N.17 | DICEMBRE 2025

IL LABIRINTO
DEL PROFESSIONISTA

RIVISTA DI AGGIORNAMENTO

Realizzata da 24 Ore Professionale
in collaborazione con Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

IUYA

FONDAZIONE CENTRO STUDI UNGDCEC

24 ORE PROFESSIONALE

Sommario

Cambiamenti, è ora di essere protagonisti 4
Alessandro Bonandini, Presidente "Collegio dei probiviri" dell'UNGDCEC

Rottamazione quinquies in arrivo con la Legge di bilancio 2026 6
Vito Cinquepalmi, Presidente commissione "Area fiscale" dell'UNGDCEC

Le attivita' del collegio sindacale ed i nuovi sistemi di intelligenza artificiale 10
Irene Lo Polito, Presidente commissione "Collegio sindacale" dell'UNGDCEC

La sfida della managerializzazione nelle PMI: dall'idea UNGDCEC alla proposta di legge C. 2474 16
Roberto Bonomo, Consigliere giunta dell'UNGDCEC
Davide Rovetta, Componente comitato scientifico Fondazione centro studi dell'UNGDCEC

La gestione dell'IA nello studio professionale: l'opportunità di adottare un protocollo 19
Matteo Cangini, Componente CdA Fondazione centro studi dell'UNGDCEC

Proroga al 2036 del regime Iva per gli enti del Terzo Settore: valutazioni operative e scenari futuri 22
Pasquale Sillvestri, commissione "Enti no profit associazionismo e sport" dell'UNGDCEC

Dell'Oltre la Maschera : un bilancio del Convegno Nazionale UNGDCEC di Cagliari 25
Jacopo Deidda Gagliardo, Probiviro giunta dell'UNGDCEC

News e approfondimenti a cura di 24 Ore Professionale

Ifrs 18, come cambiano impatti fiscali e operativi per le imprese italiane 29
Gianluca Cavalieri, Il Sole 24 Ore, estratto da "La Settimana Fiscale", 3 dicembre 2025, n. 45

Forfettari, come affrontare i controlli 2025 per il superamento della soglia 36
Giuseppe Barbera, Attilio Romano, Il Sole 24 Ore, estratto da "La Settimana Fiscale", 3 dicembre 2025, n. 45

Superbonus 2024, tutti i passaggi per sanare il credito non spettante 41
Giulia Amici e Lorenzo Lodoli, Il Sole24 Ore, estratto da "La Settimana Fiscale", 2 dicembre 2025, n. 45

Gruppo Iva, entro il 31 dicembre l'opzione per l'adesione o la revoca 46
Giulia Amici e Simona Ficola, Il Sole 24 Ore, estratto da "La Settimana Fiscale", 1° dicembre 2025, n. 45

Newsletter realizzata da 24 Ore Professionale in collaborazione con Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

Proprietario ed Editore:
Il Sole 24 Ore S.p.A.

Sede legale e amministrazione:
Viale Sarca, 223 - 20126 Milano
Redazione:
24 ORE Professionale

© 2025 Il Sole 24 ORE S.p.a. Tutti i diritti riservati. È vietata la riproduzione anche parziale e con qualsiasi strumento.

I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare specifiche responsabilità per involontari errori e inesattezze.

Chiusa in redazione:
9 dicembre 2025

Smart24 Fisco Ai

La nuova Intelligenza Artificiale per il professionista del fisco!

Smart24 Fisco è la soluzione che soddisfa le tue esigenze di **approfondimento** e **operatività**.
Un patrimonio di conoscenza unico arricchito dalla documentazione più completa e tempestiva per avere sempre le risposte di cui hai bisogno.

Da oggi, la tua attività quotidiana sarà ancora più efficiente grazie alla soluzione di **intelligenza artificiale** del Sole 24 Ore **24Ai Tax Assistant.**

Offerta esclusiva per nuovi clienti

PROVA GRATIS

INIZIA SUBITO

smart24fisco.com

24Ai
AFFIDABILE, AUTOREVOLE, RESPONSABILE

24ORE PROFESSIONALE

EDITORIALE

Cambiamenti, è ora di essere protagonisti

Alessandro Bonandini, Presidente "Collegio dei probiviri" dell'UNGDCEC

A poche settimane dalle elezioni degli ordini territoriali, ricorsi permettendo, la Giunta nazionale dell'UNGDCEC ha deciso di sfruttare il palcoscenico del forum di dicembre per concedersi un momento di riflessione sull'imminente turnover nella politica di categoria locale.
La costruzione delle tre tavole, evidentemente più politiche che scientifiche, non è stata affatto casuale, così come l'ordine con cui le tematiche verranno presentate alla platea e, come di consueto, l'obiettivo è stato costruire un dibattito costruttivo e propositivo.
Abbiamo voluto dare voce alla base dell'Unione, ascoltare cosa gli iscritti pensano del proprio Ordine territoriale in merito a svariate tematiche, dalla lotta all'abusivismo alla comunicazione social, dai rapporti con gli uffici della Pubblica Amministrazione alla formazione professionale. L'analisi dei dati ha così permesso di effettuare un'analisi di ciò che si potrebbe fare per migliorare la qualità della vita lavorativa e l'immagine del "Commercialista". Questo è il senso del sondaggio e questo è il trampolino per il salto alle due tavole successive.
La prima vuole essere un dibattito su "ciò che è stato", ovvero cosa alcuni illustri Presidenti, ormai uscenti, hanno fatto durante il proprio mandato, o che viceversa avrebbero voluto fare, quali criticità hanno riscontrato e quante opportunità hanno invece colto.
La seconda successiva tavola vuole invece essere un inno al coraggio, alla determinazione con cui l'Unione scende in campo, si mette in gioco e decide di lanciarsi verso le prossime elezioni.
Mai come oggi c'è un'urgenza di dare voce ai Giovani all'interno dei Consigli degli Ordini territoriali, mai come oggi, in un'epoca segnata da trasformazioni rapide e profonde c'è bisogno che anche le professioni ordinistiche siano pronte e preparate a raccogliere queste sfide, mai come oggi serve un ricambio generazionale sostanziale e non solo formale. L'inserimento dei Giovani all'interno degli Ordini Territoriali non è solo un'opportunità, ma una necessità strategica per la sopravvivenza stessa della categoria.
Ogni organizzazione che ha l'ambizione di durare nel tempo deve avere resilienza, capacità adattativa ai cambiamenti, oggi più veloci e più complessi. I consigli degli Ordini, spesso percepiti come luoghi di conservazione, devono

aprire le proprie porte a nuove energie, a competenze fresche, sensibilità diverse e maggiore predisposizione all'innovazione tecnologica. Non si tratta di sostituire competenze ed esperienza, non abbiamo questa arrogante presunzione, ma si tratta di affiancare e contribuire insieme alla svolta della nostra professione.

La presenza nei consigli di Giovani è anche sinonimo di inclusività, tanto cara anche alla nostra commissione Pari Opportunità, è la garanzia che ogni voce, ogni esigenza, ogni prospettiva possa trovare lo spazio che merita. Le problematiche che deve affrontare un giovane iscritto oggi non sono come quelle che ha affrontato un collega decine di anni fa e l'inserimento dei Giovani non deve essere visto come una gentil concessione, ma come un investimento, un'opportunità per la costruzione di un circolo virtuoso di mentoring reciproco.

La professione del commercialista non può e non deve essere più confinata a logiche provinciali, l'internazionalizzazione delle imprese, la mobilità delle persone e dei capitali impongono una visione globale, più competitiva, proprio quello che facciamo con IUYA, il lato internazionale dell'Unione.

Troppo spesso i consigli degli Ordini rischiano di trasformarsi in luoghi chiusi, dove le stesse persone si alternano negli incarichi, generando un senso di disaffezione di distanza tra istituzione e iscritti.

La credibilità di un Ordine professionale si misura anche dalla sua capacità di rappresentare tutte le generazioni. Un consiglio che esclude i Giovani trasmette un messaggio di immobilismo e di scarsa attenzione al futuro. Al contrario, un consiglio che valorizza i giovani comunica apertura, dinamismo e capacità di adattamento.

Ad ogni tornata elettorale improvvisamente assistiamo ad un vero a proprio abuso della parola "Giovani", si ravvisa da tutte le parti l'urgenza di dare voce ai Giovani, una vicinanza che un po' ci spiazza. Ma è davvero visione strategica oppure solamente ricerca di supporto elettorale?

Beh, non abbiamo bisogno di promesse per il futuro, vogliamo certezze per il presente.

UNGDCEC

Rottamazione quinquies in arrivo con la Legge di bilancio 2026

Vito Cinquepalmi, Presidente commissione "Area fiscale" dell'UNGDCEC

Premessa

La nuova legge di bilancio introdurrà la quinta edizione della "rottamazione", con significative novità rispetto alle precedenti versioni. In base a quanto previsto dal testo licenziato dal Consiglio dei ministri, la principale novità sarebbe riguardante la tipologia di carichi ammissibili; infatti, a beneficiarne dovrebbero essere esclusivamente i contribuenti raggiunti da un avviso bonario. In attesa dell'ufficialità e dei relativi applicativi dell'Agenzia delle entrate – Riscossione, con il recente decreto fiscale 84/2025 è stato stabilito che il pagamento della prima rata comporta l'estinzione del giudizio, che il beneficiario della rottamazione si era impegnato a rinunciare all'atto di presentazione della domanda.

La definizione agevolata

La bozza della Legge di Bilancio 2026 prevede che i debiti risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal **1° gennaio 2000** al **31 dicembre 2023**, possano essere estinti senza corrispondere le somme affidate all'agente della riscossione a titolo di interessi e di sanzioni, gli interessi di mora di cui all'art. 30, co. 1, del Dpr 602/1973, o le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'art. 27, co. 1, del Dlgs 46/1999, e le somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'art. 17, Dlgs 112/1999, versando esclusivamente le somme dovute a titolo di **capitale**, quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento.

Importi da corrispondere	• Capitale • Spese procedure esecutive • Spese di notificazione

Per quel che riguarda i **debiti rientranti nella nuova rottamazione**, come anticipato in premessa, ci sono delle **novità** rispetto alle precedenti versioni. Infatti, potranno essere ammessi solo i debiti rientranti nel perimetro di applicazione saranno quelli:

- derivanti dall'omesso versamento di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali e dalle attività di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/1973, e agli articoli 54-bis e 54-ter del Dpr 633/1972;
- derivanti dall'omesso versamento di contributi previdenziali dovuti all'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale, con esclusione di quelli richiesti a seguito di accertamento.

Si tratta pertanto di una significativa riduzione del "campo di applicazione" della misura, che in questo caso sembra voler "premiare" solo i contribuenti che abbiano dichiarato le somme dovute all'erario e che poi non abbiano potuto o voluto corrisponderle, escludendo così ad esempio i debiti derivanti da avvisi di accertamento.
Il testo in fase di approvazione prevede inoltre che siano ammissibili anche le sanzioni del Codice della Strada, in relazione alle quali la sanzione deve essere pagata, pertanto vengono cancellati **solo gli interessi**, gli **interessi di mora** e l'aggio di riscossione.

Soggetti ammessi
Dal punto di vista soggettivo, come in passato potranno accedere alla definizione agevolata dei carichi la generalità dei soggetti, in quanto di fatto non vi è alcuna preclusione soggettiva alla "rottamazione quinquies" prevista dalla bozza della Legge di bilancio 2026, in linea con le precedenti versioni.

Le modalità di adesione
Secondo quanto riportato nella bozza della Legge di Bilancio 2026, l'agente della riscossione renderà disponibili ai debitori, nell'area riservata del proprio sito internet, i dati necessari a individuare i carichi definibili.
I soggetti che vorranno aderire dovranno presentare una **dichiarazione**, con modalità esclusivamente telematiche, entro il **30 aprile 2026**, con la possibilità di poterla integrare entro la stessa data. Le modalità saranno pubblicate dall'agente della riscossione sul proprio sito internet.
In sede di presentazione della dichiarazione di adesione, sarà possibile scegliere se optare per il pagamento in un'unica soluzione, entro il **31 luglio 2026** oppure per il pagamento rateale. Infatti, sarà possibile pagare a rate, fino a un massimo di **54 rate bimestrali** con le seguenti scadenze:

- la prima, la seconda e la terza, rispettivamente, il 31 luglio 2026, il 30 settembre 2026 e il 30 novembre 2026;
- dalla quarta alla cinquantunesima, rispettivamente, il 31 gennaio, il 31 marzo, il 31 maggio, il 31 luglio, il 30 settembre e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2027;
- dalla cinquantaduesima alla cinquantaquattresima, rispettivamente, il 31 gennaio 2035, il 31 marzo 2035 e il 31 maggio 2035.

Questa è una delle novità di rilievo previste dalla bozza della Legge di bilancio, in quanto nelle precedenti edizioni non è mai stata prevista una dilazione così ampia, in questo caso probabilmente per evitare le numerose decadenze avvenute in passato, dovute ai mancati pagamenti delle rate.
In caso di pagamento rateale è prevista la corresponsione di un **interesse** di dilazione, pari al 4% annuo, raddoppiato rispetto a quello previsto dalla rottamazione quater, che si fermava a un più "economico" tasso pari al 2%.
Nella dichiarazione di adesione il debitore dovrà indicare l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi, assumendo altresì l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi. Gli stessi, previa presentazione della

copia della dichiarazione e nelle more del pagamento della prima o unica rata delle somme dovute, saranno sospesi dal giudice.
Dopo la presentazione della dichiarazione di adesione, l'agente della riscossione, entro il **30 giugno 2026**, comunicherà ai debitori l'ammontare complessivo delle **somme dovute** ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate, che non potrà essere inferiore a cento euro, e la data di scadenza di ciascuna di esse.
Ai debitori che hanno presentato la dichiarazione di adesione nell'area riservata del sito internet istituzionale dell'agente della riscossione, la comunicazione sarà pubblicata esclusivamente in tale area.
Il testo in discussione prevede che il pagamento delle somme dovute per la definizione potrà essere effettuato:

- mediante domiciliazione sul conto corrente eventualmente indicato dal debitore con le modalità determinate dall'agente della riscossione;
- mediante moduli di pagamento precompilati, che l'agente della riscossione è tenuto a rendere disponibili, mediante apposito servizio, sul proprio sito internet istituzionale;
- presso gli sportelli dell'agente della riscossione.

Effetti della presentazione della dichiarazione di adesione
La presentazione della dichiarazione di adesione produce effetti in relazione ai carichi definibili, ossia:

- vengono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;
- vengono sospesi, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione, gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione;
- non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione;
- non possono essere avviate nuove procedure esecutive;
- non possono essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo;
- il debitore non è considerato inadempiente ai fini di cui agli articoli 28-ter e 48-bis Dpr 602/1973;
- si applica la disposizione di cui all'articolo 54 del Dl 50/2017, ai fini del rilascio del documento unico di regolarità contributiva (**DURC**), di cui al decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 30 gennaio 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 125 del 1° giugno 2015.

Inoltre, limitatamente ai debiti definibili per i quali venga presentata la dichiarazione di adesione alla definizione agevolata, nella bozza è previsto che:

- alla data del **31 luglio 2026** le dilazioni sospese, siano automaticamente **revocate** e che non possano essere accordate nuove dilazioni ai sensi dell'art. 19 Dpr 602/1973;
- il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione determini l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

L'impossibilità di richiedere nuove dilazioni, dovrebbe indurre il debitore a

effettuare delle valutazioni in merito alla sostenibilità finanziaria del piano di dilazione previsto dalla rottamazione, in quanto un eventuale decadenza, oltre a prevedere nuovamente il pagamento di sanzioni e interessi, determinerebbe l'impossibilità di accedere a nuove dilazioni.
La bozza della Legge di bilancio 2026 prevede che in caso di **mancato** o **insufficiente versamento:**

- dell'unica rata scelta dal debitore per effettuare il pagamento;
- di due rate, anche non consecutive, di quelle nelle quali il debitore ha scelto di dilazionare il pagamento;
- dell'ultima rata di quelle nelle quali il debitore ha scelto di dilazionare il pagamento;

la definizione non produca effetti, che riprendano a decorrere i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione e i versamenti effettuati siano acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'affidamento del carico, senza che si determini l'estinzione del debito residuo.

Le precedenti rottamazioni
Dalla lettura della bozza della Legge di bilancio 2026, sembra che il Legislatore abbia intenzione di permettere, a tutti coloro che siano decaduti dalle precedenti rottamazioni, di accedere alla rottamazione quinquies che, come spiegato in precedenza, prevede una serie di condizioni migliorative rispetto al passato, come quella relativa alla rateizzazione, ora decisamente più "comoda".
Mentre sembra che l'accesso sarà **escluso** per chi era in regola con la Rottamazione quater al 30 settembre 2025, il quale non potrà beneficiare delle condizioni migliorative prevista dalla rottamazione quinquies, scelta alquanto discutibile in quanto probabilmente dettata esclusivamente da esigenze "finanziarie" dell'erario.

I giudizi in corso
Il pagamento della prima rata produce effetti sui giudizi in corso. Infatti, nella dichiarazione di adesione alla definizione agevolata, il debitore dovrà indicare l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi e assumerà l'impegno a **rinunciare** agli stessi giudizi. Il giudice, previa presentazione della copia della dichiarazione e nelle more del pagamento della prima o unica rata delle somme dovute, provvederà a sospendere il giudizio.
La bozza prevede anche che, ai soli fini dell'**estinzione** dei giudizi, l'effettivo perfezionamento della definizione si realizzerà con il versamento della prima o unica rata delle somme dovute e l'estinzione sarà dichiarata dal giudice d'ufficio previa presentazione, da parte del debitore o dell'Agenzia delle entrate Riscossione che sia parte nel giudizio o, in sua assenza, da parte dell'ente creditore della dichiarazione di adesione, della comunicazione prevista dell'agente della riscossione riportante le somme dovute per la definizione e della documentazione attestante il versamento della prima o unica rata.

UNGDCEC

Le attivita' del collegio sindacale ed i nuovi sistemi di intelligenza artificiale

Irene Lo Polito, Presidente commissione "Collegio sindacale" dell'UNGDCEC

L'intelligenza artificiale sta trasformando il funzionamento delle imprese, incidendo non solo sui processi di produzione e decisionali ma anche sulle dinamiche relative alla governance e al sistema di controllo interno. L'integrazione sempre più frequente di sistemi di AI nelle attività di gestione aziendale permette una riflessione sul ruolo degli organi che si devono occupare della vigilanza societaria. Il Collegio sindacale ha un ruolo chiave nel panorama dei controlli societari interni, pertanto, è utile approfondire le particolarità e le criticità derivanti dall'interazione di questo organo con i sistemi di AI.

Il Collegio sindacale deve vigilare sull'utilizzo delle tecnologie AI da parte degli amministratori in quanto parte degli adeguati assetti e nuovi strumenti di gestione, ma inoltre, tali tecnologie possono essere uno strumento valido per il Collegio sindacale stesso a supporto dello svolgimento della propria funzione.

Il Collegio sindacale ai sensi dell'art. 2403 c.c. deve vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo amministrativo e contabile della società e sul suo concreto funzionamento. In alcuni casi a questo ruolo si aggiunge il controllo contabile se il Collegio sindacale ha anche la funzione di revisione legale dei conti.

L'art. 2403 del c.c. prevede la funzione di vigilanza sul rispetto da parte degli amministratori della legge e dello statuto e di vigilanza sull'osservanza dei principi di corretta amministrazione, a cui si aggiunge la vigilanza sulla presenza ed il funzionamento degli adeguati assetti amministrativo, organizzativi e contabili.

Il Collegio sindacale è chiamato a vigilare non solo sui singoli atti di gestione degli amministratori ma sulla presenza di una struttura organizzativa che nel complesso possa garantire il rispetto delle norme di leggi e dello statuto, inoltre il Collegio sindacale deve verificare che l'assetto organizzativo adottato sia proporzionato ed adeguato alla natura ed alla dimensione dell'impresa.

In relazione alla vigilanza sull'osservanza dei principi di corretta amministrazione invece il Collegio sindacale verifica che gli amministratori abbiamo preso le decisioni in modo corretto e ragionevole monitorando eventuali operazioni estranee all'oggetto sociale o in conflitto di interessi. Nello svolgimento di tale vigilanza quindi il Collegio sindacale non potrà evitare di valutare gli strumenti gestori che gli amministratori utilizzano nello svolgimento delle loro funzioni, come software di intelligenza artificiale utilizzati per esempio per la predisposizione di piani industriali, per analizzare fornitori, per moni-

torare KPI e per valutare investimenti. Pertanto, l'AI non è solo uno strumento tecnico ma incide direttamente sugli assetti organizzativi, amministrativi e contabili dell'impresa, influenza i processi decisionali e, di conseguenza, la corretta amministrazione della società, che la legge pone sotto la vigilanza del Collegio sindacale.

I sindaci dovranno verificare l'aderenza alla legge e allo statuto nell'utilizzo di tali strumenti di intelligenza artificiale e delle relative modalità di impiego, così come qualora, al contrario, tali assetti tecnologici non siano stati introdotti per nulla e questi vengano ampiamente utilizzati per prassi, il Collegio sindacale potrebbe esprimere un parere negativo sull'adeguatezza degli assetti se privi di minimi presidi di AI.

È importante ricordare che il controllo effettuato dal Collegio sindacale è un controllo di legalità, il Collegio sindacale non potrà mai esprimersi nel merito delle scelte effettuate dagli amministratori ma solo sulla ragionevolezza di tali scelte; pertanto, valuterà solo l'adeguatezza dello strumento AI rispetto alla natura, alle dimensioni della società e alle prassi di mercato. Il Collegio sindacale non potrà mai valutare i metodi di addestramento del sistema di AI e i risultati dello stesso ma dovrà verificare la ragionevolezza e la correttezza del set di dati utilizzato e del procedimento seguito. Nel caso in cui il Collegio sindacale non abbia l'incarico di revisione legale l'analisi della contabilità e delle poste di bilancio spetta al revisore legale ma, dal momento che l'utilizzo di sistemi di AI per elaborare scenari previsionali può aiutare il Collegio sindacale a comprendere meglio le prospettive aziendali è necessario il confronto con il revisore legale, soprattutto per valutare se le ipotesi alla base delle simulazioni siano coerenti con i dati contabili da lui verificati. Anche se il Collegio sindacale non entra nel merito dei dati inseriti nel sistema di AI è importante il confronto con il revisore per integrare la vigilanza con la verifica tecnica di chi ha già a conoscenza i numeri aziendali. Le modalità di training del software AI e la valutazione dei dati inseriti alla tecnologia sono delle scelte gestorie di competenza degli amministratori che restano escluse dal controllo del Collegio sindacale.

Il Collegio sindacale è inoltre chiamato a verificare l'adeguatezza degli assetti al fine di rilevare tempestivamente eventuali segnali di crisi d'impresa, come previsto dalle recenti revisioni del Codice della Crisi. Il Collegio sindacale assume un ruolo proattivo nella rilevazione preventiva della crisi e nella sua risoluzione; infatti, i sindaci in presenza di segnali di allarme sono tenuti nell'esercizio di tutti i loro poteri a sollecitare gli amministratori nell'accesso alle procedure previste dal Codice della Crisi per la risoluzione tempestiva della stessa. Anche nell'ambito di questo compito la valutazione da parte del Collegio sindacale dell'adeguatezza dei presidi AI utilizzati dagli amministratori per prevenire e rilevare tempestivamente la crisi è importante, in quanto è chiamato a vigilare anche sulla mancanza di assetti tecnologici idonei a rilevare l'insorgenza di una situazione di squilibrio economico finanziario.

Alla luce di queste riflessioni è opportuno implementare la formazione su questi temi per avere familiarità sul funzionamento, sulle capacità e sui rischi

che i sistemi di intelligenza artificiale hanno e per poter consentire al Collegio sindacale di mantenere un ruolo di controllo indipendente e consapevole.
L'intelligenza artificiale non è però soltanto un oggetto di controllo: può diventare anche uno strumento attraverso cui esercitare in modo più efficace la funzione di vigilanza.
La tradizionale attività ispettiva, spesso campionaria e periodica, può essere integrata con un controllo continuo e dinamico, capace di individuare anomalie nei flussi informativi, incoerenze contabili, scostamenti significativi dai piani approvati o rischi emergenti.
Nello svolgimento delle proprie funzioni ai sensi dell'art. 2403-bis c.c. i sindaci hanno il potere di richiedere informazioni agli amministratori sull'andamento della gestione e di scambiare informazioni con gli organi di controllo delle società controllate e con i revisori legali. Questi poteri di scambio informazioni, si realizzano anche nella partecipazione obbligatoria alle riunioni del Consiglio di amministrazione, durante le quali il Collegio sindacale ha la possibilità di raccogliere dati e informazioni sulla gestione della società e svolgere tempestivamente ed efficacemente i controlli.

La funzione ispettiva può quindi essere facilitata dall'utilizzo di sistemi di intelligenza artificiale capace di analizzare grandi quantità di dati in poco tempo.
I sistemi di AI potrebbero autonomamente attingere dati dai report consegnati dagli amministratori, dalle visure camerali, dagli elenchi degli adempimenti svolti, dai verbali del Consiglio di amministrazione, lasciando più spazio a discussioni tra sindaci e amministratori attinenti alla ragionevolezza delle scelte di gestione.
L'intelligenza artificiale può costituire un supporto alle attività del Collegio sindacale in base agli artt. 2403 e 2403-bis c.c., ma la struttura delle verifiche e dei conseguenti verbali rimane ancorata agli obblighi normativi che disciplinano il funzionamento dell'organo di controllo.
Quando si procede alla redazione di un verbale di verifica periodica, l'obiettivo è costruire un documento coerente con gli artt. 2404 e 2405 c.c., che impone al Collegio sindacale di riunirsi e di documentare le attività svolte, nonché di effettuare ispezioni e controlli ogni volta che sia opportuno nell'esercizio della loro funzione.
È fondamentale che l'utilizzo dei sistemi di AI da parte del Collegio sindacale avvenga nel rispetto di quanto disposto dall'art. 13 L. 132/2025 e del GDPR, pertanto utilizzando sistemi ad hoc e non ricorrendo a versioni gratuite dei principali sistemi di AI generalisti. Importante è dotarsi di uno strumento AI che non preveda l'opzione di condivisione per il suo addestramento, così da proteggere la privacy dei documenti condivisi.
Qui di seguito un esempio di prompt di utilizzo per il collegio sindacale:
"Come Collegio sindacale siamo obbligati a procedere alla verbalizzazione delle operazioni effettuate nell'ambito dell'attività di vigilanza previste dall'art. 2403 c.c. e seguenti e siamo tenuti a verificare periodicamente il rispetto da parte dell'azienda del presupposto della continuità aziendale tenuto conto delle informazioni ottenute dall'organo amministrativo e della documentazione raccolta.

Per farlo vorrei che mi redigessi un verbale di verifica periodica (costruito sulla base di alcuni documenti e informazioni che ti fornisco in allegato ogni volta che mi serve redigere un verbale).
Il verbale deve essere così strutturato:
- Premessa: una parte di premessa sull'utilità (in particolare ai sensi degli art. 2403 e seguenti del c.c.) della verifica periodica sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento e infine sulla verifica della continuità aziendale;
- Verifiche sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento: in merito a questa sezione vorrei che:
-caricandoti un file denominato "Verbali cda" (previa tua analisi e lettura attenta del file) riferissi la data di ogni verbale, l'ordine del giorno di ogni seduta ed un breve riassunto dei temi affrontati nelle suddette riunioni;
-caricandoti un file denominato "Verbali assemblea soci" (previa tua analisi e lettura attenta del file) riferissi la data di ogni verbale, l'ordine del giorno di ogni seduta ed un breve riassunto dei temi affrontati nelle suddette riunioni;
-riferissi che i Sindaci, dalla documentazione loro trasmessa, hanno potuto esaminare l'aggiornamento dei libri sociali e hanno tratto la convinzione che, sia la loro tenuta, che i criteri adottati nella stesura e trascrizione dei vari verbali sui libri da parte degli organi societari, sono ossequienti alle norme di legge e dello statuto sociale.
-riferissi che la partecipazione del Collegio sindacale alle sopracitate riunioni è documentata dai relativi verbali; le adunanze si sono svolte nel rispetto delle norme statutarie, legislative e regolamentari che ne disciplinano il funzionamento e che il Collegio sindacale prende atto che tutti gli argomenti trattati risultano regolarmente riportati nei relativi verbali agli atti della società.
-riferissi che l'organo amministrativo ci ha informato sull'andamento delle operazioni sociali e sugli eventi significativi che si sono verificati nel periodo; tale attività si è svolta in occasione degli incontri con il Consiglio di amministrazione citati prima.
-riferissi che le verifiche sui registri iva, sulle ritenute di periodo versate, sulle riconciliazioni bancarie, sui versamenti fiscali di periodo e sull'invio dei dichiarativi fiscali di periodo è stata effettuata in un file excel a parte archiviato secondo disposizioni interne del sindaco;
Per fare queste verifiche ti caricherò pertanto questi file:
- Verbali cda;
- Verbali assemblea soci.
- Verifiche della continuità aziendale: in merito a questa ultima sezione vorrei che:
- caricandoti un file denominato "Durc" (previa tua analisi e lettura attenta del file) riferissi nel verbale la data di scadenza del Durc e se attualmente i versa-

menti Inail e Inps sono regolari (nel caso ci fosse una esposizione debitoria Inps o Inail, per l'Inps occorrerebbe verificare che il debito non sia scaduto da oltre 90 giorni e che non sia superiore al 30% dei contributi Inps riferiti all'anno precedente (rilevando comunque un debito superiore ai 15.000 euro); per l'Inail occorrerebbe verificare che il debito non sia scaduto da oltre 90 giorni e non sia superiore a 5.000 euro);
- caricandoti un file denominato "Centrale rischi" (previa tua analisi e lettura attenta del file) riferissi nel verbale che alla data di verifica non esistono sconfinamenti e situazioni critiche finanziarie;
- caricandoti un file denominato "Estratto ruoli" (previa tua analisi e lettura attenta del file) riferissi nel verbale che alla data di verifica non esistono debiti scaduti da oltre 90 giorni superiori a 500.000 euro;
- caricandoti un file denominato "LIPE" (previa tua analisi e lettura attenta del file) ed un file denominato "F24 IVA", riferissi nel verbale che il debito Iva in corrispondenza del rigo VP 14 colonna 1 del file "LIPE" non sia superiore all'importo di euro 5.000 e, comunque, non inferiore al 10 per cento dell'ammontare del volume d'affari risultante dalla dichiarazione Iva relativa all'anno d'imposta precedente (la segnalazione è in ogni caso inviata se il debito è superiore all'importo di euro 20.000)
- caricandoti un file denominato "Scheda dipendenti" (previa tua analisi e lettura attenta del file) riferissi nel verbale che alla data di verifica non esistono debiti scaduti per pagamenti verso dipendenti da oltre 30 giorni superiori alla metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;
- caricandoti un file denominato "Scheda fornitori" (previa tua analisi e lettura attenta del file) riferissi nel verbale che alla data di verifica non esistono debiti scaduti per pagamenti verso fornitori da oltre 90 giorni superiori all'importo dei debiti NON scaduti.

Per fare queste verifiche ti caricherò pertanto questi file:
- Durc;
- Centrale rischi;
- Estratto ruoli;
- LIPE;
- F24 IVA;
- Scheda dipendenti;
- Scheda fornitori.

Oltre ai documenti sopra indicati saranno allegati:
- Visura camerale da cui prendere i principali dati anagrafici del cliente (previa attenta lettura ed analisi del file);
- Dichiarazione Iva anno precedente da cui prendere nel quadro VL il dato del debito annuale per l'applicazione del 10% ed il raffronto al debito periodico da LIPE;
- Bilancio dettagliato anno precedente da cui prendere la voce di costo (a conto economico) riferita ai contributi versati per dipendenti, ai fini dell'applicazione del 30% e raffronto con il debito scaduto di cui alla "Scheda dipendenti"

Inoltre, sarà allegata una situazione economica e patrimoniale di periodo, la

quale deve essere utilizzata per verificare lo stato di salute economico, finanziario e patrimoniale oltre che per fornire utili indicatori e metriche. Questo file potrebbe essere utilizzato per una parte finale del verbale in cui si commenta lo stato di salute della azienda."

L'utilizzo dell'intelligenza artificiale, in questo contesto, permette una lettura più rapida e accurata dei documenti, riducendo il rischio di errori materiali e consentendo di effettuare controlli incrociati che, in modo tradizionale, richiederebbero tempi molto più lunghi. Ne deriva un verbale più preciso, tempestivo e aderente ai doveri di vigilanza stabiliti dagli artt. 2403 e seguenti del c.c., consentendo al Collegio sindacale di svolgere con maggiore efficacia la propria funzione.

Ma è doveroso ricordare che la risposta a questo prompt come ogni risposta ottenuta da un sistema di AI deve essere adeguatamente verificata in quanto questi sistemi possono rafforzare le attività di vigilanza, ma non deve trasformarne l'essenza: il controllo rimane un compito dei professionisti, basato su discernimento, responsabilità e indipendenza.

UNGDCEC

La sfida della managerializzazione nelle PMI: dall'idea UNGDCEC alla proposta di legge C. 2474

Roberto Bonomo, Consigliere giunta dell'UNGDCEC
Davide Rovetta, Componente comitato scientifico Fondazione centro studi dell'UNGDCEC

La capacità di innovarsi, riorganizzarsi e reagire ai cambiamenti di mercato rappresenta oggi una delle principali determinanti di competitività per il sistema produttivo italiano. Tuttavia, all'interno del tessuto delle piccole e medie imprese permane una carenza strutturale di competenze manageriali qualificate, soprattutto nelle fasi di transizione o di passaggio generazionale. Da questo presupposto nasce la proposta di legge C. 2474, presentata alla Camera dei deputati dall'On. Letizia Giorgianni ed altri firmatari e ispirata integralmente alla proposta dell'UNGDCEC, che mira a introdurre una figura manageriale temporanea all'interno delle Pmi, sostenuta da un meccanismo di incentivazione fiscale finalizzato a promuovere un miglioramento misurabile delle performance aziendali.
Nel contesto europeo l'utilizzo di manager a tempo è pratica consolidata, mentre in Italia tale approccio rimane marginale, spesso confinato alle situazioni di emergenza o di crisi aziendale, con profonde disuguaglianze di genere.
Si stima che circa il 5% delle Pmi faccia utilizzo di tale strumento e di tali aziende, secondo la ricerca INIMA 2025 il tasso di utilizzo è sostanzialmente in linea rispetto al 2024, prevalentemente part-time e si colloca nelle Pmi che cercano competenze manageriali temporanee per colmare gap competitivi.
La durata media degli incarichi è di circa 14,1 mesi, più lunga rispetto alla media europea, che è di circa 11,5 mesi.
Il compenso medio giornaliero si attesta a circa 700 euro lordi con alcune variazioni a seconda del contesto e del ruolo specifico; tale importo è sensibilmente inferiore la media europea che è di circa 994 euro lordi / giorno ed è più contenuto di quanto previsto mediamente per un manager assunto al cui costo va aggiunto il contributo previdenziale, la 13ma mensilità e il trattamento di fine rapporto.
L'età media riportata dal report è mediamente di 57,8 anni nel nostro Paese (superiore alla media europea) e solo per l'11% svolto da manager di sesso femminile (in questo caso il dato e ahinoi inferiore alla media europea).
Anche il panorama delle agevolazioni per chi utilizza tale strumento è al momento confinato ad iniziative a tempo e legate a requisiti stringenti.
La proposta C. 2474 intende fare di questa figura un elemento ordinario di svi-

luppo e innovazione, riducendo le barriere economiche e culturali che ne hanno finora limitato la diffusione.
La norma proposta definisce con chiarezza la figura del dirigente temporaneo o a progetto, stabilendo requisiti rigorosi in termini di formazione, esperienza e profilo professionale, riconoscendo tra i principali destinatari della misura i dottori commercialisti e gli esperti contabili, la cui evoluzione verso attività manageriali avanzate rappresenta una direttrice strategica della visione del Commercialista moderno.
L'agevolazione prevista dalla proposta consiste in un credito d'imposta destinato alle Pmi che scelgono di introdurre un dirigente temporaneo: il beneficio è pari al 30% della retribuzione annua per le micro e piccole imprese e al 20% per le medie, ma è riconosciuto solo se l'Ebitda registra un incremento rispetto all'esercizio precedente. Gli obiettivi fissati sono progressivi: almeno il 5% nel primo anno, il 10% nel secondo e il 15% nel terzo. Si tratta quindi di una misura orientata alla performance, che premia risultati concreti e non costituisce un sostegno automatico.

Il dirigente temporaneo può assumere la gestione complessiva dell'impresa o di un ramo di essa, oppure essere incaricato dell'attuazione di progetti strategici, come processi di digitalizzazione, riorganizzazione interna, espansione commerciale o innovazione di processo. Le imprese che intendono accedere al beneficio devono predisporre un piano aziendale triennale dettagliato, con obiettivi misurabili e una chiara indicazione dei risultati attesi dall'intervento del dirigente temporaneo. In questo impianto, il ruolo del commercialista assume una centralità decisiva: dalla predisposizione del piano aziendale, alla verifica dei presupposti economici, fino all'asseverazione dei risultati e al monitoraggio dell'andamento gestionale. La proposta conferma infatti l'evoluzione della professione verso un modello di consulenza strategica ad alto valore aggiunto, in cui competenze economiche, capacità analitiche e visione manageriale si integrano in un'unica funzione.
Gli impatti attesi dalla misura si estendono su tre livelli:

- quello della singola impresa, che può avvalersi di competenze avanzate difficilmente reperibili internamente;
- quello territoriale, che vede rafforzarsi l'ecosistema locale di competenze;
- quello sistemico, che può beneficiare di una più ampia diffusione della cultura della pianificazione e della governance evoluta.

La misura, tuttavia, non è indenne da alcune criticità. La difficoltà di raggiungere gli incrementi di Ebitda in determinati settori, la necessità di una vera apertura culturale delle Pmi verso figure manageriali esterne, l'importanza di garantire elevata qualità ai piani progettuali per evitare effetti meramente formali, sono le principali. Il successo della norma, dunque, dipenderà dalla capacità di accompagnare imprese e professionisti in un percorso di maturazione culturale e organizzativa.
In conclusione, la proposta di legge C. 2474 rappresenta un passo significativo verso la managerializzazione delle Pmi italiane, affermando un principio fondamentale: la managerialità è un investimento e non un costo. L'UNGDCEC,

promotore della visione da cui la proposta prende forma, ribadisce così il proprio impegno nel contribuire all'innovazione del sistema produttivo nazionale e nel rafforzamento del ruolo del commercialista come attore strategico dei processi di sviluppo, modernizzazione e crescita.
Con questa proposta si ritiene di poter aumentare l'utilizzo dello strumento che da un lato permette di colmare le diseguaglianze di genere nel conferimento degli incarichi e dall'altro consentirebbe alle imprese virtuose un credito di imposta da poter spesare nel caso in cui l'intervento del Temporary Manager sia efficace e determini un vantaggio reddituale per l'impresa e un maggior gettito per l'Erario.
Attualmente il testo della proposta di legge C. 2474 è in esame presso la VI Commissione Finanze alla Camera. I prossimi passi prevedono l'approfondimento emendativo e la votazione in commissione, quindi la presentazione in Aula e, successivamente, l'esame al Senato. I tempi dipenderanno dall'agenda parlamentare, ma se l'iter proseguirà senza intoppi, il provvedimento potrebbe essere approvato entro i prossimi mesi e diventare operativo in tempi ragionevoli.

VALORE24 RENTRI

24 ORE PROFESSIONALE

La soluzione per la gestione digitale degli obblighi normativi in materia ambientale

L'applicazione cloud progettata per gestire in modo pratico, veloce e sicuro, tutti gli obblighi connessi alla gestione dei rifiuti. Invio automatico del **Registro Carico/Scarico**, **FIR** e **MUD** con verifica dell'esito grazie a un collegamento diretto e sicuro con il Registro Elettronico Nazionale della Tracciabilità dei Rifiuti (**RENTRI**).
Diverse configurazioni disponibili, adattabili alle esigenze delle aziende di ogni dimensione, ma anche per professionisti che le supportano nell'adempimento.

valore24.com/rentri

UNGDCEC

La gestione dell'IA nello studio professionale: l'opportunità di adottare un protocollo

Matteo Cangini, Componente CdA Fondazione centro studi dell'UNGDCEC

L'Intelligenza Artificiale sta entrando con decisione nella vita degli studi professionali, trasformando completamente le nostre modalità di lavoro ed i tempi della loro esecuzione. Per molti Commercialisti, l'I.A. rappresenta una possibilità concreta di innovazione: riduzione delle attività ripetitive, maggiore velocità nell'analisi dei dati, supporto nella comprensione di testi complessi e capacità di sintetizzare rapidamente informazioni. Attenzione però, come ogni tecnologia potente, l'IA richiede prudenza e consapevolezza e la domanda che sempre più professionisti si pongono è semplice solo in apparenza: fino a che punto è possibile integrare l'IA nelle attività quotidiane senza violare norme, principi deontologici e responsabilità connesse all'esercizio della professione?

Il quadro normativo di riferimento, oggi, è dominato dall'AI Act europeo, una normativa orizzontale che disciplina l'uso dell'IA nei vari settori e che, in modo indiretto ma incisivo, interessa anche gli studi professionali. La classificazione dei sistemi sulla base del rischio non esclude l'uso di strumenti come i modelli generativi linguistici, tuttavia ne richiede un impiego responsabile, soprattutto quando il loro output può avere anche solo effetti indiretti su diritti, posizioni giuridiche o decisioni rilevanti. A questa cornice si affiancano normative già consolidate come il Gdpr, che impone precisi obblighi in tema di trattamento dei dati personali, e il Codice deontologico, che continua a richiamare il professionista al dovere di diligenza, prudenza e verifica puntuale delle informazioni. Un principio resta fermo: l'adozione di un sistema di IA non attenua in alcun modo la responsabilità del Commercialista, che rimane pienamente responsabile delle attività svolte anche quando si avvale di strumenti automatizzati.

È quindi essenziale comprendere quali attività possono beneficiare effettivamente dell'IA e quali contrariamente richiedono un approccio più tradizionale, basato sul giudizio professionale. Molti strumenti sono particolarmente efficaci nell'automatizzare operazioni ripetitive, come l'estrazione di dati da documenti, la generazione di bozze di comunicazioni, la predisposizione di schemi o sintesi, la ricomposizione di flussi di informazioni che in passato avrebbero richiesto ore di lavoro manuale. Allo stesso tempo, i modelli generativi possono essere utili per ottenere prime analisi descrittive di bilanci, per organizzare idee, per spiegare concetti complessi a un cliente o per confrontare testi normativi in modo preliminare.

È però altrettanto importante riconoscere ciò che l'IA non può — o non

dovrebbe — fare nello studio professionale. L'interpretazione normativa resta un'attività a esclusiva competenza del Commercialista: nessun algoritmo è in grado di sostituire la valutazione critica, la capacità di contestualizzazione e la ponderazione delle conseguenze che caratterizzano l'attività del professionista. Le "allucinazioni" dei modelli, ovvero la produzione di contenuti plausibili ma non corretti, rappresentano un rischio reale. Nei contesti fiscali, contabili o societari un errore apparentemente minimo può trasformarsi in un danno concreto per il cliente; è inammissibile delegare all'IA la redazione autonoma di pareri, l'emissione di giudizi professionali o qualunque attività che produca effetti giuridici diretti. Anche il tema della privacy non è secondario: caricare su piattaforme non adeguatamente configurate documenti sensibili, dichiarazioni dei redditi, bilanci o informazioni riservate potrebbe costituire una violazione del Gdpr e del segreto professionale.

La responsabilità professionale assume un ruolo centrale nell'adozione di questi strumenti. Il Commercialista deve utilizzare l'IA con "diligenza qualificata", comprendendo i limiti e le potenzialità della tecnologia. È necessario valutare l'affidabilità dei software, verificare la conformità alle normative europee, adottare misure di sicurezza adeguate e predisporre controlli interni sui risultati ottenuti. L'assenza di verifica o l'uso improprio di strumenti automatizzati non rappresentano una giustificazione in caso di errore: al contrario, potrebbero costituire una grave negligenza. L'IA, in questo senso, non libera il professionista dalle proprie responsabilità ma lo obbliga a esercitare una supervisione ancora più attenta e consapevole.

Un passaggio fondamentale per l'integrazione corretta dell'IA negli studi è rappresentato dall'elaborazione di un vero e proprio protocollo interno di utilizzo. Si tratta di un documento che stabilisce in modo formale e condiviso le regole interne alle quali doversi attenere: quali strumenti possono essere utilizzati, in quali attività, con quali limiti e con quali verifiche. Il protocollo può includere indicazioni sulla gestione dei dati, sulle procedure di validazione dei risultati, sulla formazione dei collaboratori e sulla documentazione delle attività svolte con il supporto dell'IA. Accanto a questo strumento è utile costruire un registro interno delle applicazioni utilizzate, annotando le versioni dei software, il tipo di modello impiegato, i relativi livelli di rischio e gli usi consentiti nello studio. Si tratta di strumenti organizzativi che, oltre a tutelare il professionista, permettono di dimostrare un approccio serio, strutturato e conforme alla normativa vigente.

In prospettiva, la diffusione dell'IA porterà a una profonda trasformazione della professione. Non sostituirà il Commercialista, ma modificherà il modo in cui il professionista crea valore. Liberando il tempo dedicato alle attività ripetitive, l'IA permette di concentrarsi maggiormente sull'analisi, sulla consulenza strategica, sulla pianificazione fiscale e sull'assistenza personalizzata alle imprese. Tuttavia, questo cambiamento richiede l'acquisizione di nuove competenze: comprendere la logica dei modelli generativi, sapere valutare criticamente un output, distinguere tra un errore

evidente e un contenuto verosimile ma fuorviante, conoscere le implicazioni normative e deontologiche dell'uso della tecnologia. È una nuova cultura professionale che si affianca alle competenze tradizionali e che non può essere improvvisata.
L'Intelligenza Artificiale rappresenta dunque un'opportunità straordinaria per gli studi professionali, ma solo se utilizzata con prudenza, competenza e piena consapevolezza del ruolo del Commercialista. L'innovazione non deve essere subita: deve essere governata. La tecnologia può amplificare la professionalità del Commercialista, ma non può sostituirla. La sfida dei prossimi anni sarà proprio questa: integrare con equilibrio strumenti potenti senza rinunciare a ciò che da sempre caratterizza la nostra professione, ovvero la capacità di interpretare, valutare, scegliere e assumersi la responsabilità delle decisioni.

VALORE24
Blockchain

24 ORE PROFESSIONALE

La nuova era della certificazione digitale

Valore24 Blockchain è la prima blockchain italiana **conforme alle normative e linee guida eIDAS, CAD, GDPR, EDPB 02/2025**, realizzata specificamente per trasformare la certificazione digitale di Professionisti, Aziende ed Enti Pubblici.

SCOPRI DI PIÙ

valore24.com/blockchain

UNGDCEC

Proroga al 2036 del regime Iva per gli enti del Terzo Settore: valutazioni operative e scenari futuri

Pasquale Sillvestri, commissione "Enti no profit associazionismo e sport" dell'UNGDCEC

Con l'approvazione definitiva, in data 20 novembre 2025, di un decreto legislativo attuativo della legge delega 9 agosto 2023, n. 111, il Consiglio dei ministri è intervenuto su diversi ambiti della normativa fiscale, tra cui la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto applicabile al Terzo Settore. In particolare, è stata disposta una proroga al 1° gennaio 2036 dell'entrata in vigore delle norme che avrebbero modificato in modo sostanziale l'attuale regime Iva per gli enti non commerciali che erogano servizi verso i propri associati a fronte di corrispettivi specifici.

Il rinvio di dieci anni della decorrenza del regime di esenzione Iva previsto per determinate prestazioni istituzionali rappresenta una misura significativa sotto diversi profili. Oltre a evitare l'impatto immediato di nuovi adempimenti, essa consente un'ulteriore riflessione sistemica, nella prospettiva di una riforma organica e sostenibile del trattamento fiscale riservato agli enti del Terzo Settore. Il provvedimento interviene sull'articolo 5, comma 15-quater, del Dlgs 146/2021, più volte oggetto di rinvio, e attualmente previsto per l'entrata in vigore dal 1° gennaio 2026.

La disposizione originava dalla necessità di adeguare la normativa italiana alle indicazioni dell'Unione Europea, in particolare a seguito della procedura di infrazione n. 2008/2010 avviata nei confronti dell'Italia. La Commissione Ue aveva censurato l'esclusione dall'Iva di alcune operazioni compiute da enti associativi, ritenendo la normativa nazionale in contrasto con gli articoli 2 e 132 della Direttiva 2006/112/Ce. Per allinearsi alla normativa europea, il legislatore aveva inizialmente previsto, con la legge di bilancio 2022 (legge n. 234/2021), che il passaggio al regime di esenzione si applicasse a partire dal 1° gennaio 2024. Tuttavia, il termine è stato oggetto di una serie di proroghe legislative:

- 1° luglio 2024 (art. 4, comma 2-bis, Dl n. 51/2023);
- 1° gennaio 2025 (art. 3, comma 12-sexies, Dl n. 215/2023);
- 1° gennaio 2026 (art. 3, comma 10, Dl n. 202/2024);
- 1° gennaio 2036 (decreto legislativo 20 novembre 2025, in attuazione della legge n. 111/2023).

La nuova proroga allunga sensibilmente i tempi di attuazione, garantendo per un periodo di oltre dieci anni la prosecuzione del regime di esclusione Iva per le prestazioni rese dagli enti associativi in conformità ai fini istituzionali e verso i propri associati.

In termini operativi, il passaggio al regime di esenzione Iva avrebbe comportato numerosi obblighi formali, anche in assenza di imposta da versare. In particolare, gli enti avrebbero dovuto:

- Aprire una partita Iva;
- Emettere fattura per ogni operazione esente;
- Tenere i registri Iva per le operazioni attive e passive;
- Provvedere alla liquidazione periodica (anche se a saldo zero);
- Presentare la dichiarazione Iva annuale;
- Rinunciare alla detraibilità dell'Iva sugli acquisti (con effetti economici negativi, soprattutto per investimenti e costi gestionali);
- Applicare il pro-rata di detrazione in caso di attività miste;
- Adeguarsi agli obblighi di tracciabilità e conservazione digitale dei documenti fiscali.

Tali adempimenti avrebbero potuto risultare particolarmente gravosi per le realtà di piccole dimensioni o a carattere prevalentemente volontaristico, che costituiscono la stragrande maggioranza del panorama associativo italiano. Inoltre, la distinzione tra attività commerciale e non commerciale, in presenza di prestazioni istituzionali verso corrispettivo, avrebbe richiesto valutazioni puntuali e complesse, esponendo gli enti a rischi interpretativi, sanzionatori e gestionali.

Non è un caso che il legislatore, nel motivare la proroga, abbia fatto esplicito riferimento ai pareri espressi:

- dalla 6a Commissione Finanze del Senato (lettera a), e
- dalla VI Commissione Finanze e Tesoro della Camera dei Deputati (lettera b),

le quali hanno sollecitato l'adozione di misure volte a mantenere il regime di esclusione Iva per le operazioni poste in essere da enti associativi non commerciali, valorizzandone la funzione sociale e limitando gli oneri burocratici a loro carico. Il Governo ha quindi ritenuto opportuno disporre una sospensione lunga, rinviando di un intero decennio l'applicazione del regime di esenzione e aprendo così una finestra temporale utile per una riforma strutturata, condivisa e orientata alla semplificazione.

Parallelamente, il decreto interviene anche sul tema delle plusvalenze in caso di riallocazione interna dei beni dell'ente. In particolare, si prevede che, qualora un bene venga trasferito dall'attività commerciale a quella non commerciale in conseguenza della nuova qualificazione fiscale dell'attività, l'ente possa optare per l'esclusione della plusvalenza (ai sensi dell'art. 86 del Tuir) dalla formazione del reddito imponibile. Tale opzione è esercitabile in dichiarazione dei redditi e resta efficace purché il bene venga impiegato esclusivamente per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini del perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

La misura mira a favorire il corretto riallineamento tra patrimonio e finalità istituzionali, senza generare oneri fiscali sproporzionati o disincentivi alla riclassificazione di beni. Si tratta di un intervento tecnico ma significativo, in quanto consente una gestione più fluida delle transizioni tra attività commerciali e non commerciali, tipiche di molti enti in fase di ristrutturazione o adeguamento alla riforma.

Per i commercialisti che assistono gli enti del Terzo Settore, la proroga offre diverse implicazioni operative di rilievo:

- consente di proseguire nella gestione ordinaria senza introdurre nuove procedure Iva;
- evita l'applicazione immediata di un regime più oneroso e complesso;
- offre un orizzonte temporale utile per pianificare eventuali trasformazioni giuridiche o operative;
- permette di differire investimenti informatici legati alla gestione dell'Iva;
- favorisce la stabilità dei bilanci previsionali per gli anni futuri;
- riduce i rischi di errori o incertezze legati all'interpretazione di norme ancora poco consolidate;
- consente di partecipare attivamente alla consultazione pubblica su una possibile revisione del trattamento fiscale degli ETS.

Tuttavia, il rinvio non deve essere inteso come una soluzione definitiva o come una marcia indietro rispetto al principio di armonizzazione con il diritto Ue. Al contrario, esso rappresenta un tempo prezioso da utilizzare con responsabilità, sia da parte del legislatore che degli operatori del settore. È auspicabile che in questo arco temporale si costruisca un quadro normativo stabile, chiaro e sostenibile, capace di distinguere in maniera netta tra attività istituzionale e attività commerciale, evitando al contempo distorsioni concorrenziali e sovrapposizioni interpretative.

Infine, il differimento può rappresentare una grande occasione di dialogo tra istituzioni, professionisti e Terzo Settore, utile non solo a evitare futuri contenziosi con l'Ue, ma soprattutto a dare dignità e certezza giuridica a un comparto che svolge un ruolo cruciale nel tessuto sociale ed economico italiano.

UNGDCEC

Dell'Oltre la Maschera : un bilancio del Convegno Nazionale UNGDCEC di Cagliari

Jacopo Deidda Gagliardo, Probiviro giunta dell'UNGDCEC

Cagliari è stata un punto di svolta. Non solo per l'UNGDCEC, ma per l'intera categoria dei Dottori Commercialisti. Chi ha vissuto le due giornate al Teatro Lirico lo ha sentito e percepito chiaramente: il Convegno Nazionale "Oltre la Maschera" non è stato un semplice evento, ma un momento di consapevolezza collettiva.
Per mesi abbiamo lavorato su un concetto: togliere la maschera con cui troppo spesso veniamo identificati, quella del mero contabile, del tecnico dell'adempimento. L'obiettivo era ambizioso — restituire alla professione un volto autentico, fatto di competenze, specializzazioni e capacità di visione. Ma la vera sorpresa è stata la reazione: il modo in cui i partecipanti, le unioni, gli ospiti e persino soggetti esterni al nostro mondo hanno riconosciuto in questo messaggio qualcosa di vero, urgente e condiviso. Oggi, tutti ne parlano. Non più per chiedersi *chi siamo*, ma per affermare *chi vogliamo essere*.

Un successo che va oltre i numeri
Il convegno è stato un successo di partecipazione, di contenuti e di spirito.
Dalla sala gremita ai corridoi pieni di dialogo, l'energia era palpabile.
Non c'era soltanto curiosità, ma il desiderio di rispecchiarsi in una nuova narrazione della professione. Il più grande feedback che abbiamo ricevuto è arrivato dagli sguardi, dai messaggi, dalle conversazioni dopo gli interventi: un senso di appartenenza rinnovato. Perché quando una categoria smette di difendersi e inizia a raccontarsi, cambia il linguaggio e con esso, la percezione.
Ed è proprio qui che si apre un capitolo necessario. Per troppo tempo la categoria non ha sempre mostrato una spinta convinta verso l'evoluzione. In molti momenti storici, invece di interpretare il cambiamento, lo ha atteso o subito; invece di accompagnare le trasformazioni del mondo produttivo e professionale, si è irrigidita in dinamiche difensive. Il risultato è stato un posizionamento spesso debole agli occhi dei nuovi interlocutori: imprese, istituzioni, giovani. Oggi, però, questa dinamica non è più sostenibile.
Le tecnologie, dall'intelligenza artificiale alla digitalizzazione dei processi, impongono un salto di qualità e chiedono alla categoria di abbandonare definitivamente il paradigma della resistenza per abbracciare quello dell'adattamento. E, parallelamente, è indispensabile riconoscere il ruolo decisivo dei giovani: sono loro a portare nei territori e negli studi la cultura dell'innovazione, la sen-

sibilità per nuovi linguaggi e la capacità di costruire relazioni con mondi che fino a ieri erano lontani.
La nuova spinta, dunque, nasce da due forze che oggi si incontrano: fattori esterni che accelerano, fattori interni che finalmente vogliono accelerare.

Tre tavole rotonde, un'unica direzione
Il percorso del convegno si è articolato in tre momenti chiave, tre prospettive sul presente e sul futuro della nostra identità.
La prima tavola rotonda, dedicata **all'immagine e alla percezione del commercialista**, ha aperto un confronto profondo su come siamo visti — e su come vogliamo essere visti. È emerso con forza che comunicare non significa semplificare, ma rendere accessibile la complessità del nostro ruolo. Raccontare l'essenza del commercialista è un atto politico e culturale: significa affermare la nostra funzione sociale, non solo economica.
Ma è stato altrettanto chiaro che lo stereotipo attuale continua a essere negativo. Nelle università, nei dialoghi con gli studenti e persino in iniziative come **Obiettivo Unico**, emerge una percezione distorta e poco attrattiva: molti giovani non immaginano il loro futuro legato a quello del commercialista che fa un mestiere ingessato e ripetitivo, ma piuttosto invece connesso alle specializzazioni. In altre parole, vedono molto di più la "maschera", piuttosto che il volto reale della professione: dalle nostre ricerche emerge sempre più che l'attività classica occupa il 50% del tempo dei commercialisti, il resto è dato da poche specializzazioni, diverse tra loro ma che in qualche modo a medio-lungo termine diventano sinergiche. Ed è questo uno dei motivi per cui parlare di immagine non è un esercizio estetico, ma una responsabilità strategica: senza un immaginario diverso e reale, la professione perde energie, talenti e prospettive.
La seconda tavola, incentrata **sulle specializzazioni**, ha mostrato la direzione del futuro. Le competenze non sono più un vezzo o una moda, ma la chiave dell'attrattività della professione. Parlare di specializzazione oggi significa parlare di libertà: la libertà di essere sé stessi, di scegliere un percorso, di esprimere valore aggiunto. Dalla consulenza manageriale all'innovazione digitale, dai processi ESG alla finanza d'impresa, ogni specializzazione è un volto nuovo della professione. E il messaggio è chiaro: il commercialista del futuro non si misura in dichiarazioni inviate, ma in impatti generati.
E proprio qui si innesta un messaggio importante: è finita l'epoca dei professionisti che fanno "di tutto un po'". Come dimostrato dai dati, la figura generalista che non esprime una verticalità rischia sempre più di non generare valore percepito. Le imprese chiedono profondità, capacità analitica, visione; non cercano chi "fa tutto", ma chi sa fare davvero bene ciò che promette.
La qualità è diventata il nuovo standard professionale, e con essa ritorna un tema fondamentale: la capacità di valorizzare il proprio lavoro. Un professionista che investe sulle sue specializzazioni, che innova, che studia, che costruisce un posizionamento chiaro, è anche un professionista che può — e deve — riconoscere il giusto valore economico alle proprie competenze. Non è più il tempo di inseguire il mercato, ma di guidarlo attraverso una proposta solida, credibile e distintiva.

La terza tavola rotonda, **sulla politica di categoria**, ha chiuso il cerchio.
Abbiamo discusso del ruolo del sindacato e delle istituzioni come spazio di rappresentanza, ma anche come laboratorio di idee. La politica di categoria non è un esercizio di autoconservazione: è la responsabilità di immaginare il futuro.
In un tempo in cui tutto cambia, dalle tecnologie al modo di fare impresa, la vera sfida è restare rilevanti, non solo presenti. E in questo, il movimento dei giovani commercialisti ha dimostrato ancora una volta di essere un passo avanti.

La maschera è caduta
Il simbolo della maschera, al centro del concept, ha avuto un significato potente. Dietro ogni volto, ne esiste un altro, o meglio ne esistono tanti altri.
Dietro l'abitudine, la curiosità. Dietro l'adempimento, la consulenza. Dietro la contabilità, la capacità di orientare le scelte delle imprese e delle persone.
Togliere la maschera significa accettare la complessità della nostra identità professionale: siamo tecnici, ma anche interpreti del cambiamento. Siamo custodi dei numeri, ma anche costruttori di futuro. Questa nuova consapevolezza è il lascito più importante del Convegno. Perché una volta tolta la maschera, non si torna indietro: si guarda avanti, con la forza di chi ha scelto di essere visto per ciò che è davvero.

Cagliari come punto di partenza
Cagliari ha avuto il coraggio di ospitare un dialogo scomodo ma necessario, che nessuno aveva mai avuto il coraggio di mettere al centro dei riflettori.
È stato quindi compito dei giovani, della nostra "generazione ponte tra analogico e digitale", togliere la maschera. In una terra che spesso viene percepita come periferica, abbiamo portato al centro un messaggio universale: il futuro della professione passa dall'autenticità. E forse non poteva che succedere qui, dove le radici e l'innovazione convivono naturalmente, come due parti della stessa storia. E la periferia è diventata centro. Il convegno si è concluso con ottimi feedback, ma la sensazione più forte è stata quella di un inizio.
"Oltre la Maschera" non è stato solamente un titolo, ma un percorso.
Un percorso che continuerà nei territori, nelle Unioni, negli Studi, nelle relazioni con tutti gli stakeholders. Perché ogni volta che un collega sceglie di raccontarsi per ciò che è — e non per ciò che deve sembrare — la categoria fa un passo avanti.
Abbiamo mostrato i veri volti della professione. Ora sta a noi non rimettere la maschera.

NEWS
E APPROFONDIMENTI

24ORE PROFESSIONALE

Ifrs 18, come cambiano impatti fiscali e operativi per le imprese italiane

Gianluca Cavalieri, Il Sole 24 Ore, estratto da "La Settimana Fiscale", 3 dicembre 2025, n. 45

Introduzione all'Ifrs 18

Il nuovo principio contabile internazionale "Ifrs 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements" rappresenta il risultato del progetto "Primary Financial Statements" promosso dallo Iasb (International Accounting Standards Board), con l'obiettivo di rivoluzionare la presentazione e la disclosure delle informazioni finanziarie. L'intento principale di questo standard è quello di innalzare il livello di comparabilità, trasparenza e comprensibilità dei dati di bilancio, offrendo agli investitori e agli altri stakeholder una rappresentazione più chiara e significativa della performance finanziaria delle imprese, così da agevolare decisioni di investimento più consapevoli e informate.

L'Ifrs 18 sostituirà integralmente lo Ias 1, di cui incorpora alcune disposizioni, introducendo al contempo regole innovative che ridefiniscono la struttura e i contenuti dei prospetti finanziari. L'entrata in vigore obbligatoria è fissata al 1° gennaio 2027, con la possibilità per le imprese di adottarlo anticipatamente. È inoltre prevista l'applicazione retrospettiva, che comporta l'obbligo di rideterminare e riesporre i dati dei periodi comparativi.

Tra le principali novità si segnalano l'introduzione di categorie obbligatorie nel conto economico, la definizione di nuovi subtotali e il rafforzamento delle regole di aggregazione e disaggregazione delle voci, elementi che contribuiranno a una rappresentazione più fedele e comparabile della realtà aziendale.

Nuove Categorie e Subtotali nel Conto Economico

Il conto economico, secondo Ifrs 18, si struttura attorno a cinque categorie fondamentali: operativa, investimento, finanziaria, imposte sul reddito e attività operative cessate. Questa articolazione evidenzia la netta separazione tra le diverse fonti di risultato, offrendo una rappresentazione più trasparente e analitica della performance aziendale.

• Categoria operativa: comprende tutti i proventi e gli oneri derivanti dalla gestione caratteristica dell'ente, indipendentemente dal fatto che siano ricorrenti, volatili o eccezionali rispetto al core business. In questa categoria confluiscono, ad esempio, i ricavi e i costi tipici dell'attività commerciale, ma anche, in via residuale, i proventi e gli oneri che non soddisfano i requisiti per essere attribuiti alle altre categorie.

• Categoria di investimento: comprende i proventi e gli oneri derivanti da investimenti in società collegate, joint venture e controllate non consolidate, da di-

sponibilità liquide e mezzi equivalenti, nonché da altre attività che generano un rendimento individuale e largamente indipendente dalle altre risorse aziendali (ad esempio, interessi attivi o rendimenti su strumenti finanziari).

• Categoria di finanziamento: include i proventi e gli oneri connessi esclusivamente alla raccolta di finanziamenti, come gli interessi passivi, ma anche alcune componenti di interessi attivi e passivi e gli effetti delle variazioni dei tassi di interesse su passività che non derivano solo dalla raccolta di fondi.

A queste si aggiungono la categoria delle imposte sul reddito e quella delle attività operative cessate, presentate separatamente per garantire una maggiore chiarezza nella lettura dei risultati intermedi.

L'introduzione dei nuovi subtotali, quali "Operating profit" e "Profit before financing and income tax", consente di ottenere indicatori intermedi più significativi e confrontabili, facilitando l'analisi della performance gestionale.

Questa ristrutturazione non è meramente formale: la ri-classificazione (intesa come esposizione e posizionamento) di proventi e oneri nelle diverse categorie può variare sensibilmente in funzione del modello di business dell'entità. Si pensi, ad esempio, alle banche, che possono sia investire in attività sia fornire finanziamenti ai clienti come parte integrante del proprio core business: per queste realtà, l'Ifrs 18 prevede criteri di classificazione specifici e requisiti aggiuntivi, proprio per riflettere fedelmente la natura delle loro operazioni.

Sebbene l'obiettivo ultimo dell'Ifrs 18 sia quello di assicurare la massima comparabilità delle informazioni finanziarie tra imprese e periodi, nella pratica la classificazione di ricavi e costi non potrà mai essere perfettamente uniforme per tutte le società. Questo perché la struttura del conto economico, pur essendo rigorosa, lascia spazio a valutazioni legate alle peculiarità operative di ciascuna realtà, garantendo così una rappresentazione più aderente alla sostanza economica delle transazioni.

Management Performance Measures (MPMs), Impatti Fiscali ed eventuali implicazioni in ambito Transfer Pricing

Le Management Performance Measures (MPMs) sono indicatori di performance selezionati dal management e utilizzati nelle comunicazioni pubbliche, pur non essendo previsti dagli Ifrs come voci obbligatorie. L'Ifrs 18 introduce un approccio strutturato alla loro disclosure: per ciascuna MPM, è richiesta una nota esplicativa che ne illustri la definizione, le modalità di calcolo, la riconciliazione con i dati Ifrs e il relativo impatto fiscale.

Questa innovazione comporta un significativo incremento degli oneri di compliance, poiché le imprese sono tenute a determinare e rappresentare l'effetto fiscale associato a ciascuna voce di riconciliazione, applicando l'aliquota fiscale pertinente o altri metodi appropriati. Ne deriva una necessaria disaggregazione delle informazioni fiscali, che renda il reporting più dettagliato e trasparente.

Un aspetto particolarmente rilevante riguarda le possibili implicazioni in materia di Transfer Pricing. Gli indici utilizzati nelle benchmark analysis per la determinazione del valore di libera concorrenza delle transazioni infragruppo vengono generalmente calcolati sugli schemi di bilancio ufficiali (ad esempio, l'operating margin ricavato dal conto economico riclassificato). Tuttavia, qualora la società

decidesse di presentare nelle note un MPM – ad esempio un "operating margin" rettificato, ritenuto più rappresentativo dal management e comunicato anche all'esterno – si potrebbe generare un rischio: l'Agenzia delle Entrate potrebbe utilizzare tale indicatore in modo strumentale in sede di verifica fiscale, soprattutto laddove il valore della MPM non rientri nell'intervallo di libera concorrenza.
Si pensi, ad esempio, al caso di una società che, per esigenze di comunicazione verso il mercato, pubblichi una MPM che esclude alcune componenti di costo non ricorrenti o rettifica il margine operativo per la presenza di elementi straordinari. Se questa MPM venisse evidenziata nelle note al bilancio e il suo valore risultasse inferiore rispetto all'intervallo di libera concorrenza risultante dall'analisi di benchmark di settore utilizzato nelle analisi di Transfer Pricing, l'Amministrazione finanziaria potrebbe contestare la politica dei prezzi di trasferimento facendo leva proprio su tale indicatore, anche se non rappresenta il margine operativo calcolato secondo i criteri tradizionali. In questo scenario, la trasparenza informativa rischia di trasformarsi in un elemento di vulnerabilità fiscale, se non accompagnata da un'adeguata contestualizzazione e da una chiara distinzione tra indicatori gestionali e indicatori utilizzati ai fini delle analisi di Transfer Pricing.
Per questo motivo, è fondamentale che le imprese valutino con attenzione la coerenza tra le MPMs comunicate e gli indicatori utilizzati nelle benchmark analysis, fornendo nelle note tutte le spiegazioni necessarie a evitare possibili interpretazioni distorsive da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Aggregazione e disaggregazione, gli impatti fiscali
L'Ifrs 18 introduce un impianto rigoroso e innovativo in tema di aggregazione e disaggregazione delle voci di bilancio, imponendo alle imprese una riflessione attenta non solo sulla natura economica delle poste, ma anche sulle loro implicazioni fiscali. Le grandezze contabili possono essere aggregate solo se condividono almeno una caratteristica comune, tra cui – in modo esplicito – il trattamento o l'effetto fiscale. Questo principio, sancito dal paragrafo B78 dell'Ifrs 18, rappresenta una svolta rispetto al passato: tra i criteri da considerare per aggregare o disaggregare le voci di bilancio vi sono infatti anche i cosiddetti tax effects, ossia le conseguenze fiscali che possono derivare da una diversa collocazione delle poste.
In concreto, ciò significa che l'effetto fiscale di un item di bilancio può incidere direttamente sulle decisioni di aggregazione o disaggregazione: se due voci presentano natura simile ma sono soggette a trattamenti fiscali differenti – ad esempio, per l'applicazione di aliquote diverse o per la presenza di regimi agevolativi specifici – e tale differenza è considerata rilevante, l'entità dovrà disaggregare le informazioni per garantire trasparenza, tracciabilità e utilità informativa. La materialità dell'effetto fiscale, dunque, potrebbe diventare un parametro chiave nella valutazione della struttura del bilancio e nella predisposizione delle note al bilancio.
Un esempio pratico può chiarire la portata di questa innovazione: si pensi a due voci di ricavo derivanti da attività simili, ma soggette a diverse aliquote fiscali per ragioni geografiche o normative. In questo caso, la rappresentazione separata nel bilancio o nelle note non è solo una scelta di trasparenza, ma una necessità per

fornire agli utilizzatori del bilancio una rappresentazione fedele e realmente utile, anche in ottica di compliance fiscale.
Allo stesso tempo, l'Ifrs 18 consente di aggregare componenti reddituali che, pur avendo natura diversa, condividono lo stesso trattamento fiscale. Si pensi, ad esempio, alla valutazione al fair value di diversi assets con diversa natura: se tali componenti, pur essendo distinti per natura o origine, siano soggetti al medesimo regime fiscale e l'importo dell'effetto fiscale aggregato risulti rilevante, l'entità dovrebbe poterli rappresentare congiuntamente ed unitamente al loro effetto fiscale aggregato, semplificando la lettura del bilancio senza pregiudicarne la trasparenza fiscale. In questi casi, l'aggregazione è giustificata proprio dalla coerenza del trattamento tributario, che consente di evitare inutili frammentazioni informative.
Questa esigenza di maggiore granularità e attenzione agli effetti fiscali richiederà, senz'altro, un piano dei conti strutturato su più livelli e una stretta collaborazione tra funzione amministrativa e fiscale, affinché il trattamento contabile e quello tributario siano sempre allineati e coerenti con le nuove regole introdotte dall'Ifrs 18.

Impatti sulle imposte dirette e sull'Irap

Classificazione delle voci di bilancio: confronto tra logica Ifrs 18 e principio di derivazione rafforzata per le imposte dirette
Nel contesto dell'Ifrs 18, il termine "classification" indica il processo di ordinamento delle voci di bilancio sulla base di caratteristiche condivise, con l'obiettivo di garantire una presentazione chiara, coerente e comparabile delle informazioni finanziarie (Si veda Appendice A – Defined terms, Ifrs 18). Si tratta di una logica contabile che mira a rappresentare fedelmente la realtà economica dell'impresa, facilitando la lettura e l'analisi dei dati da parte degli stakeholders.
Diversa è la prospettiva fiscale delineata dall'art. 83 del Tuir e approfondita dalla circolare 7/E/2011 dell'agenzia delle Entrate. In ambito tributario, la "classificazione" non si limita alla collocazione contabile delle voci, ma rappresenta il passaggio successivo alla "qualificazione" dell'operazione. Dopo aver individuato la natura economico-giuridica dell'operazione (qualificazione), la classificazione fiscale consiste nell'attribuire il componente reddituale o patrimoniale alla corretta voce di bilancio, determinando così la tipologia di provento o onere che incide sul reddito imponibile. La circolare menzionata chiarisce che il fenomeno classificatorio è comunque strettamente legato a quello qualificatorio: una diversa qualificazione dell'operazione rispetto alla rappresentazione giuridico-formale comporta, di regola, una conseguente diversa classificazione ai fini fiscali.
In sintesi, mentre la "classification" dell'Ifrs 18 risponde a esigenze di presentazione e comparabilità contabile, la classificazione fiscale secondo l'art. 83 Tuir e la circolare 7/E/2011 è funzionale alla corretta determinazione del reddito imponibile, e può divergere dalla logica contabile in funzione della natura e degli effetti delle operazioni aziendali. Proprio per questa differenza strutturale, l'introduzione dell'Ifrs 18 non dovrebbe avere alcun impatto sulla determinazione del reddito imponibile ai fini Ires, dal momento che il percorso di definizione del fenomeno qualificatorio e classificatorio previsto dalla normativa fiscale rimane invariato e

non dovrebbe venire intaccato dalle nuove regole di ordinamento contabile contenute nell'Ifrs 18.
Tuttavia, occorre adottare un approccio prudenziale e cautelativo: non si possono escludere a priori fattispecie contabili che, in ragione della loro specifica collocazione all'interno dello schema di conto economico in vigenza dell'Ifrs 18, possano assumere un trattamento fiscale differente rispetto al passato. Sarà quindi fondamentale monitorare con attenzione l'evoluzione applicativa dell'Ifrs 18, per intercettare tempestivamente eventuali criticità e garantire la corretta determinazione della base imponibile.

Impatto dell'introduzione dell'Ifrs 18 sulla determinazione della base imponibile Irap

Per le imprese che redigono il bilancio secondo gli Ias/Ifrs, la determinazione della base imponibile Irap presenta caratteristiche peculiari che la distinguono nettamente dal calcolo dell'Ires. La normativa di riferimento – in particolare l'articolo 5, comma 1, del Dlgs 446/1997, come modificato dalla legge 244/2007 – stabilisce, in sostanza, che il valore della produzione netta deve essere individuato riclassificando le poste del bilancio Ias/Ifrs secondo gli schemi previsti dal bilancio civilistico tradizionale.
Questo processo di riclassificazione assume un ruolo centrale: ai fini Irap, tutte le componenti di natura reddituale che, secondo la disciplina nazionale, avrebbero dovuto essere incluse nel conto economico delle imprese non Ias, devono essere collocate nello schema di conto economico rilevante, indipendentemente dalla loro esposizione nel bilancio redatto secondo i principi internazionali.
In altre parole, la presentazione adottata nel bilancio Ias/Ifrs non è vincolante per la determinazione della base imponibile Irap, che resta ancorata ai criteri e alle voci previste dalla normativa italiana.
Questa impostazione normativa ha sempre risposto all'esigenza di garantire uniformità e coerenza nella determinazione della base imponibile Irap, evitando che le diverse logiche di presentazione contabile introdotte dagli Ias/Ifrs – e, in prospettiva, dall'Ifrs 18 – possano generare disparità di trattamento tra imprese Ias adopter e imprese che applicano i principi contabili nazionali. Il processo di riclassificazione, dunque, funge da "ponte" tra la rappresentazione contabile prevista dagli standards internazionali e la struttura del conto economico rilevante ai fini Irap, assicurando che tutti i componenti reddituali rilevanti siano correttamente inclusi nella base imponibile.
In sintesi, l'adozione dell'Ifrs 18 non dovrebbe modificare la metodologia di calcolo della base imponibile Irap per i soggetti Ias adopter: resta centrale il processo di ri-classificazione delle voci di bilancio, che assicura la corretta inclusione di tutti i componenti reddituali rilevanti secondo la normativa nazionale. Questo approccio garantisce la neutralità fiscale rispetto alle innovazioni introdotte dai principi contabili internazionali, preservando la coerenza e la comparabilità del prelievo Irap tra tutte le imprese operanti sul territorio nazionale.

Ifrs 18 e Tax control framework: nuove sfide per il presidio dei rischi fiscali

L'adozione dell'Ifrs 18 rappresenta una svolta non solo per la presentazione del bilancio, ma anche per l'assetto dei controlli interni delle società che hanno già implementato un Tax control framework. L'introduzione di nuove categorie di conto economico, la ridefinizione dei subtotali e le regole rafforzate di aggregazione e disaggregazione impongono un'attenta revisione delle procedure amministrativo-contabili e dei presidi di controllo fiscale.

In particolare, aree come la contabilizzazione degli interessi passivi e dei derivati – che possono subire una diversa classificazione e presentazione in bilancio secondo le nuove regole – richiedono una puntuale verifica degli impatti sia sul trattamento contabile sia, di conseguenza, sulla determinazione della base imponibile Ires e Irap. Il passaggio all'Ifrs 18 rende necessario un aggiornamento dell'impianto di controllo, affinché le procedure adottate siano coerenti con la nuova rappresentazione contabile e garantiscano la corretta rilevazione, classificazione e riconciliazione delle poste ai fini fiscali.

Un Tax control framework efficace dovrebbe già prevedere, tra le proprie procedure, un meccanismo di adattamento e aggiornamento in occasione dell'adozione di nuovi principi contabili. In questa prospettiva, è utile ricordare che anche le linee guida dell'agenzia delle Entrate per la redazione del Tax control framework, emanate lo scorso gennaio, contemplano espressamente alcune tipologie di rischio fiscale legate alla possibile errata contabilizzazione di componenti reddituali o patrimoniali, sottolineando la necessità di presidiare con attenzione i processi di rilevazione e classificazione contabile.

La portata innovativa dell'Ifrs 18 rende quindi opportuno rafforzare i flussi informativi tra le funzioni amministrazione, controllo e fiscale, nonché aggiornare le policy e i manuali operativi, con particolare attenzione alle aree più sensibili come la gestione degli strumenti finanziari, la determinazione degli oneri finanziari deducibili e la riclassificazione delle voci ai fini Irap.

Solo, quindi, attraverso un tempestivo adeguamento dei controlli e una formazione mirata delle risorse coinvolte sarà possibile presidiare efficacemente i rischi fiscali derivanti dalla transizione all'Ifrs 18, assicurando la compliance e la solidità del sistema di controllo contabile interno.

Impatto dell'Ifrs 18 sui sistemi informativi e sui processi amministrativi

L'introduzione dell'Ifrs 18 comporta un impatto significativo non solo sulle policy contabili, ma anche sull'impianto dei sistemi informativi aziendali e sui processi amministrativi connessi. La nuova struttura del conto economico, la ridefinizione delle categorie e dei subtotali, nonché le regole rafforzate di aggregazione e disaggregazione, richiedono interventi mirati di adeguamento dai Sistemi Erp alle Piattaforme di Reporting e Performance Management.

Le imprese dovranno innanzitutto aggiornare la struttura del piano dei conti, affinché sia in grado di alimentare correttamente le nuove categorie previste dall'Ifrs 18. Sarà necessario rivedere le regole di mapping e di riconciliazione automatica, con particolare attenzione alle aree più sensibili, anche dal punto di vista fiscale. Questo comporta anche la revisione dei flussi di dati tra i sistemi ammini-

strativi, la reportistica statutory e i tool di disclosure management, per garantire la coerenza e la tracciabilità delle informazioni tra i diversi livelli di reporting.
L'adeguamento ai nuovi requisiti richiede inoltre un coinvolgimento integrato delle funzioni IT, amministrazione e controllo, che dovranno collaborare per aggiornare, testare e validare le nuove logiche di classificazione e presentazione. Sarà fondamentale assicurare una corretta comprensione delle nuove regole e una gestione efficace delle transizioni operative.
Infine, la fase di transizione dovrà essere accompagnata da un'attenta attività di test e validazione dei dati, per intercettare tempestivamente eventuali anomalie o incoerenze nella rappresentazione contabile e fiscale delle operazioni. Solo attraverso un approccio integrato e una revisione mirata dei sistemi sarà possibile cogliere appieno i benefici dell'Ifrs 18, minimizzando i rischi operativi e fiscali, garantendo la compliance normativa.

Considerazioni conclusive

L'Ifrs 18 si configura come un punto di svolta nella rappresentazione contabile delle imprese italiane, imponendo una revisione profonda delle logiche di presentazione del bilancio, dei processi amministrativi, dei sistemi informativi e dei presidi di controllo fiscale. La nuova struttura del conto economico, la ridefinizione delle categorie e dei subtotali, insieme alle regole rafforzate di aggregazione e disaggregazione, non sono meri esercizi formali: rappresentano una sfida concreta per chi è chiamato a garantire trasparenza, coerenza e affidabilità delle informazioni finanziarie in un contesto sempre più complesso.
Sul piano fiscale, la neutralità dell'Ifrs 18 rispetto alla determinazione del reddito imponibile Ires dovrebbe essere assicurata dalla persistente distinzione tra logica contabile e logica tributaria. In particolare, la classificazione delle voci secondo i nuovi standard non dovrebbe, in linea generale, intaccare il percorso di qualificazione e classificazione fiscale delineato dall'articolo 83 del Tuir e dalla prassi amministrativa.
L'impatto dell'Ifrs 18 si riverbera anche sul Tax Control Framework e sui sistemi informativi, che dovranno essere ripensati e adattati per presidiare efficacemente i rischi derivanti dalla diversa classificazione di componenti reddituali e patrimoniali. In questo scenario, la formazione delle risorse, il dialogo tra le funzioni aziendali e la capacità di anticipare le criticità operative diventano leve strategiche per trasformare la complessità normativa in un'occasione di crescita e rafforzamento della governance.
La transizione all'Ifrs 18, dunque, non è solo un adempimento tecnico, ma un percorso di evoluzione culturale e organizzativa che può generare valore nel tempo: per le imprese, che potranno contare su informazioni più affidabili e comparabili; per gli stakeholder, che beneficeranno di una maggiore trasparenza; e per il mercato regolamentato nazionale Ias adopter, che potrà rafforzare la propria credibilità sul fronte internazionale.

Forfettari, come affrontare i controlli 2025 per il superamento della soglia

Giuseppe Barbera, Attilio Romano, Il Sole 24 Ore, estratto da "La Settimana Fiscale", 3 dicembre 2025, n. 45

Regime forfettario e superamento della soglia

L'articolo 1, comma 543, legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015) prevede che, per i contribuenti ammessi al regime forfettario, i redditi siano tassati su una base imponibile ridotta, pari al 15%, calcolata applicando un coefficiente di redditività ai ricavi o ai compensi.

Tale coefficiente varia in base all'attività svolta, e consente di determinare il reddito imponibile senza dover effettuare una contabilità dettagliata delle spese.

Il regime inizialmente è stato introdotto per i contribuenti con ricavi o compensi non superiori a 65.000 euro (dal 2016 al 2022); tale limite si applicava annualmente, e il superamento di tale soglia comportava l'obbligo di transitare nel regime ordinario, con il conseguente adeguamento alla contabilità tradizionale e l'applicazione di imposte su base ordinaria.

Con la legge di Bilancio 2023, l'articolo 1, comma 54, legge 29 dicembre 2022, n. 197, ha apportato i seguenti cambiamenti:

1. l'aumento del limite di ricavi da 65.000 euro a 85.000 euro; ciò ha consentito ad un numero maggiore di contribuenti di continuare a beneficiare della semplificazione fiscale, allargando il bacino di soggetti ammessi al regime;
2. le cause di cessazione del regime sono state integrate di una fattispecie che, diversamente dalle altre, comporta la fuoriuscita dal regime già a decorrere dall'anno stesso in cui questa si manifesta: si tratta del superamento in corso d'anno della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti.

Il superamento del limite nell'anno 2021: le verifiche dell'Ufficio

Nei primi mesi del 2025, l'agenzia delle Entrate ha avviato una serie di controlli mirati sui contribuenti che applicano il regime forfettario, concentrandosi in particolare su coloro che nel 2021 hanno superato il limite massimo di 65.000 euro di ricavi/compensi, come stabilito dall'articolo 1, comma 54, legge 190/2014, per le annualità dal 2019 al 2022.

Sotto la lente del fisco le informazioni desunte dall'anagrafe tributaria e dalle banche dati che hanno consentito di incrociare, tra l'altro, i dati delle fatture emesse dai contribuenti con i flussi finanziari reali transitati nei conti correnti.

Per coloro che non hanno applicato correttamente nell'anno 2021 il regime forfettario, le Direzioni Provinciali delle entrate hanno provveduto a notificare ai contribuenti gli schemi d'atto contenenti le contestazioni preventive tese a ricalcolare il reddito 2022, ed applicare le regole del regime ordinario; ciò al fine di avviare il contraddittorio procedimentale nella fase istruttoria amministrati-

va così come disposto dall'articolo 12 dello Statuto dei diritti del Contribuente.
Il fulcro della tematica in oggetto riguarda la possibilità, per il contribuente, di avanzare richiesta per il riconoscimento dei costi - effettivamente sostenuti o forfettizzati - riferibili all'annualità successiva al superamento del limite di 65.000 euro, che coincide con il periodo d'imposta 2022.
Le eccezioni tese a delimitare le pretese del fisco possono essere proposte in diversi stadi della procedura di rettifica:
a. inizialmente in sede di contraddittorio instaurato dopo la notifica delle comunicazioni di compliance, ovvero,
b. successivamente, dopo la ricezione dell'avviso di accertamento con la presentazione di istanza di accertamento con adesione, ovvero,
c. in via giurisdizionale, innanzi la competente Corte di Giustizia tributaria provinciale.

La posizione dell'agenzia delle Entrate
Da quanto emerge dalla prassi quotidiana gli schemi d'atto ricevuti dai contribuenti spesso si concentrano esclusivamente sul superamento del limite per accedere al regime agevolato, e sul conseguente ricalcolo, per l'annualità 2022, del reddito soggetto a tassazione ordinaria, senza considerare i costi effettivamente sostenuti.
Questo accade perché, nel regime forfettario, i costi sono già "incorporati" nei coefficienti di redditività previsti dall'articolo 1, comma 64, legge 190/2014, e non vi è obbligo di tenuta di una contabilità analitica.
Di conseguenza, le Direzioni Provinciali tendono a considerare l'intero ammontare dei ricavi ricostruiti come reddito imponibile.
Tenuto conto che l'impianto normativo vigente rende lo schema d'atto uno strumento di enorme rilevanza difensiva, è in questa prima fase che il contribuente può certamente incidere, ed in modo sostanziale, sulla quantificazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo assoggettato ad Irpef secondo le aliquote marginali (oltre ad Irap se dovuta), al fine del riconoscimento dei costi attraverso due direttrici:
a. documentare la "contabilità di fatto", ovvero,
b. eccepire il riconoscimento di costi "minimi".
Si analizzano di seguito le diverse fattispecie.

Ipotesi a), la "ricostruzione" dei costi sostenuti
Il contribuente che nel 2022 avrebbe dovuto applicare il regime ordinario (evidentemente qualora non sia contestabile il superamento dei ricavi/compensi avvenuto nel corso dell'anno 2021) può comunque, esibire una serie di documenti che attestano la corretta gestione e l'effettivo sostenimento di componenti negativi, afferenti lo svolgimento dell'attività economica.
Tali documenti possono includere:
-fatture passive;
-estratti conto bancari e movimenti di pagamento;
-ricevute e bonifici in addebito;
-contratti con collaboratori;

-notule e parcelle professionali;
-rimborsi, note spese e documenti riepilogativi.
Nell'ambito dell'attività difensiva e con mezzi documentali idonei, il contribuente potrà altresì richiedere lo stralcio di ricavi/compensi presunti riguardanti movimenti bancari non tassabili quali - per esempio - prestiti infruttiferi ricevuti da familiari, restituzioni di somme precedentemente date a prestito, somme personali non rilevanti ai fini Iva/Irpef, ecc.
Occorre osservare che, nel contesto della c.d. "contabilità informale", la giurisprudenza ha riconosciuto una significativa rilevanza probatoria anche alla documentazione contabile non obbligatoria, anche se deve essere ricordato che, in relazione alla distribuzione dell'onere della prova, l'articolo 2697 Codice civile stabilisce che spetta al contribuente provare l'esistenza dei costi sostenuti nell'ambito dell'attività economica.
Come statuito, infatti, dalla Cassazione 13 febbraio 2006, n. 3115, quando l'Ufficio determina il reddito complessivo del contribuente medesimo utilizzando qualsiasi elemento probatorio e facendo ricorso al metodo induttivo, ciò determina un'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico del contribuente la deduzione di elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito accertato non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'Ufficio.

La contabilità "non ufficiale" può avere valore probatorio se supportata da adeguata documentazione e da elementi concreti che dimostrano l'effettività delle operazioni. Sul punto, ed in materia di Iva, si veda la Cassazione 5 gennaio 2022, n. 143, secondo cui l'omessa registrazione delle fatture ricevute dai fornitori nel registro degli acquisti non determina la perdita del diritto alla detrazione, purché siano soddisfatte le condizioni sostanziali per l'esercizio del diritto, che devono, pertanto, emergere - con certezza - dalla documentazione in possesso del contribuente ed esibita all'Amministrazione finanziaria in sede di verifica.
In definitiva la mancata registrazione delle fatture passive, che vengono comunque prodotte all'ufficio, non può rimettere in discussione il diritto alla detrazione (Corte di Giustizia, 28 luglio 2016, C-332/15) e, nel caso in cui il contribuente oggetto di accertamento fornisca elementi concreti e documentati, l'Ufficio non può ignorarli nella procedura di rideterminazione del reddito.
L'Amministrazione finanziaria, sebbene abbia il diritto di contestare la veridicità delle prove fornite dal contribuente, non può rifiutarsi di prendere in considerazione la produzione documentale se questa risulta sufficientemente chiara e supportata da dati verificabili (Cgt Sicilia, 7 gennaio 2025, n. 63).

Ipotesi b), la richiesta di riconoscimento di costi "minimi"
Può accadere che il contribuente non disponga di documentazione completa (es. fatture smarrite, pagamenti non tracciabili risalenti, ecc.) in grado di giustificare i costi sostenuti inerenti l'attività economica.
Si osserva che, attraverso l'ausilio dei mezzi informatici a disposizione, e, in particolare, mediante l'incrocio dei dati con conti correnti, bonifici, carte prepagate e patrimonio, l'agenzia delle Entrate ha provveduto a rideterminare il reddito d'impresa o di lavoro autonomo con contestuale assoggettamento al regime ordinario.
In sostanza l'Amministrazione adotta - nei confronti dei soggetti che opera-

vano nel corso dell'anno 2022, secondo la regole proprie dalla disciplina del regime forfetario ex articolo 1, comma 543, n. 190/2014 - le procedure accertative previste dall'articolo 39, comma 2, ovvero dall'articolo 41 Dpr 600/1973 (per le imposte dirette) e dall'articolo 55 Dpr 633/1972 (per l'Iva), che consentono di determinare il reddito presunto di un contribuente utilizzando dati, presunzioni e indizi, anche in assenza di contabilità o documentazione formale.
In tal senso è innegabile che l'agenzia delle Entrate, accertando un reddito "extra contabile", oltre a provare la sussistenza del reddito aggiuntivo, deve anche prendere in considerazione i costi minimi necessari per determinare un'imposizione fiscale equa. Questo principio è stato sancito da diverse sentenze, tra cui quelle della Corte di Cassazione, ma trova conferma anche in principi costituzionali che tutelano la capacità contributiva del contribuente. In tal senso, un importante riferimento interpretativo in materia di accertamento fiscale induttivo è stato valorizzato recentemente dai Giudici di Corte di Cassazione nella sentenza 2 marzo 2025, n. 5486, che hanno previsto, in materia di riconoscimento dei costi in caso di ricostruzione induttiva dei ricavi, un diverso regime ai fini delle imposte dirette ovvero ai fini Iva.

Testualmente "...In caso di ricostruzione induttiva dei ricavi - effettuata in sede di verifica che ha accertato l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali e l'omessa tenuta della contabilità obbligatoria, dando luogo al recupero a tassazione, ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, di componenti positivi di reddito non dichiarati i costi determinati in base ai dati e alle notizie raccolte nel corso della verifica fiscale per le imposte dirette, essendo deducibili anche misura forfettaria a seguito delle sentenze della Corte costituzionale n. 225/2005 e n. 10/2023, non possono essere riconosciuti in via automatica ai fini della detraibilità dell'Iva, essendo diversi gli elementi costitutivi delle due imposte ed essendo onere del contribuente provare, ai fini della loro detrazione, che i costi siano riferibili a operazioni imponibili esistenti ...".
Principio fondamentale che emerge da questa pronuncia è il seguente: qualora l'Amministrazione finanziaria rettifichi il reddito di un contribuente attraverso il metodo induttivo deve tenere conto anche dei costi minimi di produzione.
In sostanza, oltre alla ri-determinazione del reddito presunto del contribuente, è altrettanto necessario considerare le spese che questi ha sostenuto per l'esercizio della sua attività; in assenza di un riconoscimento dei costi effettivamente sostenuti, il risultato fiscale è certamente eccessivo e ingiustificato, in quanto non considererebbe le spese necessarie per ottenere il reddito presunto.
Tale autorevole indirizzo interpretativo trova applicazione in tutti i casi in cui l'attività economica è stata esercitata senza l'ausilio di documentazione fiscale completa o attendibile ed è certamente estensibile ai contribuenti che hanno operato, nel corso dell'annualità 2022, adottando il regime forfettario in assenza (normativamente prevista) di obblighi documentali.
Se l'accertamento fiscale non può prescindere dalla constatata capacità del contribuente di generare un reddito eccedente la soglia minima pari a 65.000 euro, allo stesso modo deve tenere conto delle sue spese inevitabili per l'esercizio dell'attività al fine di garantire un'imposizione fiscale equa e proporzionata alla capacità economica e contributiva del contribuente.

A tal proposito ci si chiede a quale percentuale dei ricavi "parametrare" il costo minimo inerente l'attività economica riferibile al contribuente oggetto di verifica. A nostro parere l'Amministrazione finanziaria e il contribuente potrebbero valutare se fare riferimento ai margini medi di settore o se utilizzare percentuali di ricarico accettate nella prassi commerciale, o anche riferirsi proprio alle percentuali di redditività utilizzate nel regime forfettario.

Esempio
In questa direzione, il professionista potrebbe giustificare una percentuale di costi pari almeno al 22% rispetto ai compensi "accertati" per l'annualità 2022; un intermediario di commercio potrebbe indicare una percentuale compresa tra il 38 e il 40%, mentre un grossista può sostenere che i propri costi ammontano al 50% dei ricavi, in funzione delle percentuali di ricarico applicate e dei costi indiretti sostenuti.

In definitiva, un reddito ricostruito senza tenere conto dei costi minimi è certamente da considerarsi irregolare e - potenzialmente - incostituzionale, in quanto non rispetta il principio di equità fiscale.

Schema di sintesi	
Documentazione **completa**	Documentazione **incompleta**
Determinazione analitica del reddito con deduzione dei costi effettivi	**Riconoscimento di costi "minimi"**
Il **contribuente** può: • rielaborare una "dichiarazione ricostruttiva" dell'anno 2022 con ricavi e costi analitici; • produrre tutta la documentazione disponibile; • chiedere la riduzione di eventuali ricavi presunti (movimenti bancari non imponibili, restituzioni, somme personali non rilevanti ai fini Iva/Irpef)	Il **contribuente** può confutare la rideterminazione dei ricavi/compensi sulla base del principio giurisprudenziale secondo cui qualora l'Amministrazione finanziaria rettifichi il reddito di un contribuente attraverso il metodo induttivo, la stessa deve tenere conto anche dei costi minimi di produzione

Considerazioni finali
La nuova stagione di controlli sui contribuenti fuoriusciti dal regime forfettario si inserisce in un contesto di rafforzamento dell'attività istruttoria dell'agenzia delle Entrate, che utilizza in modo massivo banche dati e incroci finanziari.
Tuttavia, una lettura orientata del sistema normativo vigente unita a specifici arresti giurisprudenziali offrono al contribuente la possibilità di produrre strumenti difensivi solidi, che consentono, quantomeno, di limitare le pretese dell'Amministrazione finanziaria.
In questo contesto, si ritiene che il contribuente mantenga ampie possibilità di evitare rettifiche non aderenti alla realtà economica adottate in spregio alla effettiva capacità contributiva e di proporre, in sede di contraddittorio o innanzi alla magistratura tributaria, una ricostruzione ragionevole della propria posizione fiscale nel rispetto dei principi di congruità e razionalità economica.

Superbonus 2024, tutti i passaggi per sanare il credito non spettante

Giulia Amici e Lorenzo Lodoli, Il Sole24 Ore, estratto da "La Settimana Fiscale", 2 dicembre 2025, n. 45

In sintesi

L'articolo 1, comma 2, Dl 212/2023, convertito dalla legge 17/2024, ha disposto l'erogazione di un contributo a fondo perduto a favore di soggetti che sostengono, dal 1° gennaio 2024 fino al 31 ottobre 2024, spese relative a interventi edilizi (per le quali spetta una detrazione di imposta nella misura del 70%, ai sensi dell'articolo 119, comma 8-bis, primo periodo, Dl 34/2020) e che non superano determinate soglie reddituali (articolo 119, comma 8-bis e 8-bis1, Dl 34/2020).

Il Dm Mef del 6 agosto 2024 ha definito i criteri e le modalità di erogazione del contributo.

Il successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 360503 del 18 settembre 2024 ha definito il contenuto informativo, nonché le modalità e i termini di presentazione delle istanze per il riconoscimento del contributo a fondo perduto.

In particolare, tale provvedimento nelle motivazioni ha previsto che: "È consentita la regolarizzazione spontanea da parte del contribuente, mediante restituzione dei contributi indebitamente percepiti".

Pertanto, per consentire la restituzione spontanea del suddetto contributo a fondo perduto non spettante, tramite il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (F24 ELIDE), la risoluzione n. 64 del 10 novembre 2025 ha istituito il codice tributo 8161, denominato: "Contributo a fondo perduto per superbonus – Restituzione spontanea – art. 1, comma 2, DL 212 del 2023".

In sede di compilazione del modello "F24 ELIDE" il codice tributo è esposto in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con le modalità di compilazione delle sezioni "Contribuente" ed "Erario ed altro", definite nella medesima risoluzione n. 64/2025.

Il contributo

Come anticipato, l'articolo 1, comma 2, Dl 212/2023, convertito dalla legge n. 17/2024, ha stabilito quanto segue: "A valere sulle risorse di cui all'articolo 9, comma 3, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 gennaio 2023, n. 6, è autorizzata la corresponsione di un contributo in favore dei soggetti di cui al comma 1 con un reddito di riferimento non superiore a 15.000 euro, determinato ai sensi dell'articolo 119, comma 8-bis.1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2024 al 31 ottobre 2024 in relazione agli interventi di cui al comma 8-bis, primo periodo, del citato articolo

119, che entro la data del 31 dicembre 2023 abbiano raggiunto uno stato di avanzamento dei lavori non inferiore al 60%. Il contributo di cui al presente comma è erogato, nei limiti delle risorse disponibili, dall'agenzia delle Entrate, secondo criteri e modalità determinati con decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze da adottarsi entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto. Il contributo di cui al presente comma non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi".
Si tratta di una delle misure ascrivibili agli interventi c.d. superbonus e, come è noto, la materia è particolarmente articolata ed ha subito diverse modifiche normative nel tempo.
In questa sede, quindi, appare utile solamente ricordare che la misura in commento era rivolta ai soggetti (sostanzialmente persone fisiche con basso reddito e condomini) che, al 31 dicembre 2023, avessero raggiunto uno stato di avanzamento lavori non inferiore al 60% e prevedeva un contributo a fondo perduto sulle spese per gli interventi di cui all'articolo 119, comma 8bis, Dl 34/2020 tra il 1° gennaio 2024 e il 31 ottobre 2024, a condizione che il reddito dei potenziali beneficiari, calcolato con le modalità di cui al successivo comma 8-bis1, non fosse superiore a 15.000 euro.

Criteri e modalità di erogazione
Come accade di consueto, la sopra citata norma demandava a un apposito decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze la determinazione dei criteri e delle modalità di erogazione del contributo: il riferimento è quindi al Dm 6 agosto 2024.
Gli articoli da 1 a 8 individuano, pertanto, le regole con riferimento rispettivamente a: "Oggetto", "Beneficiari del contributo", "Spese ammesse al credito", "Richiesta del contributo", "Modalità di determinazione del contributo", "Erogazione del contributo", "Controlli" e "Disposizioni finanziarie".
Sempre rispetto a quanto di interesse per il tema in oggetto, si richiama il contenuto dell'articolo 2 Dm 6 agosto 2024 che ricorda: "Il contributo è erogato alle persone fisiche che, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, sostengono spese per gli interventi di cui all'articolo 119, comma 8-bis, primo periodo, del decreto-legge n. 34 del 2020, per i quali sussistano le seguenti condizioni:
a) l'intervento ha raggiunto, entro la data del 31 dicembre 2023, uno stato di avanzamento dei lavori non inferiore al 60%, asseverato ai sensi dell'articolo 119, comma 13, del decreto legge n. 34 del 2020 e oggetto di opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito ai sensi dell'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del decreto-legge n. 34 del 2020;
b) il richiedente ha avuto nell'anno 2023 un reddito di riferimento, determinato ai sensi dell'articolo 119, comma 8-bis.1, del decreto legge n. 34 del 2020, non superiore a 15.000 euro".
Il successivo articolo 3 specifica che:
"1. Il contributo è erogato in relazione alle spese agevolabili sostenute per gli interventi di cui all'articolo 119, comma 8-bis, primo periodo, per le quali, ai sensi

della predetta disposizione, spetta la detrazione limitatamente al 70% del loro ammontare.
2. Il contributo è determinato in relazione alle spese agevolabili sostenute direttamente dal richiedente, ovvero, per gli interventi condominiali, imputate al medesimo, entro un limite massimo di spesa di 96.000 euro.
3. Ai fini dell'erogazione del contributo rilevano soltanto le spese sostenute per le quali i relativi bonifici, di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto del ministro delle Finanze, di concerto con il ministro dei Lavori Pubblici, del 18 febbraio 1998, n. 41, e all'articolo 6, comma 1, lettera e), del decreto del ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il ministro dell'Economia e delle Finanze, il ministro dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare e il ministro delle Infrastrutture e dei trasporti, del 6 agosto 2020, recante «Requisiti tecnici per l'accesso alle detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici - cd. Ecobonus», risultano effettuati nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2024 e il 31 ottobre 2024.
4. Il limite massimo di spesa di cui al comma 2 è riferito all'ammontare complessivo della spesa sostenuta nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2024 e il 31 ottobre 2024 a fronte degli interventi individuati al comma 1. Nel caso in cui la spesa sia stata sostenuta da più soggetti, il limite massimo per ciascun richiedente è ridotto applicando la percentuale derivante dal rapporto tra l'importo della spesa sostenuta dal richiedente e l'importo complessivo della spesa sostenuta da tutti i soggetti aventi diritto".
La somma riconosciuta è (stata) corrisposta dall'agenzia delle Entrate con accredito diretto sul conto corrente indicato dal richiedente nell'apposita istanza di accesso al bonus.
Per il presente commento, si ritiene utile richiamare anche il contenuto dell'articolo 7 del citato Dm che prevede:
"L'agenzia delle Entrate, qualora accerti che il contributo sia in tutto o in parte non spettante, procede al controllo e al recupero del relativo importo secondo le disposizioni di cui all'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

La restituzione del contributo non spettante
L'articolo 4, comma 3, Dm 6 agosto 2024 prevede quanto segue: "Le modalità di compilazione dell'istanza di cui al comma 1, il suo contenuto informativo e ogni altro elemento necessario all'erogazione del contributo sono definiti con provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate da adottare entro sessanta giorni dalla pubblicazione del presente decreto".
Quindi, oltre a quanto appena indicato in riferimento al Dm 6 agosto 2024, occorre ricordare il punto 4.1. del provvedimento n. 360503 del 18 settembre 2024 del Direttore dell'agenzia delle Entrate, dove si legge quanto segue: "Successivamente all'erogazione dei contributi, l'agenzia delle Entrate procede al controllo dei dati dichiarati ai sensi degli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Qualora dai predetti controlli emerga che i contributi sono in tutto o in parte non spettanti, l'agenzia delle Entrate pro-

cede alle attività di recupero della parte del contributo non spettante secondo le disposizioni di cui all'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".
Il successivo punto 5.1 dispone che: "Le somme dovute a titolo di restituzione del presente contributo, se riconosciuto in tutto o in parte non spettante, sono versate all'entrata del bilancio dello Stato con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, esclusa la compensazione ivi prevista. I versamenti di cui al periodo precedente sono effettuati mediante modello F24, utilizzando i codici tributo che verranno istituiti con apposita risoluzione dell'agenzia delle Entrate".
Nella parte "Motivazioni" del provvedimento si legge che: "È consentita la regolarizzazione spontanea da parte del contribuente, mediante restituzione dei contributi indebitamente percepiti".
Da quanto detto sopra, appare possibile indicare che i controlli (successivi a quelli già effettuati preliminarmente in sede di valutazione delle istanze) si concentrano sulla verifica dei requisiti richiesti, con particolare riferimento alla norma primaria (articolo 1, comma 2, Dl 212/2023) e ai citati articolo 2 e articolo 3 Dm 6 agosto 2024 (es. SAL non inferiore al 60%, periodo di riferimento, reddito necessario, sostenimento della spesa al di fuori dell'esercizio di impresa, arte o professione, limite massimo di spesa ecc.).
In sostanza, vi potrebbero essere dei controlli da parte dell'agenzia delle Entrate a seguito dei quali la stessa agenzia delle Entrate potrebbe sollevare delle contestazioni in cui concludere per l'inesistenza oppure per la non spettanza del contributo.
Risulta evidente, pertanto, che per il contribuente si prospettano due strade. Da un lato, il contribuente che ritiene di aver correttamente percepito il contributo dovrà esibire un adeguato e strutturato set documentale a supporto dell'istanza presentata e del contributo ricevuto.
Dall'altro lato, per chi volesse invece chiudere la vicenda per un contributo che potrebbe essere considerato non regolare, è in ogni caso ammessa anche la restituzione spontanea del contributo da parte del contribuente.
La risoluzione 64/2025 e il codice tributo per la restituzione spontanea
È quindi nel contesto normativo e applicativo appena delineato che si inserisce la risoluzione dell'agenzia delle Entrate n. 64 pubblicata il 10 novembre 2025.
Con il codice tributo istituito è infatti possibile, tramite "F24 Versamenti con elementi identificativi", la restituzione spontanea del contributo a fondo perduto (articolo 1, comma 2, Dl 212/2023) non spettante.
Come detto, la risoluzione istituisce il codice tributo "8161" denominato "Contributo a fondo perduto per superbonus – Restituzione spontanea – art. 1, comma 2, DL 212 del 2023".
Subito dopo, la risoluzione medesima specifica che: "In sede di compilazione del modello "F24 ELIDE", il suddetto codice tributo è esposto in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", secondo le seguenti modalità.

Nella sezione “Contribuente”, sono indicati:
-nei campi “codice fiscale” e “dati anagrafici”, il codice fiscale e i dati anagrafici del soggetto tenuto al versamento.
Nella sezione “Erario ed altro”, sono indicati:
-nel campo “tipo”, la lettera “R”;
-nel campo “elementi identificativi”, nessun valore;
-nel campo “codice”, il codice tributo istituito con la presente risoluzione;
-nel campo “anno di riferimento”, l’anno in cui è stato riconosciuto il contributo, nel formato “AAAA”;
-nel campo “importi a debito versati”, l’importo del contributo a fondo perduto da restituire”.

VALORE24Ai
Office

160° ANNIVERSARIO | Il Sole 24 ORE

Fai il primo passo verso
un nuovo modo di lavorare.

Valore24 Ai Office è l’innovativa piattaforma di **Intelligenza Artificiale del Sole 24 Ore**, ideata per digitalizzare e potenziare il lavoro di **Professionisti** (Commercialisti, Avvocati, Consulenti del lavoro e Tributaristi) e **Imprese** (Responsabili Amministrativi/CFO, Responsabili HR e Responsabili ufficio legale).

Una soluzione all’avanguardia che, grazie a **specifici strumenti AI** istruiti sulla conoscenza approfondita delle normative, delle prassi e del linguaggio tecnico dei professionisti italiani, affianca le competenze degli utilizzatori **assistendoli in molteplici attività lavorative.**

Risparmia tempo e migliora la produttività.

SCOPRI DI PIÙ
ilsole24ore.com/valore24aioffice

24 ORE PROFESSIONALE

Gruppo Iva, entro il 31 dicembre l'opzione per l'adesione o la revoca

Giulia Amici e Simona Ficola, Il Sole 24 Ore, estratto da "La Settimana Fiscale", 1° dicembre 2025, n. 45

In sintesi

Ai soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività di impresa, arte o professione è concessa l'opzione di diventare un unico soggetto passivo ai fini Iva (appunto denominato Gruppo Iva), al ricorrere dei requisiti indicati nell'articolo 70-ter Dpr 633/1972. L'opzione deve essere esercitata dal rappresentante del Gruppo mediante la presentazione, tramite i canali telematici dell'agenzia delle Entrate, del modello AGI/1, sottoscritto da tutti i partecipanti. Come previsto dal terzo comma dell'articolo 70-quater Dpr 633/1972, dal 1° ottobre al 31 dicembre 2025 è possibile esercitare l'opzione o la revoca, che hanno effetto a decorrere al 1° gennaio del secondo anno successivo. Diversamente, invece, dal 1° gennaio al 30 settembre si esercita(va)no l'opzione e la revoca, con effetto a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo.
Stante l'ampiezza e le molteplici sfaccettature della tematica, ci concentriamo di seguito sull'aspetto delle tempistiche e delle modalità di presentazione del modello per l'esercizio dell'opzione o della revoca dal 1° ottobre al 31 dicembre.

Il gruppo Iva, i vincoli

A seguito dell'inserimento operato dalla legge 232/2016, l'articolo 70-bis del Dpr 633/1972 apre la serie di disposizioni dedicate al Gruppo Iva. Le norme consentono ai soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività di impresa, arte o professione di divenire un unico soggetto passivo (denominato Gruppo Iva). Ciò a condizione che siano rispettati i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui al successivo articolo 70-ter.
La partecipazione al Gruppo Iva è preclusa a una serie di soggetti, indicati nel comma 2 dell'articolo 70-bis, quali, ad esempio, le sedi e le stabili organizzazioni situate all'estero, soggetti la cui azienda sia sottoposta a sequestro giudiziario e, in generale, soggetti sottoposti a determinate procedure concorsuali o posti in liquidazione ordinaria. L'articolo 70-ter descrive quindi i succitati vincoli.
In breve, è possibile ricordare quanto segue. Si considera sussistente un vincolo finanziario quando: «ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del Codice civile e almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente: a) tra detti soggetti esiste, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo; b) detti soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto, purché residente nel territorio dello Stato ovvero in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni».

Si considera sussistente un vincolo economico: «sulla base dell'esistenza di almeno una delle seguenti forme di cooperazione economica: a) svolgimento di un'attività principale dello stesso genere; b) svolgimento di attività complementari o interdipendenti; c) svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi».
Infine, si considera sussistente un vincolo organizzativo: «quando tra detti soggetti esiste un coordinamento, in via di diritto, ai sensi delle disposizioni di cui al libro quinto, titolo V, capo IX, del codice civile, o in via di fatto, tra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto».
A seguito della costituzione gli aderenti al Gruppo perdono l'autonoma soggettività ai fini Iva e si costituisce un nuovo soggetto d'imposta dotato di un proprio numero di partita Iva, con l'effetto che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate o ricevute da uno dei soggetti partecipanti al Gruppo Iva, avendo come controparte un soggetto non partecipante al Gruppo medesimo, si considerano effettuate (o acquisite) dal Gruppo stesso.

Sul punto, l'agenzia delle Entrate, con la risposta 314/2023, ha fornito un importante chiarimento in merito all'operatività del Gruppo Iva, richiamando principi espressi sia dalla Corte di Giustizia Ue che dalla Commissione Europea. Nel caso prospettato dall'istante, venivano richiesti chiarimenti in merito alla rilevanza o meno ai fini Iva delle operazioni intercorse fra due sedi secondarie di uno stesso soggetto giuridico di diritto tedesco, di cui una localizzata in Italia e l'altra situata in UK ed ivi facente parte di un Gruppo Iva. In particolare, la Corte di Giustizia con la sentenza Fce Bank relativa alla causa C-210/04, sul tema relativo al regime Iva applicabile alle transazioni intercorrenti tra entità (sedi secondarie e casa madre) facenti parte dello stesso soggetto giuridico, localizzate in diversi Stati membri della Ue, ha chiarito che le prestazioni di servizio intercorrenti tra casa madre estera e stabile organizzazione o viceversa, sono fuori dal campo di applicazione del tributo, precisando che questo principio è valido anche nei rapporti con Paesi non appartenenti alla Ue. Tuttavia, la stessa Corte di Giustizia, con la sentenza Skandia, relativa alla causa C-7/13, ha precisato che qualora detti servizi sono resi o ricevuti dalla casa madre alla stabile organizzazione, facente parte di un Gruppo Iva, detti servizi si considerano resi o ricevuti dal Gruppo e, per questo motivo, diventano rilevanti ai fini Iva.
Detto principio, recepito nel nostro ordinamento con il comma 4-bis dell'articolo 70-quinquies del decreto Iva, deve tuttavia essere correttamente interpretato. Infatti, l'Agenzia ha precisato che i Gruppi Iva stabiliti al di fuori dell'Unione non dovrebbero avere alcun effetto nel sistema Iva della Ue; pertanto le prestazioni di servizi effettuate tra le due sedi secondarie dello stesso soggetto sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva, non essendo il Gruppo Iva istituito in UK equiparabile ad un Gruppo Iva istituito in un Paese membro dell'Unione europea.
Gli obblighi dichiarativi, di liquidazione e di versamento dell'imposta, nonché tutti gli altri adempimenti contabili, gravano solo in capo al Gruppo Iva e sono assolti dal "rappresentante del gruppo", mentre gli adempimenti inerenti la

documentazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi poste in essere dal Gruppo, possono essere assolti dal rappresentante del Gruppo oppure dai singoli partecipanti, alternativamente ed indifferentemente.
È rimessa quindi agli interessati la scelta di individuare il soggetto che deve farsi carico dell'osservanza dei predetti obblighi, secondo i modelli organizzativi ritenuti più adeguati, accentrando gli adempimenti in capo al rappresentante del Gruppo, oppure demandandone l'esecuzione a ciascun partecipante per le proprie operazioni: in tale seconda ipotesi, la contabilità tenuta da ciascun partecipante costituirà una sorta di un registro sezionale, le cui risultanze confluiranno nelle liquidazioni periodiche di Gruppo.
Le altre norme del Titolo V-bis del Dpr 633/1972, alcune delle quali saranno esaminate nel prosieguo per l'analisi che ci si è prefissati, stabiliscono le regole per la costituzione del gruppo Iva, nonché le regole da seguire per le operazioni effettuate dal gruppo Iva e nei confronti di esso e ancora gli adempimenti che occorre ottemperare per la gestione del gruppo stesso.
Le disposizioni di attuazione sono contenute nel Dm 6 aprile 2018.

L'esercizio dell'opzione o della revoca

L'articolo 70-quater Dpr 633/1972 è rubricato "Costituzione del Gruppo Iva". Il primo comma prevede che il Gruppo sia costituito a seguito di un'opzione esercitata da tutti i soggetti per cui ricorrono congiuntamente i richiamati vincoli finanziario, economico e organizzativo. In caso di mancato esercizio dell'opzione da parte di uno o più di tali soggetti: «a) è recuperato a carico del gruppo Iva l'effettivo vantaggio fiscale conseguito; b) il gruppo Iva cessa a partire dall'anno successivo rispetto a quello in cui viene accertato il mancato esercizio dell'opzione, a meno che i predetti soggetti non esercitino l'opzione per partecipare al gruppo medesimo».
Il comma 2 specifica che l'opzione viene esercitata mediante la presentazione in via telematica da parte del rappresentante del Gruppo della dichiarazione di cui all'articolo 70-duodecies, co. 5 (infra paragrafo successivo), nella quale sono indicati: «a) la denominazione del gruppo Iva; b) i dati identificativi del rappresentante del gruppo Iva, di seguito denominato "rappresentante di gruppo", e dei soggetti partecipanti al gruppo medesimo; c) l'attestazione della sussistenza, tra i soggetti partecipanti al gruppo, dei vincoli di cui all'articolo 70-ter; d) l'attività o le attività che saranno svolte dal gruppo Iva; e) l'elezione di domicilio presso il rappresentante di gruppo da parte di ciascun soggetto partecipante al gruppo medesimo, ai fini della notifica degli atti e dei provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione; l'elezione di domicilio è irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo anno di validità dell'opzione; f) la sottoscrizione del rappresentante di gruppo, che presenta la dichiarazione, e degli altri soggetti di cui al presente comma».
La circolare 19 del 31 ottobre 2018 ha fornito i chiarimenti sulla disciplina in esame e, per quanto di interesse, ha ricordato l'importanza della sottoscrizione della dichiarazione da parte del rappresentante del gruppo (che è respon-

sabile degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione, ai sensi dell'articolo 70-octies Dpr 633/1972) e da tutti i soggetti partecipanti, come indicato dalla lett. f) della norma appena citata e anche dall'articolo 1, comma 2, Dm 6 aprile 2018, che contiene le disposizioni di attuazione.
Il comma 3 dell'articolo 70-quater specifica appunto le tempistiche di efficacia: «se la dichiarazione di cui al comma 2 è presentata dal 1° gennaio al 30 settembre, l'opzione di cui al comma 1 ha effetto a decorrere dall'anno successivo. Se la dichiarazione di cui al comma 2 è presentata dal 1° ottobre al 31 dicembre, l'opzione di cui al comma 1 ha effetto a decorrere dal secondo anno successivo».
Ai sensi del comma 4 dell'articolo 70-quater, permanendo i vincoli di cui all'articolo 70-ter, l'opzione resta vincolante per un triennio, decorrente dall'anno in cui la stessa ha effetto, trascorso il quale si intende tacitamente rinnovata per ciascun anno successivo (al triennio), fino a quando non viene esercitata la revoca di cui all'articolo 70-novies, appunto rubricato: "Disposizioni in materia di opzioni e revoche". Tale norma dispone al comma 1 che la revoca sia comunicata dal rappresentante del Gruppo, sempre con la dichiarazione di cui all'articolo 70-duodecies, co. 5 (infra paragrafo successivo), sottoscritta anche dagli altri partecipanti.
Similmente al comma 3 dell'articolo 70-quater, le medesime tempistiche sono individuate in questo caso dal comma 2 dell'articolo 70-novies. Quindi, la revoca con dichiarazione comunicata dal 1° ottobre al 31 dicembre, ha effetto a decorrere dal secondo anno successivo.
Il comma 3 dell'articolo 70-novies esclude l'applicazione alle opzioni e alle revoche in commento delle disposizioni di cui al Dpr 442/1997 (recante norme per "il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette").
Il comma 4 specifica, infine, che: «l'esercizio da parte di un soggetto dell'opzione di cui all'articolo 70-quater comporta il venir meno degli effetti delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto esercitate dallo stesso in precedenza, anche se non è decorso il periodo minimo di permanenza nel particolare regime prescelto».

Le modalità di presentazione del Modello
Come più volte sopra ricordato, il comma 5 dell'articolo 70-duodecies ("Disposizioni speciali e di attuazione") individua le modalità di presentazione delle dichiarazioni, prevedendo in particolare che: «con provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate sono approvati il modello per la presentazione delle dichiarazioni di cui al presente titolo nonché le modalità e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica delle stesse». In attuazione di tale disposizione, è stato emanato il provvedimento prot. 215450 del 19 settembre 2018, contenente: "Approvazione del modello AGI/1, dichiarazione per la costituzione del Gruppo Iva, con le relative istruzioni".
Sul sito dell'Agenzia delle Entrate è reperibile tale apposito Modello per l'esercizio dell'opzione o della revoca.
Il punto 3.1 del provvedimento prevede che: «il modello, sottoscritto da tutti i

partecipanti, è presentato dal rappresentante del Gruppo Iva utilizzando i servizi telematici dell'agenzia delle Entrate. La sottoscrizione e la presentazione avvengono esclusivamente in modalità telematica diretta, tramite l'applicazione web disponibile nell'area autenticata del sito internet».
Il successivo 3.2 indica le modalità affinché il Modello, una volta predisposto dal rappresentante del Gruppo Iva, venga reso disponibile ad ogni partecipante, nella propria area autenticata, per la sottoscrizione. Il punto 3.3 ricorda che «la sottoscrizione telematica del Modello da parte di tutti i partecipanti deve sempre essere effettuata, per ogni tipo di dichiarazione, al fine di garantire la totale conoscenza delle composizione e delle caratteristiche del Gruppo Iva e l'accettazione del modello stesso».

Le istruzioni per la compilazione
Unitamente al modello, sul sito dell'agenzia delle Entrate sono reperibili anche le Istruzioni per la compilazione dello stesso.
Ad oggi, le istruzioni risultano aggiornate al 14 gennaio 2022, ai sensi della risoluzione 30 del 7 maggio 2021 della Divisione Contribuenti - Direzione centrale Grandi Contribuenti.
Il Modello è composto dal frontespizio, in cui va indicata la tipologia di operazione che si sta presentando, ovvero in cui va indicato se si sta esercitando l'opzione per l'adesione o la revoca.

Top24 Fisco Ai

L'Intelligenza Artificiale che trasforma il tuo modo di lavorare

Top24 Fisco si arricchisce con **24Ai Tax Assistant**, **l'intelligenza artificiale affidabile**, **autorevole**, **responsabile**, per decisioni ancora più **rapide** e **mirate**.

Top24 Fisco Ai è la piattaforma evoluta che comprende **tutti i prodotti e servizi del Gruppo 24 Ore.**

Scegli **Top24 Fisco Ai**, investi nel tuo **futuro** ed entra in una nuova era di **produttività**.

SCOPRI DI PIÙ

top24fisco.it

24Ai
AFFIDABILE, AUTOREVOLE, RESPONSABILE

24 ORE PROFESSIONALE

Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
IUYA
FONDAZIONE CENTRO STUDI UNGDCEC
24 ORE PROFESSIONALE