutenzioni	Art. 102, c. 6	Limiti fiscali alla deducibilità
Leasing	Art. 102, c. 7	Limiti fiscali alla deducibilità
Impianti di telefonia	Art. 102, c. 9	Limiti fiscali alla deducibilità
Ammortamento beni immateriali	Art. 103	Aliquote massime previste dal legislatore fiscale
Accantonamenti di quiescenza e previdenza	Art. 105	Limiti fiscali alla deducibilità
Svalutazione dei crediti	Art. 106	Limiti fiscali alla deducibilità
Accantonamenti speciali	Art. 107, cc. 1-3	Limiti fiscali alla deducibilità
Altri accantonamenti	Art. 107, c. 4	Divieto di deduzione degli accantonamenti non previsti dal TUIR
Spese relative a più esercizi	Art. 108	Applicazione della disciplina fiscale

Fattispecie	Norma TUIR	Peculiarità
Spese di rappresentanza	Art. 108, c. 2	Limiti fiscali alla deducibilità
Spese alberghiere e di ristorazione	Art. 109, c. 5	Limiti fiscali alla deducibilità
Principio di inerenza	Art. 109	Limitazione alla deducibilità dei componenti generali non inerenti
Interessi di mora	Art. 109, c. 7	Principio di cassa in luogo della competenza
Prezzi di trasferimento	Art. 110, c. 7	Applicazione delle disposizioni tributarie specifiche
Componenti relativi ad autoveicoli	Art. 164	Limiti fiscali alla deducibilità

6. IL SINDACATO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA SUI BILANCI

6.1 Il potere di controllo sull'applicazione dei principi contabili

L'introduzione del principio di derivazione rafforzata ha ampliato l'ambito del sindacato dell'Amministrazione finanziaria nella verifica della corretta determinazione della base imponibile: non più limitato alla quantificazione delle componenti reddituali, ma esteso anche alla verifica della corretta applicazione dei principi contabili (Circolare n. 7/E/2011).

La Corte di Cassazione ha avallato tale posizione, individuando le condizioni al ricorrere delle quali l'Amministrazione può legittimamente contestare la rappresentazione di bilancio adottata dagli amministratori:

- che dalla scorretta applicazione dei principi contabili sia derivato un danno all'erario;
- che la posta contestata in bilancio sia stata rappresentata in difformità dalla norma civilistica e dal relativo principio contabile;
- che vi sia una irragionevolezza palese nel metodo di contabilizzazione (Cass. n. 22016/2014).

Più recentemente, la Cassazione ha confermato che il giudice tributario, investito del ricorso del contribuente contro un avviso di accertamento fondato sulla riclassificazione delle poste di bilancio, è tenuto a valutare se tale riclassificazione debba o meno ritenersi corretta e sia idonea a giustificare la maggiore pretesa impositiva (Cass. n. 21106/2018).

6.2 I LIMITI AL POTERE DI SINDACATO: IL PRINCIPIO DI LIBERA INIZIATIVA ECONOMICA

La dottrina prevalente ha tuttavia posto in evidenza i limiti del potere di sindacato dell'Amministrazione. Alcune poste contabili richiedono, in virtù delle norme civilistiche e dei principi contabili, scelte discrezionali da parte dell'organo amministrativo: una contestazione di tali scelte da parte dell'Amministrazione rischierebbe di tradursi in un'indebita ingerenza nelle scelte gestorie dell'impresa, in contrasto con il principio di libera iniziativa economica (art. 41 Cost.) e con i principi di buon andamento e buona fede della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.).

In una prospettiva di equilibrio, la dottrina ha ravvisato che lo spazio operativo per contestazioni dell'Amministrazione finanziaria risulta escluso qualora i fatti di gestione risultino correttamente valutati, le operazioni di qualificazione e classificazione siano corrette alla luce dei principi contabili, le valutazioni discrezionali non appaiano irragionevoli e il bilancio d'esercizio rappresenti la veritiera situazione finanziaria, patrimoniale ed economica della società.

7. La correzione degli errori contabili: le novità del D.Lgs. 192/2025

Il D.Lgs. 192/2025 ha ridefinito il perimetro della rilevanza fiscale degli errori contabili, introducendo un regime più stringente rispetto a quello precedentemente vigente.

7.1 L'ambito soggettivo: l'obbligo di revisione legale

La modifica più rilevante riguarda la restrizione dell'ambito soggettivo di applicazione della disciplina semplificata ai soli soggetti obbligati alla revisione legale dei conti. Restano quindi escluse le imprese che, pur potendo optare per la revisione volontaria, non vi siano tenute per legge. Per le microimprese, la disciplina è applicabile solo qualora ricorrano

congiuntamente due condizioni: la rinuncia alle semplificazioni di bilancio (con conseguente assoggettamento alla derivazione rafforzata) e l'obbligo di revisione legale.

7.2 L'oggetto: la nozione di errore contabile

La nuova disciplina si applica esclusivamente agli errori contabili non rilevanti secondo i principi contabili (OIC 29 e IAS 8), da intendersi come l'impropria o mancata applicazione di un principio contabile nel momento in cui le informazioni necessarie erano disponibili. Ne restano esclusi i cambiamenti di stima o di principio contabile, nonché gli errori qualificati dai principi contabili come "rilevanti", per i quali resta necessaria la presentazione di una dichiarazione integrativa.

7.3 Le tempistiche e i limiti operativi

La correzione assume rilievo fiscale esclusivamente se effettuata entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in cui l'errore è stato commesso e, in ogni caso, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni o verifiche. In presenza di errori i cui effetti si riverberano su più annualità, l'avvio di un accertamento su un singolo periodo inibisce l'efficacia della correzione anche per i periodi successivi collegati.

7.4 Esempi applicativi

La Relazione illustrativa al D.Lgs. 192/2025 fornisce due esempi di particolare interesse pratico:

Errata classificazione di una posta contabile. Qualora un'impresa abbia nell'anno N contabilizzato un costo certo (iscrivendo il relativo debito) e lo abbia dedotto fiscalmente, mentre avrebbe dovuto iscrivere un fondo per rischi e oneri, la correzione operata nell'anno N+1 – con cancellazione del debito e iscrizione del fondo – assume pieno rilievo fiscale. In tal modo la deduzione originaria risulta definitivamente legittima, evitando contestazioni dell'Amministrazione per la deduzione anticipata del componente negativo.

Ammortamenti. Se un bene strumentale viene erroneamente iscritto nell'attivo circolante nell'anno N (senza dedurre ammortamenti) e riclassificato tra le immobilizzazioni nell'anno N+1, la correzione consente, nell'esercizio di correzione, la deduzione di due

quote di ammortamento: quella di competenza dell'esercizio e quella relativa all'esercizio precedente recuperata tramite la correzione.

7.5 Riflessi IRAP e utilizzo dei crediti

La disciplina di correzione è estesa anche all'IRAP, con la specifica clausola di salvaguardia per cui la correzione non assume rilievo se il valore della produzione netta è negativo nel periodo d'imposta in cui l'errore è stato commesso o in quello di correzione. I crediti emergenti dalla correzione di errori a favore del contribuente possono essere immediatamente utilizzati in compensazione, in accoglimento delle osservazioni del Senato nel procedimento legislativo.

8. La derivazione rafforzata nel quadro della legge delega per la riforma fiscale (L. 111/2023)

L'art. 9 della L. 111/2023 (legge delega per la riforma fiscale) fissa importanti criteri direttivi in materia di derivazione rafforzata. I decreti delegati sono chiamati a semplificare i criteri di calcolo dell'imponibile fiscale, cercando di eliminare il doppio binario civile-fiscale, con possibilità di limitare le variazioni in aumento e diminuzione relative ad ammortamenti, opere e forniture ultrannuali, differenze su cambi e interessi di mora.

Il D.Lgs. 192/2024 ha avviato tale processo, intervenendo in particolare:

- sulle opere e servizi di durata infra e ultrannuale (artt. 92 e 93 TUIR), estendendo la rilevanza fiscale di entrambi i criteri valutativi civilistici (percentuale di completamento e commessa completata);
- sulle differenze su cambi rilevate a fine esercizio, eliminandone la previgente irrilevanza fiscale;
- sui contributi in conto capitale (art. 88 TUIR), prevedendo la possibilità di ripartirli in quote costanti su un massimo di cinque esercizi.

Restano invece ancora invariate le norme in materia di ammortamenti e interessi di mora.

Il D.Lgs. 192/2024 ha altresì introdotto una nuova e organica disciplina di riallineamento delle divergenze tra valori contabili e fiscali derivanti dal cambiamento dei principi contabili, abrogando le previgenti normative frammentarie (artt. 7-bis e 13 del D.Lgs. 38/2005 e art. 15, cc. 1-8-bis, DL 185/2008). Tale disciplina prevede sia il riallineamento per saldo globale sia quello per singola fattispecie, con applicazione dal periodo d'imposta 2024.

9. LE NOVITÀ DELLA LEGGE DI BILANCIO 2026 E DEL D.L. 38/2026

9.1 Beni intangibili a vita utile indefinita per i soggetti IAS/IFRS

L'art. 1, c. 131, della L. 199/2025 (Legge di Bilancio 2026) introduce, in via sperimentale per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025, una rilevante revisione della deducibilità fiscale delle attività immateriali a vita utile indefinita per i soggetti IAS/IFRS. In particolare, la deduzione di marchi, avviamento e altri intangibili non ammortizzabili è ammessa nel limite di 1/18 annuo solo a partire dal periodo d'imposta in cui i relativi costi sono imputati a conto economico per effetto di una svalutazione (impairment), e non più dalla loro originaria iscrizione in bilancio.

La misura comporta un differimento del beneficio fiscale per i soggetti IAS adopter che non procedano a svalutazioni, con possibili impatti sulle operazioni di aggregazione aziendale e sulle scelte di riallineamento tra valori contabili e fiscali. Assonime ha sollevato rilievi critici, osservando che l'intervento rischia di disincentivare le operazioni di riallineamento in presenza di operazioni fiscalmente neutrali, con effetti sul gettito di complessa valutazione.

9.2 La valutazione dei titoli obbligazionari

L'art. 1, c. 130, lett. a), della L. 199/2025 modifica l'art. 94, c. 4, TUIR, relativo alla svalutazione delle obbligazioni e dei titoli in serie o di massa. Per i titoli quotati, il valore minimo è ora determinato sulla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo semestre (anziché nell'ultimo mese). Per i titoli non quotati, viene assunto quale riferimento l'andamento complessivo del mercato telematico delle obbligazioni italiano nell'ultimo semestre. Per i soggetti IAS/IFRS adopter, rimane invariato il c. 4-bis, che attribuisce rilevanza fiscale alla valutazione operata in base ai principi contabili internazionali anche per le obbligazioni iscritte nell'attivo circolante.

Con riferimento alle immobilizzazioni finanziarie, la norma prevede che per i soggetti IAS/IFRS le minusvalenze da valutazione assumano rilevanza fiscale esclusivamente se imputate a conto economico, con il limite quantitativo della differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto e quello determinato secondo i nuovi criteri dell'art. 94, c. 4, TUIR.

9.3 Il regime fiscale delle azioni proprie

L'art. 1, c. 131, lett. a), della L. 199/2025, in via sperimentale per il solo periodo d'imposta 2026, introduce una disciplina derogatoria al principio di derivazione rafforzata (art. 83 TUIR) per le operazioni su azioni proprie: la differenza tra il corrispettivo di cessione e il costo di acquisto delle azioni o quote proprie concorre alla formazione dei ricavi, con applicazione di un criterio LIFO ai fini dell'individuazione delle partecipazioni cedute.

La misura, motivata dall'esigenza di equiparare fiscalmente il trading in azioni proprie all'attività di trading in partecipazioni di terzi, si pone tuttavia in tensione con il regime contabile IAS 32 (*treasury shares*), che non prevede il transito a conto economico dei differenziali di valore delle azioni proprie. La disciplina si rivolge ai soggetti IRES in regime di derivazione rafforzata (soggetti OIC e IAS adopter), con esclusione delle microimprese non in derivazione rafforzata.

9.4 La deducibilità dei piani di stock option

Le disposizioni contenute nella Legge di Bilancio 2025 (art. 1, cc. 862-863, L. 207/2024) avevano già introdotto, per i piani di *equity settled stock option* avviati dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025, il differimento della deduzione al momento dell'effettiva assegnazione degli strumenti finanziari ai beneficiari, in deroga al previgente criterio di competenza economica fondato sull'art. 6 del DM 8 giugno 2011.

La Legge di Bilancio 2026 (art. 1, c. 131, L. 199/2025) estende tale regime anche ai piani regolati per cassa (*phantom stock* o *cash settled stock grant*), prevedendo che il costo sia deducibile esclusivamente al momento dell'effettivo pagamento o assegnazione degli strumenti finanziari, con conseguente disapplicazione delle regole di imputazione per competenza dell'IFRS 2. La norma, formalmente rivolta ai soggetti IAS/IFRS, si applica per coerenza sistematica anche ai soggetti OIC che rappresentano le operazioni in esame secondo le regole dell'IFRS 2, in considerazione del rinvio operato dall'OIC 11.

Tale impostazione appare in controtendenza rispetto ai principi di semplificazione e avvicinamento tra valori civilistici e fiscali sanciti dalla legge delega di riforma fiscale (art. 9, c. 1, lett. c), L. 111/2023), introducendo un meccanismo di differimento della deducibilità in presenza di periodi di *vesting* pluriennali.

9.5 LA TASSAZIONE DELL'AVVIAMENTO NEGATIVO (BADWILL): IL D.L. 38/2026

9.5.1 Il quadro contabile: l'IFRS 3 e la rilevazione immediata del badwill

L'avviamento negativo (*negative goodwill* o *badwill*) si configura quando, nell'ambito dell'acquisizione di un'azienda o di un ramo aziendale, il corrispettivo corrisposto dall'acquirente è inferiore al fair value degli elementi patrimoniali acquisiti. In base all'IFRS 3, dopo aver verificato la correttezza delle valutazioni, il residuo viene imputato immediatamente a conto economico come provento dell'esercizio, in quanto espressivo di un acquisto a condizioni vantaggiose (*bargain purchase*).

Tale impostazione ha storicamente generato significativi disallineamenti rispetto alla disciplina fiscale, che tradizionalmente qualificava il badwill come fondo per oneri futuri, con rilevanza fiscale al momento del suo utilizzo.

9.5.2 La disciplina introdotta dall'art. 3 del D.L. 38/2026

L'art. 3 del D.L. 38/2026 introduce, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024, una disciplina innovativa per i soggetti IAS/IFRS: il badwill imputato a conto economico nell'ambito di determinate operazioni di cessione d'azienda o di ramo d'azienda concorre in quote costanti alla formazione del reddito nell'esercizio di realizzo e nei quattro successivi (rateizzazione quinquennale). Analoga previsione è introdotta ai fini IRAP.

Il regime di rateizzazione non opera in via generalizzata, ma è espressamente limitato alle operazioni di cessione d'azienda o di ramo d'azienda che soddisfano i requisiti dell'art. 1, c. 237, L. 234/2021, caratterizzate da continuità aziendale e mantenimento degli assetti occupazionali (essenzialmente: imprese con almeno 250 dipendenti nell'anno precedente, che procedano alla chiusura di unità produttive con almeno 50 licenziamenti). Restano escluse le imprese in condizioni di crisi o insolvenza.

Dal punto di vista sistematico, l'intervento è realizzato mediante modifica dell'art. 86 TUIR, con l'introduzione del nuovo c. 5-ter, che assimila il badwill alla logica delle plusvalenze patrimoniali ai fini della rateizzazione. Il legislatore non disconosce la rilevanza fiscale del componente positivo emerso in bilancio, ma ne differisce la tassazione, attenuandone l'impatto sul reddito imponibile di un singolo esercizio.

9.5.3 Profili sistematici

L'intervento non determina una rottura del principio di derivazione rafforzata, ma piuttosto una sua rimodulazione in chiave temporale: il badwill viene di fatto trattato, sul piano fiscale, come un componente assimilabile a una "plusvalenza inversa", con imputazione distribuita su cinque esercizi. La finalità di politica economica appare chiara: favorire operazioni di riorganizzazione e trasferimento d'azienda che garantiscano continuità aziendale e tutela dell'occupazione, escludendo dall'agevolazione le ipotesi meramente speculative.

Per i soggetti OIC, il badwill contabilizzato come fondo rischi e oneri continua a essere qualificato fiscalmente come "fondo dedotto", con tassazione al momento del rilascio nei periodi successivi, in coerenza con la risoluzione AE n. 184/E del 2007.

10. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

L'analisi svolta consente di tracciare alcune considerazioni di sintesi sull'attuale configurazione del principio di derivazione rafforzata nell'ordinamento tributario italiano.

In primo luogo, il principio ha assunto una portata progressivamente più estesa, sia dal punto di vista soggettivo – con l'estensione dalle imprese IAS/IFRS alle imprese OIC e, da ultimo, alle microimprese che rinunciano alle semplificazioni di bilancio – sia dal punto di vista oggettivo, con il recepimento fiscale dei criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale fondati sulla prevalenza della sostanza sulla forma.

In secondo luogo, permane una tensione strutturale tra l'obiettivo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici – perseguito dalla legge delega per la riforma fiscale – e la tendenza del legislatore a introdurre deroghe settoriali, talvolta in senso contrario. Come osservato da Assonime, diversi interventi recenti (deducibilità delle svalutazioni dei titoli obbligazionari, stock option, azioni proprie) si muovono in direzione opposta rispetto all'obiettivo dichiarato di semplificazione e riduzione del doppio binario.

In terzo luogo, il regime della correzione degli errori contabili, nella sua nuova configurazione, offre strumenti operativi di indubbio interesse per le imprese soggette a revisione legale obbligatoria, consentendo di regolarizzare fiscalmente errori non rilevanti senza la necessità di presentare dichiarazioni integrative, purché la correzione intervenga nei termini e nei modi previsti.

In quarto luogo, la disciplina del badwill introdotta dal D.L. 38/2026, pur nella sua portata limitata alle cessioni d'azienda con continuità aziendale e mantenimento dei livelli occupazionali, costituisce un interessante esempio di coordinamento tra trattamento contabile IAS/IFRS e imponibilità fiscale, attraverso un meccanismo di rateizzazione temporale analogo a quello già previsto per le plusvalenze.

L'evoluzione normativa in atto riflette, in definitiva, la complessità strutturale di un sistema che ambisce alla semplificazione del rapporto tra bilancio e imponibile, ma che deve al contempo salvaguardare le esigenze di gettito, di certezza del diritto e di contrasto a fenomeni elusivi. Il confronto con i principi contabili, sempre più sofisticati e fondati sulla sostanza economica dei fenomeni aziendali, continuerà a porre sfide interpretative e applicative di primo rilievo per operatori, imprese e Amministrazione finanziaria.

L'Approfondimento

Bilancio, scritture contabili e libri sociali post riforma

Gli enti del Terzo Settore (ETS) sono soggetti a un articolato sistema di obblighi contabili e amministrativi, delineato dal Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 117/2017) e integrato dalla modulistica ministeriale (DM 5 marzo 2020), dal principio contabile OIC 35 e, da ultimo, dalle novità introdotte dalla L. 104/2024 e dal DM 18 febbraio 2026. Il presente contributo analizza in modo sistematico i documenti di bilancio, le scritture contabili obbligatorie, i libri sociali e le specificità applicative dei modelli di rendicontazione, fornendo un quadro operativo aggiornato per i professionisti che assistono gli enti non profit.

1. INQUADRAMENTO NORMATIVO

La disciplina contabile degli Enti del Terzo Settore (ETS) è contenuta nel D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo Settore, d'ora in poi «CTS»), emanato nell'ambito della complessiva riforma del mondo degli enti non profit. Le regole specifiche in materia contabile e amministrativa sono concentrate nell'art. 13 CTS, rubricato «Scritture contabili e bilancio», che definisce i documenti costitutivi del bilancio di esercizio, le scritture contabili obbligatorie e i criteri di rendicontazione differenziati in funzione delle caratteristiche dell'ente.

Il sistema normativo di riferimento si è progressivamente arricchito di ulteriori fonti:

- DM 5 marzo 2020: emanato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, ha adottato la modulistica obbligatoria per la redazione dei bilanci degli ETS non commerciali, in vigore a partire dagli esercizi chiusi nel corso del 2021.
- OIC 35 «ETS»: principio contabile pubblicato dall'Organismo Italiano di Contabilità nel febbraio 2022, che disciplina i criteri di redazione dei modelli ministeriali e la rilevazione di fattispecie tipiche degli ETS (transazioni non sinallagmatiche, continuità aziendale, prima applicazione).
- L. 4 luglio 2024, n. 104: legge correttiva del CTS che ha modificato, tra l'altro, i termini di deposito del bilancio al RUNTS e introdotto un regime semplificato per gli ETS con entrate annue inferiori a 60.000 euro.

- DM 18 febbraio 2026: decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, emanato di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro della giustizia, che ha adottato il nuovo «Modello E» di rendiconto per cassa in forma aggregata per gli ETS con entrate annue non superiori a 60.000 euro. Il decreto è stato pubblicato nella G.U. n. 67 del 21 marzo 2026 e trova applicazione a partire dagli esercizi in corso alla data di pubblicazione.
- Circ. Min. Lav. 9 agosto 2024, n. 6 e Circ. Min. Lav. n. 6/2026: circolari ministeriali di chiarimento applicativo sulla modulistica e sui nuovi limiti dimensionali.

L'impianto normativo richiamato si applica a tutti gli ETS iscritti al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), operativo dal 23 novembre 2021, nonché alle Organizzazioni di volontariato (OdV), alle Associazioni di promozione sociale (APS) e alle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), come chiarito dalla Nota Min. Lav. 29 dicembre 2021, n. 19740.

2. IL BILANCIO DI ESERCIZIO: STRUTTURA E DOCUMENTI OBBLIGATORI

L'art. 13, comma 1, CTS individua i documenti che compongono il bilancio di esercizio degli ETS:

- Stato Patrimoniale: rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente;
- Rendiconto di gestione: riporta i proventi e gli oneri classificati per destinazione d'attività;
- Relazione di missione: illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie;
- Rendiconto di cassa: alternativo ai precedenti, disponibile per gli ETS che soddisfano determinati requisiti dimensionali.

Il comma 3 dell'art. 13 CTS prescrive che il bilancio venga redatto in conformità alla modulistica ministeriale, adottata con il DM 5 marzo 2020. I modelli sono distinti in base al principio contabile adottato: di *cassa* (Modello D Rendiconto per cassa) oppure di *competenza* (Modello A Stato Patrimoniale, Modello B Rendiconto gestionale, Modello C Relazione di missione).

2.1 Il deposito del bilancio

L'art. 48 CTS, come riformulato dalla L. 104/2024, stabilisce che il bilancio deve essere depositato ogni anno presso il RUNTS entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio. Per gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale (art. 13, comma 4, CTS), il deposito avviene invece presso il registro delle imprese entro sessanta giorni dall'approvazione del bilancio.

3. REQUISITI SOGGETTIVI E OGGETTIVI: LA DISTINZIONE TRA ETS COMMERCIALI E NON COMMERCIALI

Il legislatore opera due distinzioni fondamentali nella determinazione delle regole contabili applicabili, di natura rispettivamente quantitativa e qualitativa.

3.1 Il requisito quantitativo

Gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 300.000 euro, conseguiti nell'esercizio precedente, hanno la *facoltà* di redigere il bilancio nella forma del Rendiconto di cassa (Modello D), purché siano privi di personalità giuridica. Gli enti dotati di personalità giuridica con entrate superiori a 60.000 euro annui sono invece tenuti ad adottare il bilancio completo (Modelli A, B e C).

Attenzione operativa: la scelta di avvalersi del Rendiconto di cassa per un determinato esercizio può rivelarsi problematica se le entrate dell'anno in corso dovessero poi superare la soglia di 300.000 euro. In tal caso l'ente sarebbe tenuto ad adottare il principio di competenza e a rideterminare i saldi di apertura. Il Ministero del Lavoro ha già raccomandato (Nota 15 novembre 2022, n. 17146) di valutare l'adozione preventiva e stabile del principio di competenza per evitare tale discontinuità.

3.2 Il requisito qualitativo

Gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono redigere il bilancio secondo le disposizioni del codice civile (artt. 2423 e ss., 2435-*bis* o 2435-*ter* c.c.), a seconda delle dimensioni. Se invece non rivestono la qualifica di imprese sociali ai sensi del D.Lgs. 112/2017, possono redigere il bilancio secondo i modelli ministeriali (art. 13, comma 1, CTS).

Il seguente schema riepilogativo illustra il regime contabile applicabile in funzione delle caratteristiche dell'ente:

Tipologia di ETS	Regime contabile applicabile
ETS commerciale (impresa sociale ex D.Lgs. 112/2017)	Bilancio ex artt. 2423 ss. / 2435-bis / 2435-ter c.c.
ETS non commerciale con entrate > 300.000 euro	Modelli A (SP), B (RG) e C (RM) – DM 5 marzo 2020
ETS senza personalità giuridica con entrate ≤ 300.000 euro	Facoltà: Modello D (Rendiconto di cassa)
ETS con entrate ≤ 60.000 euro (qualsiasi)	Facoltà: Modello E (Rendiconto aggregato, dal 21 marzo 2026)
ETS in regime forfettario (entrate ≤ 130.000 euro, art. 86 CTS)	Nessun obbligo scritture contabili; obbligo rendiconto raccolte fondi

4. I MODELLI DI BILANCIO DEL DM 5 MARZO 2020

Il DM 5 marzo 2020 richiama espressamente i principi generali di bilancio e i criteri di valutazione degli artt. 2423, 2423-bis e 2426 c.c., in quanto compatibili con l'assenza di scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli ETS. I modelli sono schemi «fissi» che ammettono variazioni espositive nei soli limiti previsti dalla norma: suddivisione di voci, raggruppamenti irrilevanti o aggiunta di voci maggiormente esplicative, con obbligo di illustrazione in Relazione di missione.

4.1 Stato Patrimoniale – Modello A

Lo schema dello Stato Patrimoniale mantiene le sezioni contrapposte «Attivo» e «Passivo», con struttura analoga a quella del codice civile. Alcune peculiarità di rilievo meritano particolare attenzione.

Nell'attivo, il credito derivante dal contributo del 5 per mille va rilevato tra i crediti dell'attivo circolante – con contropartita a ricavi – al momento in cui l'Agenzia delle Entrate pubblica l'assegnazione, e non più all'incasso.

Nel passivo, la suddivisione del patrimonio netto distingue le risorse ricevute dai donatori tra «riserve vincolate» (direttamente dal donatore o per decisione dell'organo amministrativo) e «riserve libere». Fra i debiti è prevista la voce «*debiti per erogazioni liberali condizionate*», destinata ad accogliere le donazioni soggette a condizioni o eventi futuri incerti che potrebbero determinarne la restituzione in caso di mancato avveramento della condizione sospensiva.

ATTIVO	PASSIVO
A) Quote associative o apporti ancora dovuti	A) Patrimonio netto I. Fondo di dotazione dell'ente II. Patrimonio vincolato III. Patrimonio libero IV. Avanzo/disavanzo d'esercizio
B) Immobilizzazioni: 1) Immateriali 2) Materiali 3) Finanziarie	B) Fondi per rischi e oneri
C) Attivo circolante: 1) Magazzino 2) Crediti 3) Attività finanziarie correnti 4) Disponibilità liquide	C) Trattamento di fine rapporto

ATTIVO	PASSIVO
D) Ratei e risconti attivi	D) Debiti
	E) Ratei e risconti passivi

4.2 Rendiconto di gestione – Modello B

Il Rendiconto di gestione (Modello B) si discosta significativamente dal Conto Economico civilistico. È strutturato a sezioni contrapposte – e non in forma scalare – e segue il criterio di destinazione delle voci, richiedendo la rappresentazione del risultato gestionale (avanzo/disavanzo) per ciascuna delle attività svolte.

Sezione «Costi ed oneri»

La sezione «costi ed oneri» prevede per le attività di interesse generale (A), le attività diverse (B) e il supporto generale (E) la suddivisione nelle seguenti voci: materie prime e merci; servizi; godimento beni di terzi; personale; ammortamenti; accantonamento per rischi ed oneri; oneri diversi di gestione; rimanenze iniziali. Le categorie «raccolta fondi» (C) e «gestione finanziaria e patrimoniale» (D) presentano una declinazione di dettaglio più contenuta.

Sezione «Proventi e ricavi»

La sezione «proventi e ricavi» delle attività di interesse generale include: quote associative e apporti dei fondatori; proventi da attività mutuali; ricavi per prestazioni e cessioni ad associati/fondatori e a terzi; erogazioni liberali; proventi del 5 per mille; contributi da soggetti privati; contributi pubblici; proventi da contratti con enti pubblici; altri ricavi, rendite e proventi; rimanenze finali. Per le attività diverse il modello declina un sottoinsieme di tali voci.

I costi e i proventi figurativi



Il Modello B consente di inserire in calce al rendiconto una sezione dedicata ai costi e proventi figurativi, rilevati per competenza. Fra questi rientrano: (i) il valore delle ore prestate dai volontari non occasionali (iscritti nel Registro ex art. 17 CTS), determinato applicando il costo orario lordo previsto dai contratti collettivi (ex art. 51, D.Lgs. 81/2015); (ii) le erogazioni gratuite di beni o servizi valorizzate al valore normale; (iii) la differenza tra il valore normale e il costo effettivo di beni o servizi acquistati gratuitamente per le attività istituzionali.

Centralità del Modello B: i controlli di conformità

Il Rendiconto gestionale riveste un ruolo essenziale non solo per l'informativa esterna, ma anche per verificare il rispetto di due requisiti fondamentali ai fini del mantenimento dell'iscrizione al RUNTS:

- Strumentalità delle attività diverse (art. 6 CTS): l'incidenza dei ricavi delle attività diverse non deve superare il 30% dei ricavi complessivi o il 66% dei costi complessivi (inclusi quelli figurativi), come precisato dal DM 22 giugno 2021.
- Requisito di non commercialità (art. 79 CTS): le entrate di ciascuna attività non devono superare i relativi costi; è tollerato uno scostamento massimo del 5% per singolo periodo d'imposta, non per più di due esercizi consecutivi. Il mancato rispetto determina la perdita del requisito di non commercialità, con mantenimento dell'iscrizione al RUNTS.

4.3 Relazione di missione – Modello C

La Relazione di missione assolve a una duplice funzione: assorbe i contenuti della Nota integrativa e della Relazione di gestione previste dal codice civile. L'art. 13 CTS prescrive che illustri

- 1) le poste di bilancio,
- 2) l'andamento economico e gestionale
- 3) le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

L'OIC 35 classifica il contenuto in tre categorie:

- a) informazioni generali per l'identificazione dell'ETS e delle sue attività;



- b) informazioni che illustrano le poste di bilancio;
- c) informazioni sull'andamento economico-finanziario e sulle modalità di perseguimento delle attività statutarie. Fra le informazioni obbligatorie minime, il DM 5 marzo 2020 richiede in particolare:
- Dati generali dell'ente, settore RUNTS, missione, attività svolte, dati su associati e fondatori.
 - Criteri di valutazione delle voci di bilancio e eventuali variazioni ai modelli ministeriali.
 - Movimentazione delle immobilizzazioni; composizione di ratei e risconti e degli altri fondi.
 - Analisi della movimentazione del patrimonio netto (origine, vincoli, utilizzi).
 - Descrizione degli impegni di spesa e dei debiti per erogazioni liberali condizionate.
 - Numero medio dei dipendenti per categoria e dei volontari non occasionali.
 - Compensi degli organi (esecutivo, di controllo, revisore legale).
 - Operazioni con parti correlate e relativo inquadramento.
 - Proposta di destinazione dell'avanzo di gestione.
 - Illustrazione della situazione dell'ente con indicatori finanziari, patrimoniali ed economici, rischi e incertezze.
 - Evoluzione prevedibile della gestione e previsioni di equilibrio.
 - Documentazione della secondarietà e strumentalità delle attività diverse rispetto alle attività di interesse generale.
 - Prospetto illustrativo dei costi e proventi figurativi.
 - Differenziale retributivo ex art. 16 CTS (rapporto uno a otto).
 - Rendiconto specifico per ogni iniziativa di raccolta fondi (ex art. 87, comma 6, CTS).

La Relazione di missione è esaminata anche dalle autorità di vigilanza: la sua completezza e la qualità informativa sono dunque fondamentali per dimostrare il rispetto dei requisiti di iscrizione al RUNTS.

4.4 Rendiconto di cassa – Modello D

Il Modello D può essere adottato dagli ETS senza personalità giuridica con ricavi complessivi dell'esercizio precedente non superiori a 300.000 euro. Gli enti dotati di

personalità giuridica che superino la soglia di 60.000 euro annui di entrate sono tenuti, in ogni caso, ad adottare il bilancio completo.

Il Rendiconto di cassa ricalca la struttura del Modello B, costruita però secondo il principio di cassa anziché di competenza. È strutturato a sezioni contrapposte («Uscite» ed «Entrate») e consente di indicare i flussi monetari per tipologia di attività, evidenziando per ognuna il risultato in termini di *avanzo/disavanzo di cassa* (surplus o deficit finanziario). Il documento si configura come un **rendiconto finanziario**: le consistenze iniziali delle disponibilità, rettificata dal risultato finanziario complessivo, devono corrispondere ai saldi finali di banche e cassa.

Profilo operativo: la facoltà di adottare il Modello D non impedisce all'organo amministrativo di optare per il bilancio completo ex art. 13, comma 1, CTS ove lo ritenga più adeguato alle caratteristiche dell'ente e alle aspettative degli stakeholder (Nota Min. Lav. 15 novembre 2022, n. 17146). Tale scelta è anzi raccomandata in presenza di prospettive di crescita delle entrate oltre la soglia dei 300.000 euro.

Anche il Rendiconto per cassa consente di inserire in calce i *costi e ricavi figurativi*, con lo stesso schema previsto per il Modello C.

4.5 Rendiconto di cassa aggregato – Modello E (novità 2026)

La L. 104/2024 ha inserito nel CTS la fattispecie degli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate annuali non superiori a 60.000 euro, per i quali il rendiconto per cassa può indicare le entrate e le uscite in forma aggregata. Il relativo modello – denominato «Modello E» – è stato adottato con il DM 18 febbraio 2026 (G.U. n. 67 del 21 marzo 2026) e si affianca al Modello D senza sostituirlo.

Come chiarito dalla Circ. Min. Lav. n. 6/2026, il Modello E costituisce una *sintesi* del Modello D: non apporta alcuna innovazione ai contenuti del vigente rendiconto per cassa né al sistema di rilevazione (basato sulle sole movimentazioni monetarie), ma interviene sull'esposizione dei dati contabili, riportati a livello di macroaggregato di sezione senza l'ulteriore declinazione nelle singole voci. L'adozione del Modello E, analogamente al Modello D, è facoltativa.

Sotto il profilo temporale, il modello è utilizzabile a partire dagli esercizi in corso alla data di pubblicazione del decreto in G.U. (21 marzo 2026), quindi:

- per gli ETS con esercizio coincidente con l'anno solare: dal rendiconto dell'esercizio che si chiuderà al 31 dicembre 2026.
- per gli ETS con esercizio avente inizio il 1° luglio o il 1° settembre 2025: già utilizzabile per l'esercizio che si chiude rispettivamente il 30 giugno o il 30 agosto 2026.
- per gli enti dotati di personalità giuridica con entrate annue inferiori a 60.000 euro il cui esercizio fosse già chiuso alla data del 21 marzo 2026 (ad es. al 31/12/2025): rimane la facoltà di redigere il bilancio nella forma del Modello D.

5. LE SCRITTURE CONTABILI

L'art. 13 CTS distingue nettamente le regole sulle scritture contabili applicabili agli ETS commerciali rispetto a quelle degli ETS non commerciali.

5.1 ETS commerciali

Gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 c.c., ossia:

- Libro giornale: deve indicare, giorno per giorno, le operazioni relative all'esercizio dell'impresa.
- Libro degli inventari: redatto annualmente, deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa.
- Scritture ausiliarie: quelle richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa.

5.2 ETS non commerciali

Le regole contabili per gli ETS non commerciali sono contenute nell'art. 87 CTS (Capo III, «Delle scritture contabili», Titolo X). L'articolo è applicabile a tutti gli ETS non commerciali, con l'unica esclusione di quelli in regime forfettario (entrate non superiori a 130.000 euro ex art. 86 CTS), i quali non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

Le scritture contabili degli ETS non commerciali devono essere:

- cronologiche e sistematiche: devono seguire l'ordine temporale e una classificazione sistematica delle operazioni.
- analitiche e complete: devono esprimere con completezza e analiticità le operazioni di ogni periodo gestionale.
- idonee alla rappresentazione per destinazione: devono consentire di rappresentare nel bilancio, distintamente, le attività di interesse generale (art. 5 CTS) dalle attività diverse (art. 6 CTS).

La norma precisa che gli obblighi contabili si considerano assolti anche qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari tenuti ai sensi degli artt. 2415 e 2416 c.c.

5.3 Il regime semplificato per gli ETS senza personalità giuridica con entrate ≤ 300.000 euro

Gli ETS privi di personalità giuridica che in un esercizio non ricevono entrate superiori a 300.000 euro possono, nell'anno successivo, tenere al posto delle scritture contabili ordinarie il solo Rendiconto di cassa (Modello D). Tuttavia, questa facoltà potrebbe rivelarsi problematica dal punto di vista operativo qualora le entrate effettive dell'esercizio dovessero poi superare la soglia: l'ente sarebbe costretto ad adottare il principio di competenza e a rideterminare i saldi di apertura.

L'art. 87 CTS stabilisce che gli ETS che non rispettano le regole contabili perdono i benefici fiscali ad esse riservati.

5.4 Applicazione temporale dei nuovi limiti dimensionali

Le modifiche apportate dalla L. 104/2024 ai limiti dimensionali si applicano a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge (3 agosto 2024). Per gli ETS con esercizio coincidente con l'anno solare, la disciplina si applica dal bilancio relativo all'anno 2025, tenendo a riferimento le risultanze dell'esercizio 2024. La Circ. Min. Lav. 9 agosto 2024, n. 6, fornisce esempi applicativi specifici per i casi di esercizio non coincidente con l'anno solare.

6. IL PRINCIPIO CONTABILE OIC 35 «ETS»

L'OIC 35, pubblicato nel febbraio 2022, costituisce il riferimento tecnico-contabile per la redazione dei Modelli A, B e C. Il principio stabilisce che gli ETS osservano le regole dei principi contabili nazionali OIC in quanto compatibili con l'assenza di scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, tenuto conto delle previsioni specifiche contenute nell'OIC 35. Il principio si applica ai bilanci chiusi o in corso al 31 dicembre 2021.

6.1 La continuità aziendale

L'OIC 35 attribuisce all'organo amministrativo la responsabilità di valutare la continuità aziendale (*going concern*) nel breve periodo. Tale valutazione deve essere documentata attraverso la predisposizione di un budget di cassa che dimostri che l'ente dispone, per almeno i dodici mesi successivi alla chiusura dell'esercizio, di risorse finanziarie sufficienti a svolgere le proprie attività istituzionali e a rispettare le obbligazioni assunte. Per gli ETS, il presupposto di continuità non si fonda sulla capacità di produrre reddito, bensì sulla capacità di reperire mezzi finanziari.

6.2 Le transazioni non sinallagmatiche (erogazioni liberali)

Il trattamento delle erogazioni liberali (transazioni non sinallagmatiche) costituisce uno degli ambiti più innovativi dell'OIC 35. Il principio distingue le risorse ricevute in base alla loro finalità:

- risorse vincolate (da terzi o per decisione dell'organo istituzionale): rilevate in una voce di patrimonio netto («riserve vincolate destinate da terzi» o «riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali») e rilasciate al rendiconto di gestione al momento in cui il vincolo si riduce.
- risorse condizionate (a evento futuro o incerto): rilevate nella voce di passivo «debiti per le erogazioni liberali condizionate», rilasciata al rendiconto nel momento in cui l'evento si manifesta.
- tutte le altre: rilevate direttamente nella sezione «ricavi e proventi» del rendiconto gestionale, alla voce «erogazioni liberali».

Per la valutazione, il principio prescrive l'utilizzo del fair value del bene erogato. In caso di impossibilità di stima attendibile, l'ETS ne dà informativa in Relazione di missione. Il principio consente peraltro di non applicare il fair value alle erogazioni ricevute nel corso del 2021, in ragione della pubblicazione tardiva dell'OIC 35.

La verifica della eventuale perdita di valore dei beni ricevuti può essere effettuata con l'approccio semplificato dell'OIC 9 («Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali»), basato sulla capacità di ammortamento dell'ente.

6.3 La prima applicazione

L'OIC 35 prevede agevolazioni per la prima applicazione: l'ente può scegliere tra:

1. applicazione *retrospettiva* con rideterminazione di tutti i saldi dell'esercizio precedente (OIC 29);
2. rettifica *una tantum* del saldo di apertura del patrimonio netto;
3. applicazione *prospettica*. È inoltre consentito non presentare il bilancio comparativo del 2020.

Strumento di supporto: Assirevi ha pubblicato la «Lista di controllo integrativa dei principi di redazione del bilancio d'esercizio per gli enti del terzo settore», che analizza sistematicamente tutte le poste di bilancio con riferimento alle tematiche di maggiore rilevanza, sia sotto il profilo della determinazione quantitativa che dell'informativa da rendere. Si tratta di uno strumento utile, ancorché non esaustivo, per la verifica di conformità del bilancio alle norme e ai principi contabili di riferimento.

7. I libri sociali

L'art. 15 CTS disciplina la tenuta dei libri sociali, che gli ETS devono mantenere in aggiunta ai libri contabili. I libri sociali obbligatori sono:

- Libro degli associati o aderenti: tenuto a cura dell'organo di amministrazione.
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione: tenuto a cura dell'organo di amministrazione.
- Libro delle adunanze dell'organo di controllo: tenuto a cura dell'organo di controllo.

- Libro delle adunanze di eventuali altri organi sociali: tenuto a cura dell'organo cui si riferisce.
- Libro dei volontari non occasionali: registro previsto dall'art. 17 CTS, soggetto a obbligo di vidimazione (Nota Min. Lav. 28 maggio 2021, n. 7180).

Il CTS non specifica le modalità di tenuta di tali registri. La Nota Min. Lav. 28 maggio 2021, n. 7180 ha confermato l'obbligo di vidimazione del Registro dei volontari ex art. 17 CTS, al fine di garantire la veridicità del documento e prevenirne l'alterazione. In via interpretativa, è ragionevole ritenere che lo stesso obbligo si applichi anche agli altri libri sociali obbligatori, per le medesime finalità di tutela.

In merito all'accesso dei soci ai libri sociali, il Ministero ha chiarito che non è ammissibile una clausola statutaria che sancisca l'inaccessibilità totale e assoluta dei libri sociali di uno o più organi. Il diritto di esame degli associati è tuttavia soggetto ai principi generali di correttezza e buona fede e deve essere esercitato nel rispetto del diritto alla riservatezza dei singoli e dell'ETS, ove vi sia il rischio di compromettere il regolare funzionamento dell'ente.

8. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Il sistema contabile degli ETS si caratterizza per una significativa complessità, frutto della stratificazione normativa intervenuta dal 2017 ad oggi. La coesistenza di più modelli di rendicontazione – differenziati in funzione di requisiti quantitativi e qualitativi – impone una valutazione attenta e preventiva della struttura contabile da adottare, con effetti che si riverberano sull'intero sistema informativo dell'ente.

Alcuni punti critici meritano particolare attenzione nella prassi professionale:

- scelta del principio contabile: la possibilità di optare per il Rendiconto di cassa deve essere valutata con prudenza, tenendo conto delle prospettive di crescita dell'ente e dei costi di una eventuale transizione al principio di competenza in corso d'anno.
- completezza della Relazione di missione: la Relazione di missione è il documento più esposto al controllo delle autorità di vigilanza e dei finanziatori privati. La sua redazione richiede competenze che vanno al di là della mera analisi dei dati contabili.

- verifica dei requisiti di RUNTS: il Rendiconto gestionale è lo strumento attraverso il quale verificare il rispetto dei limiti di strumentalità delle attività diverse e del requisito di non commercialità.
- valutazione delle erogazioni liberali: la corretta classificazione e valutazione (al fair value) delle donazioni ricevute, secondo l'OIC 35, impone un presidio contabile specifico che molti enti non profit non hanno ancora adeguatamente strutturato.
- novità del Modello E: gli enti con entrate inferiori a 60.000 euro potranno beneficiare dal 2026 di una rendicontazione semplificata, ma dovranno attendere il decreto ministeriale applicativo per i dettagli operativi del nuovo modello.

In tale contesto, il ruolo del professionista che assiste gli ETS è essenziale non solo per garantire la correttezza formale del bilancio, ma anche per orientare l'organo amministrativo verso scelte contabili coerenti con le strategie di lungo periodo dell'ente e con gli obblighi normativi vigenti.

Smartstudio

Perché uno studio professionale ha bisogno di un AI Manager

1. L'IA: una rivoluzione epocale per gli studi professionali

L'intelligenza artificiale sta trasformando in profondità aziende e studi professionali, ma la maggior parte delle implementazioni fallisce o non genera i benefici attesi. Il problema raramente è tecnologico: è l'illusione che basti acquistare un software per trasformare lo studio.

Come accadde con i computer negli anni '80 e con internet negli anni '90, l'IA non è un semplice strumento aggiuntivo ma una forza trasformativa che ridefinisce il modo di operare, ragionare e creare valore per i clienti. La differenza cruciale rispetto alle rivoluzioni precedenti è nei tempi: in soli due anni dall'arrivo di ChatGPT si sono già registrate trasformazioni più profonde di quelle dei vent'anni precedenti. «Non cambia solo ciò che facciamo, ma il modo in cui concepiamo il lavoro: non si tratta più di essere più rapidi in compiti predefiniti, ma di ripensare il valore offerto ai clienti.»

L'IA differisce dai software tradizionali perché non si limita ad automatizzare attività ripetitive: replica processi cognitivi umani — interpretare, apprendere, ragionare — e supporta decisioni complesse. Con i software tradizionali noi impartiamo istruzioni e la macchina esegue; con l'IA si collabora con sistemi capaci di comprendere il contesto, formulare ipotesi e proporre soluzioni.

Il passaggio chiave per il commercialista è da «fare i conti» a «leggere i numeri per guidare le decisioni». Il valore professionale non sta più nel processare dati o applicare norme in modo meccanico, ma nel contestualizzare le informazioni dentro la strategia complessiva dell'azienda cliente.

2. La cruda realtà: il GenAI Divide

L'entusiasmo attorno all'IA si scontra con una realtà difficile: la ricerca MIT (progetto NANDA), condotta su oltre 300 implementazioni di IA generativa con interviste a 150 leader e 350 dipendenti, disegna un quadro inequivocabile.



5%	Solo il 5% delle organizzazioni trasforma l'investimento in valore misurabile Il restante 95% rimane intrappolato nel "GenAI Divide"
-----------	--

\$632 MLD	Spesa globale stimata in IA entro il 2028 Capitali rilevanti destinati a iniziative ad altissimo rischio
------------------	--

Il paradosso dell'adozione

Sebbene l'80% delle aziende avvii esplorazioni o progetti pilota, solo il 20% struttura un pilota reale e, di queste, appena il 5% va in produzione con risultati dimostrabili. In pratica: su 100 imprese che iniziano, solo 5 trasformano l'esperimento in un vero vantaggio competitivo.

Gli strumenti consumer come ChatGPT superano l'80% di adozione perché offrono gratificazione immediata — il "fast food" tecnologico. Le soluzioni enterprise, invece, richiedono gratificazione differita: disciplina, pianificazione e un cambio di abitudini. Il problema è che molte organizzazioni adottano l'IA superficialmente, ottenendo l'illusione di progresso senza cambiare processi, struttura e mentalità.

Si finisce per definirsi "AI-powered" solo perché si usa ChatGPT per scrivere e-mail — è come dichiararsi atleti professionisti per aver fatto l'abbonamento in palestra.

Il caso degli studi professionali

Gli studi professionali sono un osservatorio ideale del GenAI Divide. Da un lato presentano processi e dati adatti all'automazione (documenti standard, procedure ripetitive, dati strutturati). Dall'altro hanno strutture medio-piccole, risorse limitate e poca esperienza nella gestione di progetti complessi di trasformazione.

L'avvio è quasi sempre euforico — demo convincenti, promesse di risparmio fino al 70% — ma poi arriva la realtà: integrazioni difficili, output da rivedere comunque, riconoscimento documentale che fatica con i file disordinati dei clienti. Così l'"automazione" diventa un nuovo lavoro manuale e la delusione porta molti studi a interrompere il progetto o a ridurre l'IA a usi marginali.

3. Le cause profonde del fallimento

I veri nemici del successo non sono tecnologici, ma strategici, organizzativi e culturali. Ecco i pattern ricorrenti che il report MIT ha identificato.

Il learning gap

In teoria ci aspettiamo un'IA che migliora con l'esperienza. In pratica, molti sistemi enterprise si comportano come un praticante che, anche dopo mesi, ripete gli stessi errori del primo giorno: nessuna memoria persistente, nessuna incorporazione delle correzioni, ogni attività come se fosse la prima volta. Ecco perché il 90% degli utenti preferisce ancora l'intervento umano nelle attività critiche.

Investimenti mal allocati

Circa il 50% dei budget per l'IA va a sales e marketing, mentre il back-office — dove risiede il vero potenziale di efficienza — rimane trascurato. La ragione è psicologica: i risultati nel marketing sono visibili e facili da comunicare. I benefici nel back-office, come l'automazione della riconciliazione bancaria, sono meno affascinanti anche se economicamente più impattanti. Sono stati documentati casi di risparmi annui tra 2 e 10 milioni di dollari tramite l'automazione di processi di back-office.

Per gli studi professionali questo significa perdere l'occasione di automatizzare: fatture elettroniche, categorizzazione spese, estrazione dati da contratti e generazione automatica di report e documentazione.

L'illusione del software magico

L'errore più comune è credere nel plug-and-play: si individua un problema, si acquista un tool e ci si aspetta che i risultati arrivino da soli. L'IA non è uno strumento passivo: è progettata per apprendere, adattarsi ed evolvere. È la differenza tra comprare un'auto e

adottare un cavallo da corsa — uno ti porta a destinazione con il pieno, l'altro richiede addestramento, cura e relazione continua.

Strumenti a isole vs. processi integrati

Un tool per le fatture, uno per le e-mail, uno per l'analisi dei bilanci: se non comunicano, aumentano complessità e lavoro. La domanda giusta non è «come automatizzo un'attività?» ma «come riprogetto l'intero flusso di lavoro?». La risposta è spesso una piattaforma integrata, non una collezione di strumenti scollegati.

Il pilot permanente

Molte realtà restano intrappolate in sperimentazioni continue che fanno sentire innovativi senza affrontare i rischi di un'adozione su larga scala. I vantaggi trasformativi si sbloccano solo quando si passa alla produzione: servono decisioni chiare per riprogettare processi, riqualificare le persone e gestire consapevolmente un periodo di cambiamento.

La differenza tra successo e fallimento non dipende dalla tecnologia o dal budget, ma dalla capacità di gestire l'IA come una sfida prima di tutto organizzativa e umana.

4. La figura chiave: l'AI Manager

Quando uno studio valuta l'adozione dell'IA, la prima domanda è: «Chi se ne occuperà?». Spesso si indica il collaboratore più giovane o più "tecnico", ma è una scorciatoia. Guidare una trasformazione IA richiede molto più che competenze informatiche.

L'AI Manager non è un semplice coordinatore: è l'architetto del successo. Una figura trasversale che unisce visione strategica, gestione del cambiamento e capacità di tradurre obiettivi in azioni concrete. Non si tratta di "usare un software" che esegue istruzioni, ma di collaborare con sistemi generativi che richiedono contesto, regole, supervisione e miglioramento continuo.

I tre "superpoteri" dell'AI Manager

- Percezione intuitiva: saper leggere team e processi, cogliendo non solo ciò che viene detto, ma anche resistenze, timori e opportunità nascoste. Come un professionista

che, entrando dal cliente, capisce subito il livello di pressione osservando dinamiche e segnali non verbali.

- **Mediazione:** tradurre la teoria in azione, facendo da "ponte" tra strategia, tecnologia IA, procedure operative e aspettative delle persone. Saper parlare al partner senior dei benefici strategici, al giovane collaboratore delle opportunità di crescita, al personale amministrativo di come l'automazione liberi tempo per attività più qualificate.
- **Valorizzazione:** orchestrare competenze diverse perché ognuno contribuisca al massimo. Come un direttore d'orchestra, sa quando coinvolgere il senior per validare un processo automatizzato e quando chiamare chi presidia l'amministrazione per verificare integrazioni e impatti sui flussi.

Dal commercialista tradizionale all'AI Manager

Il professionista tradizionale è prima di tutto un esperto di contenuto: conosce la normativa fiscale, interpreta le circolari e si aggiorna sulle modifiche legislative. Il suo valore deriva dalla profondità della conoscenza specialistica.

L'AI Manager conserva la competenza professionale di base ma amplia il proprio raggio d'azione: progetta processi "intelligenti", ripensa l'esperienza del cliente con il supporto della tecnologia e accompagna il team nello sviluppo di nuove modalità di lavoro. Il suo valore non dipende più solo da ciò che conosce, ma dalla capacità di far collaborare efficacemente competenze umane e capacità artificiali.

5. L'ecosistema: oltre la figura singola

L'AI Manager è fondamentale, ma da solo non basta. Molte organizzazioni cadono nella trappola del Chief AI Officer "tuttofare", a cui si chiede di essere insieme visionario tecnologico, esperto di processi, project e change manager, formatore ed evangelizzatore interno. È un carico insostenibile — come pretendere che una sola persona gestisca tutti i clienti dello studio in ogni aspetto.

La soluzione è un approccio "a ecosistema" che distribuisce le responsabilità tra più figure coordinate dall'AI Manager. In pratica occorrono almeno due ruoli complementari.

Il referente tecnico-sperimentale

Con maggiore affinità tecnologica, monitora le novità, testa strumenti e piattaforme, configura i sistemi e risolve i problemi quotidiani. È la persona che "mette le mani" sulla tecnologia e mantiene lo studio aggiornato sulle ultime evoluzioni degli strumenti.

Il referente di processo

Con esperienza operativa, conosce i flussi di lavoro, li riprogetta per sfruttare l'IA, cura l'integrazione con i sistemi esistenti e forma il team sui nuovi workflow. È il garante della coerenza tra innovazione tecnologica e operatività quotidiana dello studio.

Il ruolo cruciale del titolare

Ogni progetto di cambiamento richiede il coinvolgimento diretto del titolare dello studio. Egli deve essere il primo a credere nell'iniziativa e a dare direzione, allineando i collaboratori su una visione comune. Se il titolare si disinteressa o vive il cambiamento come una "moda del momento", è quasi impossibile ottenere un impegno reale da parte del team.

Il titolare non deve avere competenze tecniche specifiche — per questo c'è l'AI Manager. Ciò che conta è lavorare al suo fianco: così ne legittima il ruolo e rende chiaro a tutti che l'AI Manager è la figura incaricata di tradurre la visione in azioni concrete.

Costruire un ecosistema interno richiede tempo e risorse, ma spesso è ciò che fa la differenza tra successo e fallimento: non si tratta solo di implementare tecnologia, bensì di sviluppare una capacità organizzativa che diventa un vantaggio competitivo duraturo.

6. Conclusioni e raccomandazioni strategiche

L'intelligenza artificiale non è una moda: è la prossima grande rivoluzione del lavoro professionale, con tempi di diffusione molto più rapidi rispetto alle rivoluzioni precedenti. La domanda non è se trasformerà la professione, ma quando e — soprattutto — come questo impatto si tradurrà nel proprio studio.

I punti chiave da ricordare

- L'IA ridefinisce il valore professionale: automatizzando le attività routinarie, si libera tempo per la consulenza strategica — il vero differenziale che l'IA non può sostituire.

- Il 95% delle implementazioni fallisce non per problemi tecnologici, ma per mancanza di strategia, governance e gestione del cambiamento.
- L'urgenza non deve diventare fretta cieca: la trasformazione è prima culturale e organizzativa, poi tecnologica.
- Serve un AI Manager — non un tecnico, ma un architetto del cambiamento con visione, mediazione e capacità di valorizzare le persone.
- L'AI Manager funziona in un ecosistema distribuito: almeno un referente tecnico, un referente di processo e il coinvolgimento attivo del titolare.
- La scelta strategica tra build e buy conta: le partnership con fornitori specializzati hanno un tasso di successo del 67% contro il 33% dei progetti interni.

La roadmap in sintesi

Il percorso vincente segue tre fasi:

- Fase 1 — Diagnosi e strategia: analizzare i processi dello studio, identificare le aree a maggior potenziale di automazione e definire una visione chiara con il titolare.
- Fase 2 — Ecosistema e governance: nominare l'AI Manager, costruire il team di supporto, scegliere le soluzioni integrate (buy > build per gli studi medio-piccoli) e avviare pilota strutturati con KPI misurabili.
- Fase 3 — Produzione e apprendimento continuo: portare le soluzioni in produzione, creare circuiti di feedback che permettano all'IA di migliorare nel tempo e formare continuamente il team.

Chi agirà con metodo e visione non solo affronterà la trasformazione, ma ne uscirà più forte — con un vantaggio competitivo duraturo rispetto a chi ha aspettato o ha improvvisato.

Le prossime scadenze



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 liquidazioni 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).

16 giugno 2026

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.

16 giugno 2026

IMU - VERSAMENTO

Termine ultimo per provvedere al versamento della 1ª o unica rata dell'Imu complessivamente dovuta per il 2026, mediante

il modello F24. Per gli enti non commerciali è il termine di versamento del conguaglio 2025 e della 1^a rata 2026.

16 giugno 2026

IMPOSTE DIRETTE – VERSAMENTO RITENUTE

Termine ultimo per il versamento delle 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. Entro tale termine deve essere effettuato anche il versamento delle ritenute operate dai condomini in qualità di sostituti d'imposta se di importo pari o superiore a € 500,00 (art. 1, c. 36 L. 232/2016), nonché il versamento delle ritenute operate in relazione alle locazioni brevi (articoli 4, cc. 1/5-bis e 6 D.L. 50/2017). Se l'importo dovuto con riferimento alle ritenute sui redditi di lavoro autonomo (artt. 25 e 25-bis D.P.R. 600/1973) non supera il limite di € 100, il versamento è effettuato insieme a quello relativo al mese successivo e comunque entro il 16.12 dello stesso anno.
