

N.20 | OTTOBRE 2026

IL LABIRINTO
DEL PROFESSIONISTA

RIVISTA DI AGGIORNAMENTO

Realizzata da Il Sole 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
Il Sole 24 ORE Professionale

24Ai
AFFIDABILE, AUTOREVOLE, RESPONSABILE

Gruppo Il Sole 24 ORE

Il tuo futuro comincia ora

Semplifica. Accelera. Innova.



Nasce la nuova generazione di strumenti e servizi che rivoluziona il modo di lavorare.
Da oggi, l'**Intelligenza Artificiale del Sole 24 Ore** al servizio della tua attività professionale.
L'affidabilità di sempre per le sfide del domani.

PROVA SUBITO GRATIS
ilsole24ore.com/24ai

Il Sole 24 ORE Professionale

Newsletter realizzata da Il Sole 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:
Il Sole 24 ORE Professionale

© 2026 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:
xx settembre 2026

EDITORIALE

FRANCESCO&FRANCESCO

Il nostro viaggio lungo tre anni

Francesco Cataldi, Presidente UNGDCEC
e Francesco Savio, Presidente Fondazione Centro Studi UNGDCEC

Il testimone del cambiamento nell'UNGDCEC e nella Fondazione Centro Studi

Ci sono mandati che si misurano con i comunicati, le circolari e le proposte di legge, e poi ci sono mandati che lasciano un segno profondo nel tessuto umano e associativo di una categoria. Quando si chiude un triennio alla guida dell'Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (UNGDCEC) e della Fondazione Centro Studi, il bilancio non può esaurirsi nella mera rendicontazione di convegni organizzati, documenti di ricerca pubblicati o emendamenti proposti. C'è di mezzo la vita di centinaia di professionisti, la passione di chi ha creduto in una visione comune e la consapevolezza di aver traghettato un'intera categoria nel cuore di una transizione epocale.

Ci apprestiamo a concludere il nostro mandato. È il momento dei bilanci, certo, ma soprattutto è il momento dei saluti, della gratitudine e di quel "passaggio di testimone" che rappresenta l'essenza più autentica dell'Unione: un'associazione che non invecchia mai perché sa rinnovarsi attraverso le idee di chi arriva.

I pilastri del triennio: competenza, riforme e futuro

Negli ultimi tre anni, l'UNGDCEC e la Fondazione Centro Studi sono state un presidio fondamentale di Studio e dibattito economico-giuridico. Abbiamo cercato sempre di garantire un'azione sindacale e scientifica fondendo le nostre idee e le nostre diversità in un unicum inscindibile.

Da un lato, l'Unione ha fatto sentire con forza la voce dei giovani commercialisti sui grandi temi di attualità professionale: dal riordino del sistema fiscale e la semplificazione degli adempimenti – un mantra costante volto a dare dignità al tempo dei professionisti e delle imprese – fino alle sfide cruciali legate alle quote generazionali e all'integrazione dei Giovani colleghi nei ruoli di governance. L'obiettivo non è mai stato corporativo, ma di sistema: Spazio ai Giovani per garantire un futuro alla nostra Categoria.

Dall'altro lato, la Fondazione Centro Studi, con tutte le commissioni di studio e l'apporto del comitato scientifico, ha rappresentato il "motore pensante" di questo percorso. Attraverso documenti di ricerca, guide operative, approfondimenti normativi e la costante attenzione alle novità tecnologiche e di bilancio, la Fondazione ha fornito ai colleghi gli strumenti concreti per affrontare mercati sempre più complessi. Un focus particolare è stato dedicato alle materie innovative, quali ESG e sosteni-

bilità, AI, Temporary Manager, senza mai dimenticare i temi propri della professione (revisione, fisco, crisi d'impresa, ecc.), dimostrando che i giovani commercialisti non subiscono i cambiamenti, ma li anticipano, ponendosi come consulenti strategici insostituibili per le PMI italiane.

Il sentimento e l'appartenenza: la vera forza dell'Unione

Ma se sì ci chiedete cosa resterà di questi tre anni, la risposta inevitabilmente uscirà dai confini dei dossier tecnici per planare sul fattore umano. L'UNGDCEC non è solo un acronimo prestigioso:

è una palestra di vita e di amicizia.

È la rete che si stringe da Nord a Sud, dai grandi centri alle realtà territoriali più piccole, dove fare il commercialista è spesso una sfida quotidiana fatta di isolamento e burocrazia.

Essere parte dell'Unione significa rompere quell'isolamento. Significa ritrovarsi ai congressi nazionali, nei consigli direttivi locali, nei tavoli di studio e di commissione, scoprendo che le difficoltà affrontate a Milano, Bari, Napoli, Padova o Chieti sono le stesse. In questo triennio, la presidenza ha cercato di rafforzare proprio questo senso di casa comune. Ogni iscritto che si è affacciato all'associazione ha trovato porte aperte, spazi di ascolto e la possibilità concreta di incidere. È questo il lascito più prezioso: una classe dirigente preparata, coesa, orgogliosa della propria identità professionale e pronta a raccogliere le sfide del domani senza timori.

Chiudere un mandato non significa spegnere i riflettori, ma passare la torcia a chi continuerà la corsa con la stessa energia, se non di più. Il testimone, che abbiamo ricevuto da chi ci ha preceduto, e che lasciamo in eredità a chi verrà dopo di loro è pesante ma entusiasmante.

Il panorama economico che attende i commercialisti nei prossimi anni richiederà ancora più coraggio, flessibilità e capacità di innovazione, specie di fronte all'avanzare dell'intelligenza artificiale e alla continua evoluzione normativa. Eppure, guardando agli ultimi tre anni, c'è una certezza granitica: i giovani dottori commercialisti italiani hanno dimostrato di avere le spalle larghe, la mente lucida e il cuore nel posto giusto.

Il nostro saluto non è un addio, ma un "arrivederci" dentro la grande famiglia dell'Unione. Perché di una cosa si può essere certi: chi indossa la maglia dell'UNGDCEC non smette mai di lottare per la propria professione. E il futuro, ne siamo certi, è già in ottime mani.

Francesco & Francesco

Il Labirinto degli Enti Locali: tre anni di lavoro della Commissione "Enti locali, Nuclei di valutazione e OIV"

Carlo De Luca, Segretario Giunta UNGDCEC
Mario Della Porta, Componente CdA Fondazione Centro Studi UNGDCEC

UNGDCEC

Premessa

Negli ultimi anni il Dottore Commercialista si è affermato, sempre più, come una leva operativa centrale nel governo degli Enti locali. Non si tratta più soltanto della funzione di revisore, storicamente già presidiata dalla categoria, ma di un ventaglio di attività e specializzazioni che si è progressivamente ampliato: dai Nuclei di Valutazione e Organismi Indipendenti di Valutazione alla rendicontazione dei progetti PNRR e delle politiche di coesione, fino al project management per iniziative speciali delle Pubbliche Amministrazioni. È in questo perimetro, ancora largamente da mappare e valorizzare, che la Commissione di studio UNGDCEC "Enti locali, Nuclei di valutazione e OIV" ha concentrato il proprio lavoro e le proprie attività del triennio 2023-2026.

L'impostazione data alla Commissione, fin dal suo insediamento, è stata quella di procedere in sinergia con le altre commissioni di studio, e in linea con gli indirizzi di intervento dettati dalla Giunta Nazionale, evitando sovrapposizioni e concentrando le risorse e i propri sforzi sulle priorità realmente avvertite dai colleghi che operano e si confrontano quotidianamente con gli Enti locali. Ne sono nate due direttrici di lavoro concrete, che proviamo a restituire in questo contributo con un taglio il più possibile tecnico-operativo: le proposte avanzate alla politica di riforma del Tuel e l'attività formativa itinerante sulla contabilità accrual.

Una proposta organica di riforma del Tuel

Un momento importante dell'attività della Commissione è la proposta di riforma del ruolo del revisore degli Enti locali nell'ambito del Testo Unico degli Enti Locali (Dlgs 267/2000), presentata dal Presidente Nazionale UNGDCEC il 14 novembre 2024. Non si tratta di un documento di principio ma un testo che entra nel merito di alcuni nodi che i colleghi incaricati come revisori negli Enti locali ben conoscono e che è sintetizzato in cinque punti.

Il primo punto riguarda le soglie di nomina. Oggi il collegio dei revisori, in luogo del revisore unico, è previsto solamente per gli Enti sopra i 15.000 abitanti. La proposta chiede di abbassare questa soglia a 5.000 abitanti, estendendo l'estrazione collegiale - compresa quella del Presidente - a una platea molto più ampia di comuni. L'obiettivo dichiarato non è meramente quantitativo: un collegio, anche in un ente di piccole dimensioni, consente il confronto tra colleghi, distribuisce

un carico di responsabilità che negli ultimi anni si è fatto sempre più pesante e soprattutto, apre uno spazio concreto per l'affiancamento dei colleghi più giovani a professionisti già esperti.
Il secondo punto è la trasparenza sui parametri di deficitarietà. La proposta introduce l'obbligo, per tutti gli Enti locali, di pubblicare il dettaglio del calcolo degli indicatori che concorrono alla determinazione di tali parametri - a partire, ad esempio, dai debiti fuori bilancio riconosciuti e da riconoscere. Per chi svolge la funzione di revisore, questo significa avere accesso a informazioni oggi spesso frammentate o difficilmente ricostruibili, con un beneficio diretto sulla qualità e la tempestività dei controlli.
Il terzo cardine riguarda la valorizzazione dei percorsi professionali dei più giovani. La proposta prevede l'incarico di coadiutore, che, se svolto per almeno dodici mesi, consenta l'accesso diretto alla fascia 1 di nomina, senza dover attendere i due anni di iscrizione all'Albo. Parallelamente, si chiede che ogni organo collegiale di revisione includa obbligatoriamente un componente di fascia 1 privo di incarichi pregressi. È una misura pensata per rompere un circolo che molti colleghi giovani conoscono bene: senza esperienza non si viene nominati, ma senza nomina non si matura esperienza.

Il quarto punto affronta il tema, particolarmente sentito, delle crisi finanziarie degli Enti locali. La proposta rafforza il ruolo dell'organo di revisione nella rilevazione e segnalazione tempestiva delle situazioni di crisi, non solo sulla base dei tradizionali parametri di deficitarietà ma anche di indicatori oggettivi più ampi, e prevede la redazione di rapporti semestrali durante l'attuazione dei piani di riequilibrio. Su questo fronte si chiede inoltre di garantire la presenza dei revisori nei tavoli tecnici deputati alla firma e al monitoraggio delle procedure di riequilibrio, oggi non sempre scontata nonostante il revisore sia chiamato a esprimersi con referti periodici.
Infine, il tema dei compensi: la proposta chiede che i Comuni siano tenuti, a pena di sanzioni, ad applicare i parametri previsti dal Dm 21 dicembre 2018, sottolineando come tali importi - già inadeguati - siano diventati ancora meno proporzionati dopo l'introduzione degli ulteriori controlli e adempimenti legati al PNRR, e ribadendo la necessità di un allineamento con la disciplina dell'equo compenso.
Nella stessa ottica va inquadrato il contributo tecnico dell'UNGDCEC, in generale, in materia di Enti locali riguardante la governance delle società a partecipazione pubblica, da tempo al centro dell'attenzione dell'Unione. Il 14 luglio u.s. è stata depositata dall'onorevole Alessia Ambrosi (FdI) la proposta di legge AC 3019, che introduce il principio dell'equilibrio generazionale nella composizione degli organi di amministrazione e controllo delle società a partecipazione pubblica. Come si legge nella relazione introduttiva al testo, la misura nasce dall'evidente squilibrio anagrafico riscontrato nelle partecipate pubbliche, dove i giovani professionisti - pur rappresentando una risorsa strategica per innovazione, digitalizzazione, sostenibilità e controllo di legalità - faticano ad accedere ai ruoli apicali e sindacali, come segnalato da diverse analisi indipendenti e da contributi tecnici, tra cui quello dell'Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

Le linee d'indirizzo della proposta prevedono: quote generazionali minime negli organi societari; obblighi di trasparenza nelle nomine; dimostrazione del possesso di requisiti professionali specifici; un sistema di monitoraggio annuale; un collegamento strutturale con gli obiettivi nazionali su PNRR, Agenda digitale e innovazione; l'estensione delle norme anche alle società in house e alle controllate indirette. L'intervento, che mira a rafforzare digitalizzazione, sostenibilità, cybersecurity e buon governo, non comporta oneri finanziari a carico della finanza pubblica - un elemento non secondario nella prospettiva di una sua concreta approvazione.
Il deposito della proposta comprova come il tema del ricambio generazionale stia trovando spazio nel dibattito istituzionale, come dimostrato anche dall'introduzione del principio delle quote generazionali - sostenuto dall'Unione da anni - nella proposta di riforma dell'ordinamento professionale avanzata dal Consiglio Nazionale.
Questo fronte si salda naturalmente con il lavoro svolto sul Tuel: in entrambi i casi si tratta di tradurre in regole concrete - soglie, quote, requisiti di accesso - un principio che l'Unione porta avanti da anni, quello della piena valorizzazione delle competenze dei colleghi più giovani negli organi di controllo della Pubblica Amministrazione allargata.

La formazione sul campo: "L'Unione per la P.A." e la contabilità accrual
Accanto al lavoro di proposta normativa, la Commissione ha investito sulla formazione diretta dei colleghi, in coincidenza con uno dei cambiamenti più rilevanti in atto nella contabilità pubblica. La Misura 1.15 del PNRR punta, infatti, a dotare le Pubbliche Amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale basato sul principio accrual, con l'obiettivo di arrivare entro il 2026 a uno schema uniforme, coerente con gli standard internazionali IPSAS/EPSAS. Il Dl 113/2024 ha già individuato, con la determina RGS n. 259/2024, l'elenco degli Enti soggetti alla fase pilota: tra questi figurano 2.374 comuni.
Per accompagnare i colleghi in questo passaggio, la Commissione ha progettato un percorso formativo itinerante, nella sua originaria versione, di sei eventi (due al Nord, due al Centro, due al Sud), della durata di tre ore ciascuno, ospitati da Ordini territoriali, Comuni o Università. Il taglio scelto è deliberatamente operativo: si è partiti dagli ITAS (Italian Accounting Standards) già approvati - composizione e schemi del bilancio d'esercizio, politiche contabili e correzione degli errori, rilevazione di ricavi e costi, fondi e passività potenziali, bilancio consolidato - per fornire strumenti immediatamente spendibili nell'attività di revisione. Ai tavoli sono stati coinvolti, accanto ai componenti della Commissione, responsabili dei servizi finanziari degli Enti, referenti universitari ed esperti di settore, in un formato pensato per favorire il confronto diretto tra chi elabora le regole e chi le deve applicare ogni giorno.
Sempre in tema di contabilità accrual e di formazione, fondamentale è stato il contributo della Commissione nella realizzazione dei corsi ideati e proposti dalla Fondazione Centro Studi UNGDCEC, con l'apporto di relatori qualificati.

Le altre direttrici: NdV/OIV, PNRR e project management

Il mandato della Commissione includeva altri obiettivi che, pur non essendo ancora giunti a un prodotto finale strutturato, hanno guidato l'impostazione del lavoro nel triennio e restano priorità aperte per la Commissione entrante. In particolare: la promozione delle specializzazioni relative ai Nuclei di Valutazione e agli Organismi Indipendenti di Valutazione, ambiti in cui il Dottore Commercialista è già presente ma con una visibilità ancora inferiore rispetto a quella della revisione degli Enti locali; la predisposizione di un vademecum operativo a supporto dei Comuni per la rendicontazione dei progetti finanziati con il PNRR e con i fondi della coesione; l'avvio di un'interlocuzione con le associazioni italiane di project management, per contribuire alla diffusione di questa cultura professionale all'interno delle Pubbliche Amministrazioni; e, non ultimo, la predisposizione di strumenti operativi - modelli di relazione e vademecum sui controlli dell'Organo di Revisione - a supporto dei colleghi impegnati su Comuni in procedura di riequilibrio o dissesto finanziario.

Uno sguardo al prossimo triennio

Il bilancio di questi tre anni conferma, se ce ne fosse bisogno, quanto il rapporto tra Dottore Commercialista ed Enti locali sia un terreno in movimento, tanto sul piano normativo quanto su quello tecnico-contabile. Le proposte di riforma del Tuel e di ricambio generazionale nelle società partecipate pubbliche hanno aperto un'interlocuzione istituzionale che merita di essere portata avanti con continuità; il percorso formativo sulla contabilità accrual dovrà necessariamente proseguire, dato che la fase pilota è appena iniziata e coinvolgerà un numero crescente di Enti nei prossimi esercizi.

Sarà fondamentale enfatizzare il supporto qualificato del Dottore Commercialista, sia per gli Enti concedenti sia per i soggetti promotori e gli operatori economici, nelle procedure di project financing e più in generale nelle operazioni di PPP. In tali contesti, l'elemento centrale non è soltanto la sostenibilità dell'investimento sul piano tecnico, ma la bancabilità e la tenuta economico-finanziaria nel tempo, assicurate tramite una corretta impostazione contabile, finanziaria e documentale. In particolare, il Commercialista assiste l'ente (o il promotore / concessionario) nella redazione del piano economico-finanziario (PEF), nonché nel percorso istruttorio e nell'analisi dei relativi atti. L'apporto del Commercialista è rilevante anche per l'impostazione dei meccanismi di riequilibrio e per il controllo degli elementi che possono alterare l'equilibrio originario del contratto.

Nondimeno, nelle ormai prossime gare aventi ad oggetto le concessioni balneari la componente tecnico-gestionale si intreccia con aspetti di corretta resa economica dove centrale sarà il ruolo del Commercialista, non solo nell'attività di stima degli indennizzi da riconoscere ai concessionari uscenti, ad appannaggio esclusivo del Dottore Commercialista.

È su queste basi che la Commissione entrante potrà proseguire il lavoro, con l'auspicio che il confronto avviato in questi anni con Giunta, Fondazione e stakeholder istituzionali trovi finalmente uno sbocco concreto nella riforma del Tuel, e che le specializzazioni ancora meno presidiate - NdV, OIV e project management per la PA - trovino nei prossimi anni la stessa cassa di risonanza già conquistata dalla revisione degli Enti locali.

Il compenso del Curatore: una questione di dignità e sostenibilità della giustizia

Federico Giotti, Vicepresidente Giunta UNGDCEC
Gaia Ceccherini, Componente CdA Fondazione Centro Studi UNGDCEC

UNGDCEC

Tra le questioni che hanno caratterizzato l'attività dell'UNGDCEC nel mandato 2023-2026, ci sia consentita una particolare riflessione su quella della revisione dei compensi per le funzioni giudiziarie ricoperte dai dottori commercialisti.
Non si tratta soltanto di discutere se un determinato parametro tariffario sia adeguato o meno. La questione dei compensi del Curatore, del Commissario giudiziale e del Liquidatore interseca, infatti, temi più ampi quali la qualità dell'attività professionale, la sostenibilità economica delle funzioni, la responsabilità connessa agli incarichi giudiziari e, soprattutto, la possibilità che tali funzioni continuino ad essere svolte da professionisti qualificati e motivati.
È proprio questa consapevolezza che ha portato l'Unione, attraverso la Commissione "Diritto della Crisi e dell'Insolvenza", ad elaborare nel 2024 una proposta organica di intervento, successivamente sottoposta all'attenzione del Legislatore in varie interlocuzioni. Il documento nasce dall'esperienza concreta maturata dai professionisti che quotidianamente operano nelle procedure concorsuali e propone, accanto ad alcune misure di semplificazione, una revisione dei parametri per la determinazione dei compensi del Curatore.
È una prospettiva che riteniamo importante rivendicare anche a conclusione di questo mandato dal momento che l'attività sindacale dell'Unione non può limitarsi alla tutela immediata dell'interesse economico del professionista, ma deve essere capace di individuare le criticità dell'ordinamento e trasformarle in proposte concrete, sostenibili ed utili anche al sistema.

Un parametro fermo al 2012 in una funzione profondamente cambiata
Il punto di partenza è noto.
L'art. 137 del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza rinvia, per la determinazione del compenso del Curatore, al Dm 25 gennaio 2012, n. 30, che ha sostanzialmente ripreso la disciplina già contenuta nell'art. 39 della Legge fallimentare. La struttura normativa dei compensi è quindi rimasta ancorata ad un sistema elaborato oltre quattordici anni fa.
Nel frattempo, però, è cambiato praticamente tutto.
È cambiato il contesto economico, con un'inflazione che la stessa proposta dell'Unione, nel 2024, indicava in oltre il 23% rispetto al 2012. Inutile sottolineare come nel frattempo il dato sia certamente peggiorato ulteriormente. È cambiato poi il quadro normativo, con il passaggio dalla Legge fallimentare

al Codice della crisi. Ed è cambiato, soprattutto, il contenuto concreto della funzione del Curatore.
Il CCII richiede, infatti, una maggiore tempestività già nelle prime fasi della procedura e impone una crescente quantità di informazioni ed adempimenti, anche attraverso modelli e tracciati informatici standardizzati. La prima relazione informativa, ad esempio, deve essere predisposta entro trenta giorni dalla sentenza dichiarativa di liquidazione giudiziale.
La digitalizzazione, dunque, non ha necessariamente significato semplificazione. In molti casi ha prodotto nuove forme di controllo, nuove informazioni da reperire e nuove attività da documentare.
Il problema non è, evidentemente, che al Curatore venga richiesto di fare di più. È fisiologico che una funzione pubblica di tale rilievo debba evolversi. Il problema è che all'aumento delle responsabilità, degli adempimenti e della complessità non ha fatto seguito un adeguamento della struttura dei compensi.
Il tema si pone con ancora maggior forza nel caso, invero non infrequente, di procedure prive di attivo o comunque incapienti, cioè tali da non consentire neppure la copertura delle spese e del compenso del professionista.

In questi casi il Dm n. 30/2012 stabilisce un compenso minimo complessivo di 811,35 euro, oltre al rimborso spese forfettario del 5%. Quando le risorse della procedura non sono sufficienti, la parte non disponibile viene posta a carico dell'Erario.
È difficile non interrogarsi sulla coerenza di questa cifra con il contenuto effettivo della funzione.
Una procedura incapiente non è necessariamente una procedura semplice. Al contrario, proprio l'assenza di attivo può essere il risultato di una situazione patrimoniale complessa, di una contabilità incompleta, di operazioni da ricostruire, di possibili responsabilità degli amministratori o di altri soggetti coinvolti.
Il Curatore è chiamato ad accertare i fatti, ricostruire le vicende societarie, verificare l'esistenza di eventuali responsabilità, predisporre le relazioni previste dal Codice della crisi e compiere tutte le attività necessarie alla corretta gestione della procedura.
Anche quando la procedura non consente alcuna soddisfazione per i creditori, il Curatore è impegnato per centinaia di ore ed esposto ad elevate responsabilità personali e sovente ad impegno connesso alla funzione addirittura a distanza di anni e a procedura terminata, come nel caso di strascichi penali a carico dei soggetti coinvolti.
Ecco perché la questione del minimo non può essere liquidata come una rivendicazione economica.
811,35 euro non rappresentano semplicemente un compenso basso, ma sono l'evidente segnale di come il sistema tenda a considerare economicamente irrilevante una funzione pubblica proprio quando continua a richiedere al professionista il massimo livello di responsabilità.
La proposta elaborata dall'Unione ha individuato una soluzione tanto semplice nella sua formulazione quanto significativa nei suoi effetti. Il sindacato ha, infatti, proposto di elevare il compenso minimo da 811,35 a 3.000 euro.
Contestualmente, la proposta interviene sulle soglie dell'attivo e del passivo utilizzate per determinare il compenso, aggiornandole rispetto ai valori del

2012. Per l'attivo, ad esempio, la prima fascia passerebbe da 16.227,08 a 30.000 euro e le successive soglie verrebbero progressivamente adeguate fino a quella oltre i 3 milioni di euro. Anche le soglie relative al passivo accertato verrebbero aggiornate, con il primo scaglione portato da 81.131,38 a 140.000 euro.
L'obiettivo è quello di riallineare una disciplina rimasta ferma per quindici anni rispetto all'evoluzione economica e professionale della funzione.
Le simulazioni contenute nella proposta mostrano, peraltro, incrementi differenziati a seconda delle dimensioni della procedura: dal 9,32% nell'ipotesi con 18.000 euro di attivo e 120.000 euro di passivo, fino al 18,57% nello scenario con 100.000 euro di attivo e 400.000 euro di passivo, mentre nelle procedure di maggiore dimensione l'incremento percentuale si riduce.
È un dato importante anche sotto il profilo politico perché la proposta non mira ad una indiscriminata crescita della spesa, ma ad una perequazione di compensi rimasti sostanzialmente invariati mentre il contenuto della funzione è profondamente cambiato.

Una proposta sostenibile anche per la finanza pubblica

La parte più delicata, naturalmente, riguarda le procedure incapienti.
Aumentare il minimo da 811,35 a 3.000 euro significa inevitabilmente interrogarsi sull'impatto per l'Erario, quando la procedura non dispone delle risorse necessarie.
Anche sotto questo profilo, tuttavia, l'Unione ha scelto di affrontare il problema con numeri e non soltanto con argomentazioni di principio.
Nella proposta specificamente dedicata alle procedure incapienti, partendo da circa 7.600 liquidazioni giudiziali registrate nel 2023 e ipotizzando, in termini prudenziali, che il 40% possa concludersi con un intervento dell'Erario per l'assenza di somme sufficienti, il maggior onere veniva stimato in circa 6,6 milioni di euro.
È una cifra che va evidentemente valutata dal Legislatore alla luce dei dati aggiornati e dell'effettivo andamento delle procedure, ma che consente di riportare il confronto sul terreno corretto.
La domanda, infatti, non dovrebbe essere soltanto "quanto costa aumentare il compenso del Curatore?", ma anche "quanto costa al sistema affidare una funzione essenziale della giustizia concorsuale a condizioni economiche non più adeguate?".
E ancora: quale può essere il costo, nel medio periodo, di una selezione avversa degli incarichi, con i professionisti più strutturati meno disponibili ad assumere procedure economicamente insostenibili e con il rischio che proprio i colleghi più giovani siano quelli maggiormente esposti alla necessità di accettare incarichi caratterizzati da un rapporto squilibrato tra responsabilità e remunerazione?
È un interrogativo che riguarda direttamente la qualità della giustizia concorsuale.
La proposta del 2024 sottolinea come gli incarichi nelle procedure prive di attivo vengano frequentemente affidati a professionisti giovani e come l'attuale disciplina possa determinare una selezione avversa rispetto a coloro che sono interessati a svolgere tale attività.
La tutela generazionale, tuttavia, non può essere interpretata come la richiesta di creare spazi professionali protetti per i giovani.
Al contrario, significa creare le condizioni perché un giovane professionista possa scegliere di investire nella formazione e nell'assunzione di responsabili-

tà, sapendo che il sistema riconosce economicamente il valore della funzione che gli viene affidata e permettendo di specializzarsi in una funzione che oltre a richiedere ampie competenze deve essere sostenibile nel tempo.
Uno degli aspetti che riteniamo maggiormente significativi dell'esperienza maturata nel corso di questo mandato è proprio il metodo seguito.
L'Unione ha cercato di trasformare l'esperienza quotidiana dei professionisti in proposte normative concrete.
Non solo compensi, dunque. Il documento del 2024 conteneva anche una serie di interventi volti a semplificare la gestione delle procedure: dall'accesso gratuito alle visure camerali relative ai soggetti collegati alla procedura, al potenziamento delle banche dati e alla ricerca dei beni, dalla semplificazione delle informazioni statistiche richieste nelle relazioni ex art. 130 CCII all'accesso automatico ai fascicoli delle cause, fino all'inserimento automatico del Curatore nei cassetti fiscale e previdenziale.
Il filo conduttore è sempre lo stesso. Chiediamo che vengano ridotte le attività burocratiche prive di reale valore aggiunto, a favore della valorizzazione di quelle che incidono concretamente sulla qualità della procedura.
Anche la revisione dei compensi va letta in questa prospettiva.
Non chiediamo che il professionista venga semplicemente "pagato di più". Chiediamo che il sistema riconosca in modo coerente il valore di una funzione che esso stesso considera essenziale.

Una battaglia che non si esaurisce con una proposta

A distanza di tempo dalla presentazione del documento, il valore di quella iniziativa non può essere misurato soltanto dall'eventuale recepimento immediato delle singole proposte.
L'attività sindacale ha anche il compito di costruire nel tempo un diverso modo di affrontare i problemi della professione.
La revisione del Dm 30/2012 è una di queste questioni.
L'obiettivo deve essere quello di superare la logica per cui i compensi professionali restano immutati fino a quando non si manifesta una situazione di evidente emergenza. Un sistema efficiente dovrebbe prevedere meccanismi di aggiornamento capaci di tenere conto dell'evoluzione dell'economia, dell'inflazione e del contenuto concreto delle funzioni.
Per questo la proposta elaborata durante questo mandato rappresenta, a nostro avviso, qualcosa di più di una modifica numerica delle soglie.
Rappresenta una precisa idea di professione e di giustizia concorsuale. Le responsabilità devono essere accompagnate da adeguati strumenti, gli adempimenti devono essere proporzionati alla loro utilità e il lavoro professionale deve essere remunerato secondo criteri coerenti con il valore della funzione svolta.
È questa, in fondo, la ragione per cui una battaglia apparentemente tecnica come quella sui compensi può diventare una battaglia politica.
E proprio in quanto tale siamo sicuri che anche in futuro l'Unione porterà avanti questa sfida e che avrà, infine, la forza e la tenacia di arrivare al risultato che auspichiamo, nell'interesse non solo dei colleghi che operano in questo campo, ma di tutto il sistema giustizia.

UNGDCEC

Opportunità: dove gli ESG incontrano la professione di Dottore Commercialista

Sara Pelucchi, Segretaria CdA Fondazione Centro Studi UNGDCEC
Stefania Serina, Consigliera Giunta UNGDCEC

Così come le tematiche ESG sono trasversali e integrate nel business dell'impresa, allo stesso modo esse assumono un ruolo sempre più rilevante nell'attività del Dottore Commercialista.
L'Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (UNGDCEC) dedica da tempo particolare attenzione a questi temi. Fin dalle prime attività e pubblicazioni promosse dalla Commissione di Studio UNGDCEC dedicata alla Sostenibilità, fino alle più recenti iniziative, è emersa con chiarezza la centralità che la sostenibilità riveste per l'evoluzione della professione. In questa prospettiva si inseriscono anche i progetti formativi della Fondazione Centro Studi, che hanno coinvolto professionisti, professioniste e imprese, favorendo un confronto concreto sulle nuove competenze richieste e sulle opportunità che i temi ESG possono generare per la professione.
Le attività svolte hanno evidenziato come le giovani professioniste e i giovani professionisti considerino la sostenibilità un elemento strategico per lo sviluppo e l'innovazione della professione, nonché un ambito nel quale il Dottore Commercialista può assumere un ruolo sempre più significativo a supporto delle imprese.
Di seguito sono sintetizzate le opportunità per la professione di Dottore Commercialista nei diversi ruoli che si stanno sviluppando sui temi ESG, ricordando che nel documento "ONORARI PROPOSTI PER LE ATTIVITA' DEL DOTTORE COMMERCIALISTA E DELL'ESPERTO CONTABILE" è presente uno specifico capitolo dedicato a suggerimenti per presentare una proposta alle imprese potenziali clienti nell'area della sostenibilità e del business reporting.

Pianificazione strategica e adeguati assetti
Nel ruolo di affiancamento all'imprenditore nelle scelte strategiche e nelle decisioni volte a garantire la continuità aziendale, l'esperienza del Dottore Commercialista nella lettura e nell'analisi del business trova numerosi punti di contatto con il presidio delle variabili ESG rilevanti, sia in termini di impatti generati dall'attività d'impresa, sia con riferimento al governo dei rischi e alla valorizzazione delle opportunità.
Individuare le tematiche ESG "materiali" significa conoscere l'imprenditore e la sua idea imprenditoriale, comprenderne il modello di business e le prospettive di sviluppo, individuando gli obiettivi che orientano la pianificazione strategica. La valutazione delle tematiche ESG, pertanto, non costituisce un

esercizio separato, ma si integra nel processo di analisi e pianificazione, contribuendo a una lettura prospettica e consapevole del business.
Questa conoscenza consente di sviluppare adeguati strumenti di pianificazione e controllo di gestione, proporzionati alle dimensioni e alla complessità dell'impresa, attraverso i quali tradurre gli obiettivi strategici in azioni, monitorarne l'attuazione e valutare rischi, opportunità e risultati.
In tale prospettiva, pianificazione strategica e adeguati assetti amministrativi, organizzativi e contabili risultano strettamente connessi: la prima definisce direzione e obiettivi, mentre i secondi devono supportarne l'attuazione, il monitoraggio dell'andamento aziendale e la tempestiva rilevazione di eventuali squilibri o cambiamenti.
Il Dottore Commercialista può quindi accompagnare l'imprenditore nella costruzione di un sistema di governo integrato e proporzionato, nel quale pianificazione, controllo, adeguati assetti e, laddove rilevanti, variabili ESG concorrano a una gestione consapevole e sostenibile del business.

Affiancamento nella predisposizione della Rendicontazione ESG Volontaria e Obbligatoria

Questo approccio operativo è quello più noto, grazie anche all'ampliamento, a partire dalla Direttiva 2464/2022, del numero di soggetti obbligati a redigere una informativa di sostenibilità contenuta nella Relazione sulla Gestione. La grande attenzione dedicata alla Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) ha rischiato di far perdere di vista il vero punto centrale di tutte le Direttive e Regolamenti in ambito ESG emanati a livello europeo: non si tratta di mera compliance, ma di investire in un cambiamento culturale e di gestione delle imprese che le renda più rispondenti alle sollecitazioni esterne e attente ai propri impatti, a tutela della competitività e continuità del business.
Il pacchetto di semplificazioni Omnibus ha modificato le tempistiche e le soglie di bilancio al superamento delle quali scatta l'obbligatorietà della rendicontazione, riducendo il numero di imprese obbligate alla rendicontazione ma non deve far perdere "l'entusiasmo" verso un percorso ormai tracciato di miglior governo delle imprese, concetto valido a prescindere dalla dimensione d'impresa e dal settore in cui la stessa opera.
Il 21 settembre 2026 sono stati pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale Europea due Regolamenti che portano a compimento l'azione di "alleggerimento" degli obblighi previsti dalla CSRD, in particolare con:
- il Regolamento 2026/1563 che introduce gli standard di rendicontazione europei per soggetti obbligati alla rendicontazione nella versione semplificata (ESRS adjusted)
- e il Regolamento 2026/1560 che introduce il nuovo standard volontario di rendicontazione (VS) per imprese non soggette all'obbligo di rendicontazione, cioè quelle che secondo la modifica alla CSRD prevista dal pacchetto Omnibus non superano i 1.000 dipendenti medi annui impiegati nell'esercizio precedente.
In particolare, quest'ultimo regolamento prevede una "protezione" per le im-

prese non obbligate, che possono essere coinvolte dalle imprese obbligate alla rendicontazione nel fornire informativa di sostenibilità nei limiti del contenuto dello standard volontario. Questa protezione, tuttavia rileva ai soli fini della predisposizione della reportistica di sostenibilità.

Attenzione alla filiera

La protezione indicata al paragrafo precedente non impedisce alle imprese di chiedere, lungo la propria filiera, informazioni di sostenibilità alle loro imprese clienti/fornitrici sui temi ESG ai fini commerciali. Sono diversi i casi in cui il Dottore Commercialista può affiancare l'impresa nella predisposizione di azioni di monitoraggio ESG in realtà, spesso PMI, coinvolte da imprese clienti di grandi dimensioni nell'avvio di piani di riduzione delle emissioni, ad esempio secondo le indicazioni di Science Based Target initiative (SBTi). Queste attività di consulenza sono molto importanti nel momento in cui l'impresa di grandi dimensioni che richiede queste informazioni alla PMI è un cliente strategico per la PMI stessa, a cui si può attribuire una ampia quota di fatturato.

Mantenere un approccio propositivo, che non si limiti alla sola compilazione di un questionario, spesso è a vantaggio della PMI nella qualifica quale fornitore dell'impresa di grandi dimensioni. Il ruolo del Commercialista prevede un affiancamento in una progettualità graduata nel tempo con lo svolgimento dell'attività caratteristica dell'impresa e con la disponibilità di risorse da investire nell'efficientamento produttivo e gestione dei consumi energetici. Il presidio delle risorse finanziarie nel breve, medio e lungo termine è fondamentale per poter "mettere a terra" investimenti che abbiano una ragionevolezza anche in termini di bilancio.

Spesso in questi progetti il Dottore Commercialista apre la propria attività a team multidisciplinari, dove conoscenze ingegneristiche specifiche di professionisti specializzati sono necessarie per la buona riuscita del progetto a favore dell'impresa.

Affiancamento nei rapporti con le Banche

Le opportunità per i Dottori Commercialisti in tema ESG spaziano nel campo dei rapporti con le banche, spesso coinvolte nel reperimento delle risorse necessarie per poter effettuare gli investimenti previsti.

Nonostante la modifica degli approcci ESG europei prevista dal Pacchetto Omnibus, l'attenzione delle banche sul governo di impatti e rischi ESG non si riduce. Ne è un esempio la pubblicazione del documento "Dialogo di sostenibilità tra PMI e Banche", predisposto dal Tavolo per la Finanza Sostenibile, a cui partecipano MEF, Consob, Banca di Italia e altri soggetti, e che ha visto il coinvolgimento per la sua predisposizione di diversi stakeholder, tra cui l'Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti contabili.

Questo documento prevede un numero di informazioni più ampio rispetto allo standard volontario europeo VS di cui si è fatto cenno nei paragrafi precedenti, in quanto la banca, tra i principali portatori di interessi rispetto all'approccio ESG dell'impresa, è interessata a specifiche informative relative ad esempio

alla composizione del patrimonio immobiliare dell'impresa, alle caratteristiche di efficienza energetica degli immobili, al posizionamento geografico e all'esposizione a rischi fisici.
Attenzionare le tematiche ESG, con approccio volontario e proattivo, permette all'impresa di meglio posizionarsi nel calcolo dei rating bancari, parametrati a indicatori ESG.

Accesso alla Finanza sostenibile
Oltre all'affiancamento dell'impresa nel rapporto con le banche per l'accesso a finanziamenti, legati al raggiungimento e alla misurazione di specifici KPI ambientali o sociali, la conoscenza dei mercati finanziari da parte del Dottore Commercialista permette di supportare l'impresa che intenda effettuare degli investimenti in strumenti caratterizzati da componenti e caratteristiche di sostenibilità.

Bandi
Per lo sviluppo di progettualità ESG sono spesso pubblicati bandi nazionali o territoriali volti a incentivare l'avvio di progetti interni alle imprese di implementazione di processi più efficienti, digitalizzazione e formazione che riguardano il percorso di transizione ambientale e digitale. Conoscere queste iniziative permette al Dottore Commercialista di incoraggiare l'impresa nell'avvio della progettualità in tema ESG.

Affiancamento alle Società Benefit
Il contatto con l'imprenditore e con le motivazioni che lo spingono ad avviare l'attività di impresa permette al Dottore Commercialista di essere il primo "moltiplicatore" dell'approccio sostenibile, segnalando all'imprenditore la vicinanza del proprio approccio a obiettivi di beneficio comune, sia in fase di costituzione dell'impresa che di trasformazione in Società Benefit.
Il Dottore Commercialista può essere chiamato ad affiancare l'organo amministrativo nel ruolo di Responsabile di impatto. Questa figura è chiamata ad affiancare gli amministratori nell'implementazione delle azioni previste per il raggiungimento degli obiettivi di beneficio comune, con un impegno e una conoscenza profonde della società benefit e del suo approccio.
Non da ultimo, il Dottore Commercialista affianca l'impresa nella predisposizione della Relazione di Impatto prevista dalla L. 208/2015.

Operatività aziendale: gestione delle importazioni e misurazione della CO_2 incorporata ai fini CBAM
Nei prossimi anni si prevede la sostituzione dell'emission trade system (ETS) con il meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere (CBAM). Questo strumento, previsto per limitare il rischio di "carbon leakage", cioè lo spostamento di produzioni verso Paesi extra-UE con minor rigore nelle normative ambientali, è effettivo dal 1.1.2026 e attualmente applicato alle imprese con importazioni superiori a 50 ton di beni ad alta intensità di carbonio (ferro, acciaio,

alluminio, cemento, fertilizzanti, idrogeno ed energia elettrica).
Il meccanismo sarà gradualmente applicato ad altre tipologie di beni e non solo alle importazioni di materie prime, ma anche a beni a valle. Lo strumento intende rafforzare le catene di approvvigionamento e la responsabilità ambientale nel commercio internazionale. Il Dottore Commercialista può affiancare l'impresa nella valutazione delle strategie commerciali e nella pianificazione degli impatti legati al previsto acquisto di certificati CBAM commisurati alle importazioni effettuate e alle emissioni di CO_2 incorporate nei beni importati.

Organismi di Vigilanza e presidio delle fattispecie rilevanti ai fini del Dlgs 231/2001

Sono diversi i punti di contatto tra gli approcci ESG dell'impresa e il presidio delle fattispecie di reato rilevanti ai fini del Dlgs 231/2001. Il primo elemento di attenzione è l'analisi di rischi/opportunità effettuata ai fini ESG, che potrebbe far emergere elementi di rischio che potrebbero essere rilevati per il risk assesment effettuato ai fini del Modello 231. In tale prospettiva, l'evoluzione delle tematiche ESG può rappresentare anche un elemento da considerare nell'aggiornamento e nel mantenimento dell'efficacia del Modello 231, laddove incida sui processi aziendali e sui relativi profili di rischio.
L'Organismo di Vigilanza spesso già presidia nei flussi informativi alcuni dati e informazioni ESG, ad esempio relativi alla rilevazione degli infortuni sul lavoro, alle attività a tutela della salute e sicurezza, alla gestione dei rifiuti e delle emissioni. Per il Dottore Commercialista coinvolto nell'OdV diventa importante conoscere l'evoluzione della normativa e coinvolgere i responsabili interni coinvolti nei processi, così come il referente ESG, ove l'impresa abbia previsto questo ruolo al proprio interno. Il confronto tra queste diverse competenze consente di rafforzare il sistema dei controlli interni, favorendo una maggiore integrazione tra i presidi organizzativi, la gestione dei rischi e gli obiettivi di sostenibilità dell'impresa.

Collegi sindacali

Il ruolo del Collegio Sindacale prevede una vigilanza sulla predisposizione da parte del Consiglio di Amministrazione degli opportuni presidi affinché il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi delle imprese obbligate alla rendicontazione includa identificazione, monitoraggio e misurazione di rischi ESG. Il processo di reportistica deve essere strutturato secondo le previsioni della CSRD e nel rispetto della conformità agli ESRS. Particolare rilevanza assumono, in questo contesto, i flussi informativi e i processi di raccolta, elaborazione e validazione dei dati ESG, nonché la chiara individuazione delle responsabilità interne. Per il Dottore Commercialista componente del Collegio Sindacale diventa quindi importante comprendere come i rischi ESG siano integrati nei processi aziendali e negli adeguati assetti, verificando l'adeguatezza dei relativi presidi e flussi informativi.

Revisore della sostenibilità

Con il Dlgs 125/2024 è stata introdotta la figura del revisore della sostenibilità. L'introduzione del pacchetto Omnibus, come già richiamato, ha diminuito il numero dei soggetti obbligati alla rendicontazione di sostenibilità e conseguentemente obbligati a ottenere una relazione di attestazione da parte di un Revisore della sostenibilità secondo le previsioni del Principio di attestazione italiano SSAE, Standard on Sustainability Assurance Engagement.

Va ricordato che l'attività del revisore della sostenibilità può essere svolta nei riguardi delle imprese non obbligate che decidono di redigere la rendicontazione volontaria e di incaricare volontariamente un revisore per il rilascio di una assurance volontaria, seguendo lo standard ISAE 3000 Revised. Il revisore farà riferimento a questo principio in attesa dell'adozione del nuovo standard internazionale sull' assurance della rendicontazione di sostenibilità ISSA5000 (International Standard on Sustainability Assurance 5000, pubblicato da IAASB – International Auditing and Assurance Standard Board – che entrerà in vigore per le rendicontazioni successive al 15 dicembre 2026). A livello europeo sarà necessaria una armonizzazione dello standard ISSA5000 per adattarlo alle previsioni della CSRD.

Il percorso di allineamento del fisco alla definizione civilistica di attività agricola

Serena Giannuzzi, Probivira Giunta UNGDCEC
Alberto Tealdi, Componente CdA Fondazione Centro Studi UNGDCEC

UNGDCEC

La dicotomia tra definizione civilistica, articolo 2135 del Codice civile e la definizione fiscale, articolo 32 del Tuir, di attività agricola, deflagra con l'introduzione del Dlgs 228/2001 (cosiddetta "*Legge di Orientamento*"). In quel frangente si è passati da una concezione di necessario utilizzo del fondo ai fini della qualificazione di un'attività agricola ad un potenziale (ma non necessario) utilizzo dello stesso. L'attuale articolo 2135 del Codice civile, al secondo comma recita: "*per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine*".
Pertanto, dal punto di vista codicistico, la figura dell'imprenditore agricolo ha visto estendere la sua definizione dando il via a quella che poi è stata definita la *multiattività* dell'azienda agricola. A fare data dal 2001, infatti, hanno iniziato ad essere sempre più presenti all'interno delle strutture aziendali le cosiddette attività agricole connesse, sia quelle di prodotto - manipolazione e trasformazione del prodotto agricolo - sia quelle di servizi, su tutte l'attività agrituristica. Il Legislatore è poi andato oltre e con la Legge 99/2004 ha introdotto il concetto di "*società agricola*" con il fine, probabilmente, di rendere possibile anche al settore primario di dotarsi di forme giuridiche più complesse con l'obiettivo di poter favorire la crescita delle aziende e l'acquisizione di capitali esterni. A tali società è stato quindi consentito, a patto di prevedere nella ragione sociale o nella denominazione sociale l'indicazione di "società agricola" e di avere quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'art. 2135 del cod. civ., di poter optare per la determinazione del reddito su base catastale, prerogativa fino a quel momento esclusiva delle ditte individuali e delle società semplici. In realtà, come si dirà più avanti, tale opzione è stata limitata alle attività rientranti totalmente nei parametri dell'articolo 32 del Tuir, lasciando ancora una sensibile differenza di trattamento, fiscale, tra ditta individuale e società semplice e le altre società agricole.
Le di per sé epocali svolte introdotte dalle norme sopra riportate non sono state però sufficienti a coprire l'evoluzione dell'attività agricola, anche considerando la forte evoluzione della tecnologia e dei sistemi di coltivazione/allevamento. Una prima situazione che di fatto ha reso necessario un ulteriore intervento

legislativo è stata la proliferazione della produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili. Con la Legge 266/2005 il Legislatore ha inglobato la produzione di energia elettrica da biomasse o da fonti fotovoltaiche tra le attività agricole connesse: *"la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche [...] effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile"*. A questo si è collegata la normativa fiscale che, verificati i requisiti di connessione indicati nella circolare 32/E/2009, ha ritenuto di prevedere, per gli introiti derivanti dalla sola cessione dell'energia, alla stregua delle attività connesse di servizi con una tassazione forfettizzata del 25% sui corrispettivi registrati ai fini Iva.
L'evoluzione tecnologica ha portato poi il settore primario ad un'altra sfida, vale a dire le colture fuori terra. Si tratta di quelle attività di coltivazione, certamente agricole dal punto di vista civilistico, che non prevedono l'utilizzo del terreno e possono essere svolte all'interno di fabbricati anche dismessi dal mondo artigianale o industriale. Il termine *vertical farm* oggi racchiude e sintetizza queste coltivazioni che avvengono su strati verticali multistrato sovrapposti l'uno all'altro, in ambienti totalmente controllati e che permettono, mediante sistemi di agricoltura idroponica, vale a dire in acqua ricca di nutrienti o aeroponica cioè con radici sospese e nebulizzate lo svolgimento del normale ciclo vegetale. Pur trattandosi di attività che dal punto di vista della definizione di cui all'articolo 2135 del Codice civile sono pienamente attività agricole (curano e sviluppano un ciclo biologico o una fase necessaria del ciclo biologico vegetale) dal punto di vista fiscale non trovavano spazio nei dettami dell'articolo 32 del Tuir, in quanto la nozione fiscale di attività agricola è ancora, per larga parte, legata all'utilizzo del fondo e dal reddito agrario da esso generato. Basti pensare, nel caso delle *vertical farm* dove non si fa utilizzo di fondo agricolo, come non risultava possibile dichiarare reddito agrario come previsto dall'articolo 32 del Tuir, data la sua inesistenza.
A fianco di questo tema, l'evoluzione del concetto di sostenibilità e dei parametri ESG, ha fatto sì che le aziende agricole potessero far certificare, ad esempio, crediti di carbonio derivanti dall'assorbimento di anidride carbonica per effetto delle attività agricole esercitate. I corrispettivi derivanti dalla cessione dei crediti non trovavano in alcun modo collocazione all'interno del reddito agrario o del reddito forfettizzato delle attività agricole principali o connesse, andando a concorre totalmente alla base imponibile fiscale, nonostante introiti di diretta conseguenza dell'esercizio dell'attività primaria.
A ovviare a queste due ultime situazioni è intervenuta dapprima la Legge delega per la riforma fiscale (L. 111/2023) con principi di indirizzo volti a ridurre le distanze tra normativa civilistica e fiscale in ambito agricolo e successivamente il Dlgs 192/2024. Con tale intervento si è ampliata la portata dell'articolo 32 del Tuir anche alle *vertical farm* facendo in modo, entro determinati limiti, di ricondurre la rendita dei fabbricati non rurali nei quali vengono svolte queste coltivazioni al reddito agrario. Lo stesso Dlgs ha altresì previsto che, nei limiti del volume di affari derivante dall'esercizio delle attività agricole, i corrispettivi derivanti dalle attività dirette alla produzione di beni, anche immateriali, rea-

lizzate mediante la coltivazione, l'allevamento e la silvicoltura che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici rientrano nel reddito agrario dichiarato dall'azienda. Questo fa sì che i ricavi derivanti dalla cessione dei crediti di carbonio rientrino, nei limiti di cui sopra, nel reddito agrario dichiarato dall'azienda agricola.
Pertanto, nel corso degli anni e soprattutto nel corso dell'ultimo triennio molto è stato fatto per allineare la discrasia tra attività agricola nella nozione del Codice civile e attività agricola ai fini fiscali. Nonostante ciò, rimangono però aperte alcune tematiche e sensibili differenze sulle quali il legislatore fiscale dovrà, o si troverà costretto a mettere mano.
Sull'attività di allevamento, per esempio, la tassazione sulla base delle disposizioni dell'articolo 32 (reddito agrario) e dell'articolo 55, comma 5 del Tuir (parametri) è prerogativa dell'allevamento delle specie di animali allevabili di cui alla tabella 3, Dm 15 marzo 2019. L'articolo 32 del Tuir rimanda infatti ad un decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'agricoltura e delle foreste, nel quale è stabilito per ciascuna specie animale il numero dei capi che rientra nei limiti di cui alla lettera b) del comma 2, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggere occorrenti a seconda della specie allevata. Sebbene tale decreto dovrebbe essere aggiornato ogni due anni, l'ultimo è il Dm del 15 marzo 2019 e l'aggiornamento del decreto risulterebbe essere di massima importanza stante l'evoluzione del settore primario. Ad oggi, per esempio, all'interno delle specie animali non trovano collocazione tutta una serie di specie oggetto di allevamento che sono sicuramente agricole da un punto di vista civilistico ma non riconosciute tali da quello fiscale, proprio perché tali specie allevate non sono in elenco. Un esempio su tutti sono la lombricoltura piuttosto che l'allevamento di insetti. Non essendo queste riportate in elenco, un imprenditore agricolo che alleva lombrichi vedrà il proprio reddito, non fondiario ma di impresa, determinato nei modi ordinari quale ricavi imponibili meno costi deducibili; allo stesso modo dichiarerà reddito di impresa determinato nei modi ordinari chi alleva grilli.
Anche l'esercizio dell'attività connessa di produzione di energia elettrica, con l'avvento dell'agrivoltaico necessita una revisione dei parametri con i quali si determina la connessione con l'attività agricola principale. L'Amministrazione finanziaria, con la risposta ad interpello n. 61/2025, ha ritenuto che per la verifica della connessione all'attività agricola della produzione di energia elettrica da impianti agrivoltaici si utilizzano i medesimi parametri di cui alla circolare n. 32/2009 che fa riferimento agli impianti fotovoltaici installati sulle coperture dei fabbricati rurali e agli impianti fotovoltaici con moduli a terra (questi ultimi oggi di fatto praticamente banditi in tutto il territorio nazionale). Tale pronuncia di prassi non è certamente condivisibile, la tecnologia degli impianti agrivoltaici, infatti, permette la coltivazione del terreno sul quale è installato l'impianto ed in ogni caso, perché si possa parlare di agrivoltaico e si possano ottenere le autorizzazioni amministrative alla loro installazione, deve essere coltivabile almeno il 70% della superficie sulla quale insiste l'impianto e deve essere garantita la coltivazione del fondo. Queste caratteristiche e questi

requisiti fanno sì che la connessione con l'attività agricola è evidente, pertanto, i limiti di connessione previsti per gli impianti a terra, dove la superficie coltivabile era prossima allo zero, non so più attuali alla luce dell'evoluzione tecnologia e delle caratteristiche degli impianti attuali.
Altro aspetto che si auspica possa essere allineato è quello che riguarda la società agricole (snc, sas, srl) che optano per la determinazione del reddito su base catastale. Se fino al Dlgs 192/2024, per le società agricole era possibile optare per la determinazione del reddito su base catastale solo per le attività agricole primarie e solamente per quei redditi rientranti interamente nell'articolo 32, oggi a seguito della Delega fiscale e dei decreti collegati, le società agricole che hanno optato per la tassazione catastale del reddito possono altresì optare per la determinazione del reddito derivante dalle attività agricole connesse in via forfettizzata ai sensi dell'articolo 56-bis del Tuir. Questa novità ha consentito quindi, anche per le aziende agricole costituite sotto forma di sns, sas e srl, di poter determinare il reddito imponibile delle attività connesse di prodotto (per i prodotti fuori dalla tabella dei prodotti agricoli) a forfait sulla base del 15% dei corrispettivi ai fini Iva generati dalla loro cessione, ed applicando il medesimo metodo e l'aliquota del 25% per tutte quelle attività connesse di servizi. Tuttavia l'allineamento non è ancora integrale, infatti, le società agricole ex art. 2 del Dlgs n. 99/2004, non possono accedere al regime di determinazione forfettaria del reddito nel caso di allevamento di capi eccedenti i limiti previsti dall'art. 32 del Tuir, di cui all'art. 56, comma 5 del Tuir. Allo stesso tempo non possono, nell'ambito dell'attività agrituristica, beneficiare della determinazione forfettizzata del reddito imponibile le società agricole costituite sotto forma di srl, in quanto la Legge 413/1991 che regola gli aspetti fiscali dell'attività agrituristica prevede la possibilità di forfettizzare la determinazione della base imponibile solo fino alle società di persone comprese lasciando fuori le società agricole di capitali.
In conclusione quindi si può sostenere che questo percorso di allineamento, che va avanti da decenni, ha subito nell'ultimo triennio un ulteriore passo avanti per quanto però non ancora sufficiente a fare sì che le scelte degli imprenditori agricoli su come strutturare la propria azienda non debbano dipendere quasi esclusivamente da valutazioni di carattere fiscale. Le norme sulla determinazione del reddito nell'ambito delle attività agricole sono tali in quanto il settore primario è esposto a rischi, quali quelli atmosferici (oggi sempre più impattanti), che esulano dallo strumento con il quale si svolge l'attività e altresì l'attuale dimensione delle aziende agricole comporta anche la necessità di dotarsi, in molti casi, di strumenti giuridici più strutturati.

Dalle idee alle prassi: il Protocollo per gli incarichi giudiziali

Claudia Menaguale, Componente CdA Fondazione Centro Studi UNGDCEC
Carolina Rumboldt, Consigliera Giunta UNGDCEC

UNGDCEC

Tra i temi che hanno accompagnato il lavoro dell'UNGDCEC in questo triennio, quello dell'accesso dei giovani professionisti agli incarichi giudiziali rappresenta un esempio significativo di come l'attività dell'Unione possa tradursi da una riflessione condivisa in una proposta concreta.
È un tema che riguarda direttamente le procedure di crisi e di insolvenza e, più in generale, la possibilità per i giovani professionisti di esprimere le proprie competenze a supporto dell'Autorità giudiziaria. Ma riguarda anche il futuro della professione, perché la crescita professionale passa necessariamente dalla possibilità di acquisire esperienza attraverso l'effettivo esercizio della professione.
L'iniziativa nasce proprio da questa consapevolezza. Da una parte, la constatazione che, nella prassi, la scelta del professionista nominato ricada frequentemente su un numero limitato di professionisti di consolidata esperienza, con la conseguenza di rendere più difficile l'ingresso delle nuove generazioni, anche quando siano in possesso dei requisiti e delle competenze richieste dalla legge. Dall'altra, la necessità di dare attuazione effettiva ai principi di trasparenza e rotazione già previsti dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.
Nel corso del triennio, da questa riflessione è nata una proposta concreta: un Protocollo d'intesa sui criteri per il conferimento degli incarichi giudiziali, elaborato dall'UNGDCEC e trasmesso alle Unioni locali affinché potesse essere sottoposto ai Tribunali dei diversi territori. A giugno 2026 il protocollo è stato sottoscritto con il Tribunale di Vasto e con il Tribunale di Napoli, unitamente alle Unioni e gli Ordini locali ed al CNDCEC. La sottoscrizione ha rappresentato un passaggio concreto di un percorso destinato a proseguire nei diversi territori.

Il Protocollo

Il punto di partenza è un paradosso semplice: la minore esperienza non potrà mai essere colmata se non si concede al giovane professionista l'opportunità di acquisirla attraverso l'esperienza sul campo.
Il Protocollo nasce quindi dall'incontro tra la riflessione politica della Giunta e quella scientifica della Fondazione Centro Studi. Non si è trattato soltanto di affermare la necessità di favorire l'accesso dei giovani agli incarichi giudiziali, ma di interrogarsi su come realizzarlo nel rispetto delle esigenze dell'Autorità giudiziaria, della qualità delle procedure e della discrezionalità del Tribunale.

Il riferimento normativo è chiaro. L'art. 5, comma 3, del Codice della crisi affida al Presidente del Tribunale, o della Sezione, il compito di vigilare e assicurare l'attuazione dei principi di trasparenza, rotazione ed efficienza nelle nomine, anche attraverso l'adozione di protocolli condivisi con i giudici della Sezione. L'art. 358, inoltre, prevede che, nel conferimento degli incarichi, si tenga conto anche delle esigenze di trasparenza e rotazione e dell'esperienza richiesta dalla natura e dall'oggetto dello specifico incarico.
Il lavoro dell'Unione è partito quindi da principi già presenti nel sistema, cercando di renderli maggiormente concreti e verificabili.
Uno degli aspetti sui quali si è concentrata la riflessione è il rapporto tra esperienza e possibilità di accesso agli incarichi. Non vi è, infatti, alcuna contrapposizione tra giovani professionisti e professionisti di maggiore esperienza. Al contrario, l'impostazione del Protocollo riconosce il valore dell'esperienza maturata e condivisa.
Il problema si pone quando l'esperienza diventa, nella prassi, una condizione di esclusione.

Le buone prassi del Consiglio Superiore della Magistratura del luglio 2022 hanno evidenziato, del resto, come attraverso una corretta rotazione degli incarichi i curatori possano acquisire progressivamente un'adeguata e crescente professionalità. La rotazione assume così una duplice funzione: criterio di distribuzione degli incarichi e strumento di crescita professionale.
Il Protocollo predisposto dall'UNGDCEC disciplina criteri e modalità per il conferimento di diversi incarichi nell'ambito delle procedure di crisi e insolvenza. Le finalità indicate dal Protocollo sono:

- l'efficienza delle procedure;
- la trasparenza delle nomine;
- l'effettiva rotazione degli incaricati;
- la parità di genere;
- la valorizzazione delle nuove professionalità, con particolare riguardo ai giovani professionisti.

Un passaggio importante riguarda il modo in cui deve essere valutata la rotazione. Non soltanto il numero degli incarichi, ma anche la loro natura, la complessità e la presumibile remunerazione delle procedure possono essere elementi da considerare, evitando una semplice alternanza numerica che non tenga conto delle caratteristiche degli incarichi.
Allo stesso tempo, resta ferma la piena discrezionalità del Tribunale. Il testo del Protocollo lo afferma espressamente: la nomina conserva carattere fiduciario e la scelta del professionista rimane rimessa al Tribunale, sulla base di una valutazione complessiva di efficienza, capacità e deontologia.
È in questa logica che il Protocollo introduce e valorizza la figura del "Giovane Professionista", individuato nel soggetto iscritto nell'elenco ex art. 356 del CCII che non abbia compiuto il 43° anno di età al momento della presentazione della disponibilità.
Ma il punto centrale non è nella definizione anagrafica, bensì nella costruzione di un possibile percorso di crescita.

Il Protocollo riconosce infatti che, nell'esercizio della discrezionalità riservata al Tribunale, un giovane che abbia acquisito conoscenze e competenze adeguate, anche attraverso una formazione scientifica e una collaborazione duratura con professionisti o studi specializzati, possa essere coinvolto anche in incarichi di maggiore rilevanza e complessità. E, laddove siano previsti più professionisti nella medesima procedura, viene prevista la possibilità di affiancare un giovane a professionisti esperti, anche nelle procedure più complesse. Non si tratta di scegliere tra esperienza e ricambio generazionale, ma di creare condizioni affinché l'una possa alimentare l'altro. L'affiancamento diventa così uno strumento di crescita e trasmissione delle competenze.

Dal modello nazionale ai territori

Un altro elemento caratterizzante dell'iniziativa è la sua dimensione territoriale.

Il Protocollo è stato elaborato dall'UNGDCEC come modello da proporre, attraverso le Unioni locali, alle Sezioni procedure concorsuali dei Tribunali: uno strumento replicabile e adattabile alle diverse prassi.

Il Protocollo prevede, inoltre, forme di collaborazione istituzionale con l'Ordine e con l'Unione locale per la diffusione dei principi contenuti nell'accordo, la raccolta delle manifestazioni di disponibilità dei professionisti e la possibilità di favorire percorsi di affiancamento tra giovani iscritti e professionisti di comprovata esperienza, fermo restando il ruolo istituzionale dell'Ordine nella formazione, nella vigilanza deontologica e nella qualificazione professionale degli iscritti.

Prospettive e impegni futuri

La sottoscrizione di un Protocollo non esaurisce il percorso: ne rappresenta l'inizio.

Il medesimo, infatti, prevede che le parti si impegnino a favorire, con modalità condivise, l'attuazione dei principi di rotazione, trasparenza, parità di genere e inserimento del Giovane Professionista. Il Protocollo ha una durata di cinque anni e può essere oggetto di revisione su richiesta di una delle parti.

Sarà quindi necessario osservare come i principi condivisi troveranno applicazione concreta, quali risultati produrranno, quali difficoltà emergeranno e quali correttivi potranno rendersi necessari.

Guardando al termine di questo mandato, il valore del progetto sta anche nel metodo: un'esigenza concreta della categoria è diventata una riflessione, un approfondimento scientifico e normativo, quindi una proposta portata nel confronto con istituzioni e territori e, in alcune realtà, trasformata in un Protocollo sottoscritto.

È un percorso che rappresenta bene il modo in cui Giunta e Fondazione possono lavorare insieme, ciascuna nel proprio ruolo, mettendo a sistema la sensibilità politica dell'Unione e il lavoro scientifico necessario per dare contenuto alle proposte.

Il risultato non sarà misurato soltanto dalle sottoscrizioni raggiunte in questo

triennio, ma dalla capacità di continuare a seguire il percorso intrapreso, monitorarne gli effetti e, dove necessario, modificarlo.
Il lavoro del prossimo triennio sarà quello di accompagnarne l'attuazione e verificare, nei territori, se e come quella proposta sarà riuscita a trasformarsi in una prassi, contribuendo a evitare disparità di trattamento. La nuova Giunta sarà inoltre chiamata a proseguire questo percorso attraverso la promozione di nuovi protocolli d'intesa per la nomina degli esperti della composizione negoziata e dei gestori della crisi da sovraindebitamento.

Non avevamo una mappa ma siamo andati avanti lo stesso.

Jacopo Deidda Gagliardo, Probiviro Giunta UNGDCEC
Matteo Cangini, Componente CdA Fondazione Centro Studi UNGDCEC

UNGDCEC

Tre anni fa parlare di Intelligenza Artificiale significava, molto spesso, parlare di futuro. Un futuro che divideva: affascinante per alcuni, preoccupante per altri, talvolta addirittura apocalittico. Il dibattito oscillava tra chi immaginava una tecnologia capace di risolvere problemi fino a quel momento inaccessibili e chi intravedeva scenari degni della migliore letteratura distopica: algoritmi pronti a sostituire lavoratori e professionisti e macchine capaci di sfuggire al controllo dell'uomo. Del resto, cinema e letteratura ci avevano preparato bene a questo scenario da decenni.

Nel mezzo c'era però una realtà molto meno cinematografica e proprio per questo più interessante: una tecnologia ancora piena di limiti, ma capace di evolvere a una velocità straordinaria e di modificare concretamente il nostro modo di lavorare.

Anche noi siamo partiti dalle domande. L'IA sostituirà i Commercialisti? Quali attività potranno essere automatizzate? Quali competenze serviranno? E soprattutto, quale sarà il valore del nostro lavoro quando una parte delle attività che oggi occupano le nostre giornate potrà essere svolta, almeno in parte, da una macchina? Con il tempo abbiamo capito che forse stavamo ponendo la domanda sbagliata. **Non abbiamo cercato di prevedere come sarebbe cambiata la Professione. Abbiamo cercato di capire come prepararla a cambiare.** È da questa consapevolezza che è nato il percorso portato avanti in questi anni all'interno dell'Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

Il primo passo è stato costruire una visione. Con il Manifesto sull'Intelligenza Artificiale siamo stati i primi, tra le rappresentanze dei Dottori Commercialisti in Italia, a mettere nero su bianco una posizione organica sul rapporto tra IA e Professione. Il principio che ci ha guidati è rimasto centrale nel tempo: il valore dell'IA non è nella macchina, ma nell'utilizzo che decidiamo di farne. La tecnologia deve essere un mezzo e non un fine. Il punto di partenza deve sempre rimanere la persona.

Lo abbiamo chiamato **Humanist Approach to AI**. Non significava contrapporre l'uomo alla macchina, ma comprendere dove la tecnologia potesse aumentare le capacità del professionista e dove dovesse rimanere centrale il giudizio umano. L'IA può elaborare informazioni, individuare correlazioni, sintetizzare documenti e automatizzare attività, ma la Professione non è la somma delle

attività che svolgiamo: è responsabilità, relazione, interpretazione, conoscenza del cliente e capacità di scegliere anche quando nessun dato può restituirci una risposta perfetta. Da qui una convinzione che ha accompagnato tutto il lavoro successivo: l'IA non elimina necessariamente le professioni, ma può eliminare, trasformare o ridurre il valore di molte attività che oggi le compongono. La domanda, quindi, non è soltanto cosa saprà fare la tecnologia, ma **cosa vorremo saper fare noi**.

Una visione però non era sufficiente. Quando si parla di IA, entusiasmo e paura possono produrre lo stesso errore: raccontare la tecnologia per come immaginiamo che sarà anziché osservarla per quello che è. Per questo abbiamo scelto di affiancare alla visione un metodo empirico. La prima indagine nazionale, realizzata con Fondazione Centro Studi UNGDCEC, TeamSystem ed Euroconference, ha coinvolto nel 2025 oltre 1.200 professionisti. La principale barriera all'adozione, indicata dal 52% degli intervistati, era la mancanza di competenze specifiche: il limite non era soltanto tecnologico, ma anche culturale e professionale.

UNGDCEC

Ma una fotografia non racconta un movimento. Nel 2026 siamo tornati sul campo, coinvolgendo 1.542 professionisti e ampliando l'analisi all'IA generativa, ai benefici effettivamente riscontrati, alla governance, alle policy interne e alla consapevolezza normativa. Il confronto tra i due anni ci ha consentito di osservare non soltanto dove fossimo, ma in quale direzione ci stessimo muovendo. Diminuisce chi dichiara di non conoscere l'IA, cresce chi ne possiede una buona conoscenza e oltre la metà degli intervistati utilizza questi strumenti da almeno sei mesi.

Ma forse il dato più interessante riguarda il cambiamento nella qualità degli ostacoli: la mancanza di competenze specifiche scende dal 52% al 39%, mentre diventa centrale l'affidabilità delle informazioni generate dall'IA, indicata dal 47%. Stiamo passando dalla domanda "come si usa?" a domande più mature: "posso fidarmi?", "come controllo il risultato?", "chi ne risponde?". **La Professione non ha smesso di avere dubbi; ha iniziato ad avere dubbi migliori.**

E iniziamo finalmente a misurare ciò che un anno prima potevamo soltanto immaginare: il 71% indica tra i benefici la riduzione dei tempi operativi e delle attività ripetitive e il 31% stima un risparmio di tempo tra il 10% e il 30%. L'IA comincia a uscire dal campo delle promesse.

Parallelamente alla ricerca abbiamo cercato di portare l'IA fuori dalle sole riflessioni teoriche. Formazione, pubblicazioni, collaborazioni universitarie, congressi e sperimentazioni dirette sono diventati parti dello stesso percorso. Il Congresso nazionale di Catania, dedicato interamente all'Intelligenza Artificiale, ha rappresentato uno dei momenti più significativi: discutere se accettare o meno l'IA rischiava già di essere una discussione superata; la vera scelta riguardava il modo in cui utilizzarla. Abbiamo provato strumenti, sbagliato prompt, costruito GPT personalizzati, sperimentato sistemi di ricerca avanzata e agenti. Ma soprattutto abbiamo cercato di spostare l'attenzione dallo strumento al processo, perché conoscere l'ultimo modello disponibile serve a poco se non sappiamo quale problema professionale vogliamo risolvere.

È da questo percorso che emerge la domanda forse più importante: **che cosa faremo del tempo che l'Intelligenza Artificiale potrà liberarci?** Possiamo utilizzare l'efficienza per produrre più adempimenti e gestire più pratiche, oppure trasformarla in qualità, specializzazione, studio, relazione e/o tempo libero. Possiamo considerare il tempo risparmiato soltanto come una riduzione del costo di produzione, oppure reinvestirlo nella capacità di comprendere meglio le imprese, accompagnarne le decisioni, anticiparne i problemi e costruire nuovi servizi.

La tecnologia da sola non farà questa scelta, la faremo noi. Ed è qui che la discussione sull'IA smette di essere tecnologica e diventa profondamente professionale: **se una macchina ci restituisce alcune ore del nostro tempo, il valore dell'innovazione dipenderà da ciò che saremo capaci di mettere dentro quelle ore.** C'è poi un secondo livello, che riguarda il rapporto tra professionisti, tecnologia e istituzioni. Da qui sono nate le nostre proposte sulle sandbox tecniche e regolamentari: spazi controllati nei quali innovazione, regole e utilizzatori possano evolvere insieme, attraverso cicli brevi di sperimentazione, feedback e correzione. Perché il lavoro non può essere deciso soltanto da chi sviluppa la tecnologia: chi la utilizza ogni giorno deve poter contribuire alla sua progettazione e alle regole che ne disciplinano l'utilizzo.

In questi anni abbiamo utilizzato spesso l'espressione "Commercialista 2030". Non per immaginare un professionista fantascientifico circondato da algoritmi, ma un Commercialista ancora profondamente umano e proprio per questo capace di utilizzare strumenti molto più potenti. Essere più tecnologici non significherà necessariamente essere professionisti migliori. Potremo produrre cento pagine nel tempo in cui prima ne producevamo dieci senza che abbiano più valore, automatizzare le comunicazioni allontanandoci dai clienti, avere accesso a una quantità sterminata di informazioni e perdere la capacità di distinguere quelle importanti. La vera competenza del futuro potrebbe non essere semplicemente saper utilizzare l'IA, ma sapere **quando utilizzarla, perché utilizzarla e quando invece non utilizzarla.** Ed è qui che ritorna l'approccio umanista dal quale eravamo partiti.

Guardando indietro, ciò che abbiamo imparato davvero è che davanti a una trasformazione di questa portata nessuno possiede una mappa completa.

Noi certamente non l'avevamo. Abbiamo studiato, provato, sbagliato e qualche volta cambiato idea. Forse è proprio questo il modo più serio di affrontare l'innovazione: non fingere di conoscere il futuro, ma avere abbastanza curiosità per sperimentarlo e abbastanza responsabilità per governarlo.

Tra qualche anno probabilmente sorrideremo ripensando agli strumenti che oggi ci sembrano rivoluzionari. Ciò che resterà sarà quello che avremo deciso di fare con questa trasformazione: se l'avremo utilizzata soltanto per lavorare più velocemente o se saremo riusciti a lavorare meglio; se il tempo liberato sarà diventato soltanto altra produzione o sarà tornato a essere tempo per studiare, ascoltare, pensare, accompagnare un'impresa e immaginare una soluzione.

Perché una Professione non si eredita soltanto da chi è venuto prima di noi.

La prendiamo in prestito anche da chi verrà dopo. E abbiamo la responsabilità

di restituirgliela più forte, più libera e, soprattutto, più umana.
Se un giorno l'Intelligenza Artificiale saprà fare una parte del nostro lavoro meglio di noi, quel giorno non avremo necessariamente perso qualcosa. Potrebbe essere il momento in cui avremo più tempo per ascoltare un cliente senza guardare l'orologio, studiare un problema che non ha una risposta già scritta, immaginare una strada che un algoritmo non può scegliere al nostro posto. Forse avremo semplicemente più tempo per ricordarci perché abbiamo scelto di fare questo lavoro. E se sapremo utilizzare così quel tempo, non sarà l'Intelligenza Artificiale ad aver cambiato la nostra Professione.
Saremo stati noi.

NEWS
E APPROFONDIMENTI

Il Sole 24 ORE Professionale

Tributi locali, la riforma punta su compliance e semplificazioni

Cristina Carpenedo, Il Sole24 ORE, Estratto da "La Settimana fiscale", edizione del 24 settembre 2026, n. 35

Con il Dlgs 147/2026 si conclude il percorso di attuazione della delega fiscale dedicata alla fiscalità regionale e locale. Pur senza intervenire sulla struttura dei principali tributi, il decreto introduce importanti novità sul piano procedimentale e organizzativo: compliance e contraddittorio, ravvedimento operoso, transazione fiscale, riscossione locale, Tari, dichiarazione Imu telematica e canone unico patrimoniale. Accanto a numerosi interventi di coordinamento normativo emergono tuttavia alcune questioni che il legislatore ha scelto di non affrontare, tra cui la disciplina della quota fissa Tari per le superfici che producono rifiuti speciali. Si propone una lettura sistematica delle principali disposizioni e delle relative ricadute operative per enti e contribuenti.

Il decreto legislativo 7 agosto 2026, n. 147, rappresenta il tassello conclusivo della delega fiscale 111/2023 per la parte dedicata ai tributi regionali e locali. Atteso per oltre due anni dagli operatori del settore, il provvedimento interviene su una pluralità di materie che spaziano dal rapporto con il contribuente alla gestione delle entrate, dalla riscossione alla disciplina della Tari, dalla transazione fiscale alle semplificazioni in materia di Imu, senza trascurare gli interventi sul canone unico dopo il riconoscimento della natura tributaria. L'obiettivo perseguito dal legislatore appare quello di consolidare e coordinare interventi già avviati negli ultimi anni, adeguando la disciplina locale ai principi dello Statuto del contribuente, al nuovo sistema sanzionatorio e alle più recenti evoluzioni della normativa ambientale e della riscossione. Dal punto di vista dell'entrata in vigore, buona parte delle disposizioni sono entrate in vigore il 12 agosto mentre, altre, opereranno dal 1° gennaio 2027.

Il rafforzamento del rapporto collaborativo con il contribuente

I primi tre articoli del decreto rappresentano la naturale prosecuzione della riforma dello Statuto dei diritti del contribuente avviata con il Dlgs 219/2023. Gli enti territoriali sono chiamati a sviluppare sistemi di informazione, assistenza e consulenza tributaria, semplificare gli adempimenti, favorire l'adempimento spontaneo e garantire percorsi agevolati per le categorie più fragili.
La disposizione di maggiore impatto riguarda l'obbligo di adeguare gli ordinamenti locali ai principi contenuti nello Statuto del contribuente. In particolare, regioni ed enti locali dovranno individuare gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale per i quali

non trova applicazione il contraddittorio preventivo disciplinato dall'articolo 6 bis della legge 212/2000. La norma rende ormai inevitabile una revisione dei regolamenti delle entrate tributarie degli enti locali e di tutte le discipline procedimentali adottate dagli enti negli ultimi anni.
Sempre nell'ottica della collaborazione preventiva si colloca l'introduzione di strumenti di compliance analoghi a quelli già utilizzati dall'agenzia delle Entrate, già sperimentati da alcuni comuni. Prima dell'avvio dell'accertamento gli enti potranno trasmettere comunicazioni finalizzate a favorire il ravvedimento operoso oppure avvisi bonari per la regolarizzazione agevolata di versamenti omessi o tardivi. La logica è quella di ridurre il contenzioso e favorire la regolarizzazione spontanea delle posizioni tributarie. La concreta attuazione delle nuove forme di compliance richiederà una combinazione di interventi regolamentari e di scelte organizzative da parte degli organi politici e della struttura amministrativa.
Effetti per il contribuente:

- Maggiore possibilità di regolarizzare errori e omissioni prima dell'accertamento;
- Possibilità di correggere la propria posizione attraverso il ravvedimento operoso prima dell'avvio del contenzioso;
- Le agevolazioni per l'addebito diretto sul conto corrente.

L'articolo 2 interviene sulla disciplina che consente a enti locali e regioni di riconoscere riduzioni tariffarie a favore dei contribuenti che autorizzino l'addebito permanente sul conto corrente bancario o postale. La novità consiste nella possibilità di prevedere non soltanto una riduzione percentuale, fino al limite del 20 per cento, ma anche un importo fisso oppure l'applicazione di un tetto massimo all'agevolazione. Viene inoltre chiarito che la misura non può essere applicata alle entrate riscosse esclusivamente mediante modello F24, con la conseguenza che l'Imu resta esclusa dall'ambito applicativo della disposizione (tributo sul quale in realtà si registra, da parte dei contribuenti possessori di seconde case, un acceso interesse per la domiciliazione in conto).
Per gli enti interessati all'introduzione dell'agevolazione si apre una fase organizzativa che richiederà adeguamenti regolamentari, modifiche ai sistemi informatici e procedure destinate alla raccolta e gestione delle autorizzazioni permanenti di addebito.
Effetti per il contribuente:

- possibilità di ottenere riduzioni tariffarie su Tari, canone unico ed entrate patrimoniali aderendo all'addebito diretto sul conto corrente;
- nessun beneficio applicabile all'Imu, che continua ad essere versata mediante F24;
- La transazione fiscale approda ai tributi locali.

L'estensione della transazione fiscale ai tributi regionali e locali
Una delle innovazioni più rilevanti del decreto è certamente rappresentata dall'estensione della transazione fiscale ai tributi regionali e locali. Attraverso modifiche distribuite in diversi articoli del Codice della crisi d'impresa e

dell'insolvenza, il legislatore consente di includere Imu, Tari e altre entrate locali nelle procedure di regolazione della crisi.
L'intervento riguarda la composizione negoziata della crisi, gli accordi di ristrutturazione dei debiti, i piani di ristrutturazione soggetti a omologazione, il concordato preventivo, il concordato nella liquidazione giudiziale e la transazione fiscale di gruppo. Per la prima volta comuni, province, città metropolitane e regioni diventano destinatari diretti di proposte di pagamento parziale o dilazionato dei propri crediti tributari, dopo lo stop affermato dalla Corte dei conti nel rilevare l'assenza di una disciplina di legge ad hoc.
L'aspetto più critico per gli enti locali attiene all'individuazione del soggetto competente ad assumere la decisione e i criteri di valutazione della convenienza economica dell'accordo. Il decreto rinvia agli ordinamenti dei singoli enti, ma appare evidente la necessità di definire specifiche procedure istruttorie e decisionali in grado di supportare scelte che incidono direttamente sull'integrità del credito tributario e che non possono essere lasciate alla "solitudine" del funzionario responsabile del tributo.
Significativo è anche l'ampliamento del cosiddetto *cram down* fiscale, ossia il meccanismo che consente al tribunale di superare il dissenso dell'ente creditore qualora la proposta garantisca una soddisfazione non inferiore a quella conseguibile mediante liquidazione giudiziale.
Effetti per imprese e professionisti in difficoltà economica:

- Possibilità di applicare la transazione fiscale anche per Imu, Tari e altre entrate locali nelle procedure disciplinate dal codice della crisi d'impresa;
- accesso a strumenti prima riservati essenzialmente ai tributi erariali;
- possibilità che il tribunale omologhi la proposta anche in presenza del dissenso dell'ente locale nei casi previsti dal *cram down* fiscale;
- la revisione dell'Albo della riscossione e dei servizi di supporto.

Nuovo albo della riscossione

Il decreto dedica ampio spazio alla revisione dell'Albo dei soggetti abilitati all'accertamento e alla riscossione delle entrate e ai servizi di supporto. Attraverso la riscrittura dell'articolo 53 del Dlgs 446/1997 e la modifica della legge 160/2019 viene ridefinito l'assetto dell'Albo, estendendone espressamente l'operatività anche alle regioni.
Tra le principali novità si segnalano la futura emanazione di un nuovo regolamento dell'Albo, l'istituzione di una nuova commissione consultiva e la revisione delle regole relative ai requisiti finanziari richiesti per l'iscrizione. Particolarmente significativa è la scelta di superare il requisito del capitale integralmente versato in denaro, consentendo il raggiungimento delle soglie richieste attraverso le modalità di patrimonializzazione previste dal Codice civile. La modifica permette di valorizzare strumenti fino ad oggi non utilizzabili, come la capitalizzazione degli utili e il conferimento di beni.
Una disposizione destinata a produrre effetti importanti sull'operatività dei concessionari ma anche sugli enti riguarda i pagamenti effettuati solo tramite PagoPA. La nuova disciplina consente infatti di accreditare direttamente al

concessionario la quota di competenza relativa al compenso maturato per il servizio svolto. Viene così superato il sistema che prevede il riversamento integrale degli incassi all'ente e il successivo pagamento del concessionario tramite mandato. La soluzione sfrutta le potenzialità della piattaforma PagoPA per effettuare una ripartizione automatica delle somme riscosse, distinguendo la quota spettante all'ente da quella destinata al soggetto affidatario.
L'effettiva operatività della disposizione resta comunque subordinata all'adozione di uno specifico decreto ministeriale per la disciplina delle modalità tecniche.

Le deroghe all'incasso diretto delle entrate
Il decreto interviene anche sulla disciplina dell'incasso diretto delle entrate mediante modifica all'articolo 2 bis del dl 193/2016, introducendo alcune deroghe che rispondono a esigenze emerse nella pratica applicativa. I casi contemplati sono: riscossione mediante procedure esecutive, entrate affidate con sistemi a canone fisso e versamenti effettuati dagli operatori che occupano aree mercatali o posteggi. Le modifiche consentono di recuperare margini di flessibilità operativa per casi particolari, senza compromettere le esigenze di trasparenza e controllo che avevano ispirato la disciplina dell'incasso diretto introdotta negli anni precedenti. A tutela dell'ente destinatario, le somme riscosse devono essere riversate sul conto corrente dell'ente creditore, entro il termine previsto dall'ente locale, comunque non superiore al decimo giorno lavorativo successivo alla riscossione
Effetti per il contribuente/debitore: potrà versare direttamente all'incaricato della riscossione somme relative a pignoramenti sul posto e occupazione mercati.

Le modifiche alla Tari: molte attese e pochi interventi strutturali
Tra le materie affidate al decreto delegato, la revisione della Tari era certamente una delle più attese dagli enti locali e dagli operatori del settore. Da questo punto di vista il decreto appare meno innovativo rispetto alle aspettative.
Una prima serie di modifiche alla legge 147/2013 elimina definitivamente gli ultimi richiami ai rifiuti assimilati, sostituendoli con il riferimento ai rifiuti urbani in coerenza con il percorso avviato dal decreto legislativo 116/2020 (economia circolare dei rifiuti).
Più rilevante risulta l'introduzione del nuovo comma 649-bis (della medesima legge) dedicato all'uscita dal servizio pubblico. La disposizione consolida la possibilità per le utenze non domestiche di conferire i rifiuti urbani al di fuori del servizio comunale con un beneficio tariffario collegato all'avvio al recupero e al riciclo. La scelta di inserire un nuovo comma comporta il mantenimento della precedente disciplina contenuta nel comma 649 dedicata esclusivamente all'avvio al riciclo, non condizionata all'opzione di uscita dal pubblico servizio. Ciò, tuttavia, conferma la coesistenza di due regimi diversi nella procedura amministrativa di accesso alla riduzione tariffaria, che invece ci si attendeva di superare.
Il decreto conferma la riduzione per compostaggio aerobico individuale, recependo all'interno della disciplina Tari della legge 147/2013 una previsione già presente nel codice ambientale, riguardante solo certe attività produttive e le utenze domestiche.

Rimane invece irrisolta una delle questioni più controverse degli ultimi anni: quella relativa alla quota fissa applicabile alle superfici che producono rifiuti speciali. Nonostante il consolidato orientamento della Corte di Cassazione che continua a ritenerla dovuta, il legislatore non interviene e lascia aperto un contenzioso che continua a coinvolgere numerosi comuni e attività produttive.
Tra le novità di maggiore impatto per gli utenti Tari figura la modifica del termine di presentazione della dichiarazione Tari. Viene infatti superato il tradizionale termine del 30 giugno dell'anno successivo all'inizio, variazione o cessazione dell'utenza, sostituito dall'obbligo di presentare la dichiarazione entro novanta giorni dall'evento. L'intervento realizza un importante allineamento con la regolazione Arera, che già richiede agli utenti di comunicare attivazioni, variazioni e cessazioni entro il medesimo termine. La modifica assume rilievo non solo sotto il profilo dichiarativo ma anche ai fini del calcolo dei termini decadenziali dell'attività di accertamento, affidati alla legge 147/2013. Resta tuttavia aperta la questione relativa agli eventi verificatisi nel corso del 2026, rispetto ai quali potrebbero rendersi necessari chiarimenti interpretativi per individuare il corretto regime applicabile.
Gli interventi di allineamento coinvolgono anche il Codice ambientale. L'articolo 29 del decreto sostituisce integralmente l'articolo 238 del Dlgs 152/2006 (recante la TIA 2), riducendolo sostanzialmente a una norma di rinvio alla disciplina contenuta nella legge 147/2013. La scelta del legislatore appare orientata a concentrare nell'ambito della legge 147/2013 l'intera regolamentazione dei prelievi sui rifiuti urbani, superando definitivamente la logica delle discipline parallele rispetto al codice ambientale. Ne deriva un rafforzamento del collegamento tra Tari tributaria e tariffa corrispettiva puntuale, viste come differenti modalità applicative di un medesimo sistema di prelievo.
Effetti per il contribuente:

- riduzione dei tempi per gli adempimenti dichiarativi: le variazioni Tari dovranno essere comunicate entro 90 giorni dall'evento e non più entro il 30 giugno dell'anno successivo;
- conferma delle agevolazioni per cittadini e aziende agricole in caso di compostaggio aerobico dei rifiuti;
- conferma dell'uscita dal pubblico servizio per le attività economiche in caso di avvio al recupero/riciclo dei rifiuti.

La revisione del sistema sanzionatorio dei tributi locali
L'articolo 12 del decreto interviene sul sistema sanzionatorio applicabile ai tributi regionali e locali, svolgendo sia una funzione di coordinamento sia una revisione delle sanzioni tributarie applicate negli ultimi anni.
La disposizione chiarisce innanzitutto che alle violazioni relative ai tributi degli enti territoriali si applicano i principi generali contenuti nel Dlgs 472/1997 che confluirà, dal 1° gennaio 2027, nelle corrispondenti disposizioni del Testo unico delle sanzioni tributarie.
Un primo intervento di rilievo, noto da tempo, riguarda il ravvedimento operoso. Il legislatore estende espressamente ai tributi locali il regime già presente

per i tributi erariali, consentendo al contribuente di beneficiare del ravvedimento anche dopo l'avvio delle attività di controllo dell'ente, purché non sia stato notificato un avviso di accertamento o un avviso di pagamento. Si completa così la rimozione della cosiddetta clausola ostativa al ravvedimento, che amplia gli spazi per la regolarizzazione spontanea e si pone in linea con l'impostazione collaborativa che caratterizza l'intero decreto.
Novità evidenti riguardano le sanzioni dichiarative di Imu, Tari e imposta di soggiorno. A partire dalle violazioni commesse dal 1° gennaio 2027, le sanzioni per omessa dichiarazione vengono sensibilmente ridimensionate. Per Imu e Tari scompare infatti la forbice compresa tra il 100 e il 200 % del tributo dovuto e viene introdotta una sanzione fissa pari al 100 % dell'imposta. Analoga riduzione interessa le ipotesi di dichiarazione infedele, per le quali la sanzione passa dalla precedente misura variabile tra il 50 e il 100 per cento ad una percentuale unica del 40 per cento del tributo dovuto.
La medesima logica e decorrenza viene applicata all'imposta di soggiorno e al contributo di soggiorno, nonché agli obblighi dichiarativi relativi alle locazioni brevi. In questi casi la riforma non si limita a ridurre le percentuali sanzionatorie, ma modifica anche la base di commisurazione della sanzione, che viene rapportata al tributo non versato anziché al tributo dovuto, confermando l'orientamento volto a graduare maggiormente le conseguenze dell'inadempimento in funzione del reale danno arrecato all'ente impositore.
L'intervento si inserisce nel più ampio processo di revisione del sistema sanzionatorio tributario nazionale e conferma, anche per la fiscalità locale, i principi di proporzionalità e gradualità introdotti dalla riforma e rafforzati con il Dlgs 87/2024.
Effetti per il contribuente:

- possibilità di ravvedersi anche dopo l'avvio dei controlli dell'ente;
- riduzione delle sanzioni Imu, Tari e imposta di soggiorno per le violazioni commesse dal 2027;
- dichiarazione Imu: verso il modello unico telematico.

Telematizzazione della dichiarazione Imu

L'articolo 26 introduce una delle semplificazioni più attese dagli operatori: la progressiva telematizzazione integrale della dichiarazione Imu. Il nuovo sistema prevede la presentazione della dichiarazione esclusivamente in modalità telematica mediante un modello unico approvato dal Ministero dell'economia e delle finanze. La dichiarazione conserverà carattere ultrattivo e continuerà a produrre effetti anche per gli anni successivi, salvo il verificarsi di modificazioni rilevanti ai fini dell'imposta.
Per gli enti non commerciali resta confermato l'obbligo di presentazione annuale. In attesa del decreto attuativo che disciplinerà il nuovo modello telematico, continuano ad applicarsi i modelli dichiarativi già approvati.
L'intervento non soddisfa le attese per la questione della decadenza dal beneficio relative alle agevolazioni Imu in caso di mancata dichiarazione, limitandosi a richiamare la disciplina vigente che pone chiaramente la condizione solo per

le tre casistiche note: alloggi sociali adibiti ad abitazione principale; immobili appartenenti al personale delle Forze armate, Forze di polizia, Vigili del fuoco e carriera prefettizia; fabbricati costruiti e destinati alla vendita dall'impresa costruttrice.
Effetti per il contribuente: dopo la pubblicazione del decreto, non potranno essere presentate dichiarazioni cartacee allo sportello o per posta ma solamente in modalità telematica.

Il canone unico tra obblighi di pubblicazione e sanatoria delle annualità pregresse
Tra le disposizioni del decreto assume particolare rilievo l'intervento dedicato al canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria nonché canone mercatale. Pur in assenza di modifiche sostanziali alla disciplina del prelievo, il legislatore affronta una questione che aveva generato notevoli incertezze applicative sin dall'introduzione del canone unico. La nuova disciplina estende infatti alle deliberazioni regolamentari e tariffarie del canone unico e del canone mercatale il sistema di pubblicazione previsto dall'articolo 13 commi 15, 15-bis e 15-ter del Dl 201/2011, rendendo applicabili anche a questo prelievo gli adempimenti già noti in materia di tributi comunali. La disposizione non si limita a disciplinare il futuro. Il legislatore introduce infatti una sanatoria delle annualità pregresse, stabilendo che le deliberazioni regolamentari e tariffarie adottate dal 2021 al 2025 conservano la loro efficacia purché siano inserite nel Portale del federalismo fiscale entro il termine perentorio del 31 ottobre 2026. Si tratta di una previsione di grande rilevanza pratica e di una scadenza che i comuni non possono mancare, consentendo di mettere in sicurezza gli atti adottati nel periodo successivo all'entrata in vigore del canone unico e del canone mercato e di superare le contestazioni derivanti dall'assenza di pubblicazione istituzionale.
La scadenza assume carattere perentorio e risulta determinante ai fini dell'efficacia delle deliberazioni.
Per l'annualità 2026 viene previsto un regime ordinario che impone l'inserimento delle delibere entro il 14 ottobre 2026. Sul piano operativo assume particolare rilievo anche il successivo chiarimento fornito dal Dipartimento delle Finanze, che ha aperto all'interno del Portale del federalismo fiscale una specifica sezione dedicata al canone unico per consentire il caricamento delle deliberazioni riferite alle diverse annualità. È stato inoltre precisato che gli atti già trasmessi dai comuni nel corso del 2026, ma afferenti ad annualità precedenti, non dovranno essere nuovamente caricati, poiché l'amministrazione finanziaria provvederà al loro inserimento d'ufficio nelle annualità di competenza.
Effetti per il contribuente: maggiore certezza sulla validità delle tariffe e dei regolamenti applicati dal Comune.

In conclusione
Il Dlgs 147/2026 completa il percorso di attuazione della delega fiscale in materia di tributi territoriali senza introdurre radicali trasformazioni dell'attuale

sistema impositivo. La direttrice seguita dal legislatore è quella della semplificazione amministrativa, del rafforzamento della collaborazione con il contribuente, della digitalizzazione degli adempimenti e dell'integrazione delle entrate locali nei più ampi processi di riforma della fiscalità.
Accanto alle innovazioni operative non mancano tuttavia alcune occasioni perse. La mancata soluzione della controversa questione della quota fissa Tari applicata alle superfici produttive di rifiuti speciali e l'assenza di ulteriori interventi di razionalizzazione su alcuni istituti particolarmente dibattuti dimostrano come il percorso di revisione della fiscalità locale sia tutt'altro che concluso. Per enti locali si apre ora una fase caratterizzata soprattutto dall'adeguamento organizzativo e regolamentare, dalla revisione delle procedure e dall'implementazione delle nuove opportunità offerte dal decreto.

Errori contabili, correzione semplificata solo per società soggette a revisione

Cristina Odorizzi, Il Sole24 ORE, Estratto da "La Settimana fiscale", edizione del 22 settembre 2026, n. 35

A partire dal 2025, la correzione degli errori contabili può produrre effetti anche sul piano fiscale senza la necessità di presentare una dichiarazione integrativa, attraverso la c.d. correzione semplificata. Tale procedura è riservata alle società soggette a revisione legale obbligatoria e deve essere applicata nel rispetto delle condizioni previste dall'Oic 29, richiedendo un'attenta individuazione e valutazione delle diverse tipologie di errore. L'evoluzione del quadro normativo rende, pertanto, essenziale conoscere i presupposti, i limiti e le modalità operative per una corretta applicazione della procedura.

La correzione degli errori contabili, a partire dai bilanci iniziati dopo il 1° gennaio 2025, può avvenire, con effetto anche ai fini fiscali, senza necessità di presentare apposita dichiarazione integrativa (c.d. correzione semplificata) solo per le società che sono sottoposte alla revisione legale obbligatoria dei propri bilanci e limitatamente agli errori non iscritti in bilancio come rilevanti (Oic 29).
Inoltre, la correzione semplificata è **limitata ai soli errori rilevanti** ed è previsto un **doppio limite temporale**:

- la correzione dell'errore contabile deve essere effettuata entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali sono stati erroneamente rilevati (o avrebbero dovuto esserlo) e, comunque
- entro la data di inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento di cui i soggetti hanno avuto formale conoscenza.

Risulta quindi importante avere ben chiaro il quadro di riferimento, anche in termini di evoluzione normativa, e comprendere come comportarsi al fine della correzione di errori nelle varie situazioni che possono presentarsi.

Disposizioni di riferimento

Fonti di riferimento	Contenuto
Principio contabile Oic 29	Disciplina la procedura di correzione degli errori distinguendo fra errore rilevante e non rilevante
Articolo 83, comma 1, Dpr 917/1986, mod. da articolo 8 Dl 73/2022 e poi integrato da articolo 1, comma 273, legge 197/2022	La correzione di errori contabili a bilancio ha diretta efficacia fiscale per le società soggette a revisione legale
Articolo 83, comma 1-ter, Dpr 917/1986, mod. da Dlgs 192/2025, con effetto dal 1° gennaio 2025	La correzione di errori contabili a bilancio ha diretta efficacia fiscale solo per le società soggette obbligatoriamente a revisione legale e limitatamente agli errori non rilevanti e solo a condizione che la correzione dell'errore contabile debba essere effettuata entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali sono stati erroneamente rilevati (o avrebbero dovuto esserlo) e - comunque - entro la data di inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento di cui i soggetti hanno avuto formale conoscenza
Risposta interpello 73/2024	Chiarisce che le poste correttive di errori contabili di competenza diventano un componente reddituale di competenza del periodo in cui avviene l'errore, nei limiti dell'importo deducibile per il periodo d'imposta a cui si riferisce
Risposta interpello 63/2025	Chiarisce che le poste correttive di errori contabili di classificazione diventano un componente reddituale di competenza del periodo in cui avviene l'errore, nei limiti dell'importo deducibile per il periodo d'imposta a cui si riferisce
Risposta interpello 89/2026	L'agenzia delle Entrate ha stabilito che la correzione contabile di un errore rilevante effettuata nel 2025 non assume rilevanza fiscale in quanto, a decorrere da questo periodo d'imposta, opera la disciplina fiscale posta dal Dlgs 192/2025, che esclude la rilevanza fiscale di questa tipologia di correzione contabile
Circolare Assonime n. 16/2025	La Circolare affronta il tema degli errori contabili e della loro correzione

Definizione di errore di bilancio

Il tema della correzione degli errori contabili e delle conseguenti modalità di gestione ai fini fiscali richiede in primo luogo di **inquadrare il concetto di errore contabile.**

Gli errori contabili consistono in una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un'informazione fornita in nota integrativa (Principio contabile Oic 29). Gli errori contabili possono derivare da errori matematici, errori materiali, errori nell'imputazione per competenza di un costo o di un ricavo, erronee interpretazioni di fatti, negligenza nel raccogliere le informazioni e i fatti disponibili.

Nota bene

*Deve trattarsi sempre di **errori commessi in esercizi precedenti**, in quanto gli errori commessi nello stesso esercizio richiedono solo lo storno della registrazione errata e la conseguente corretta rilevazione contabile.*

Quindi l'errore contabile può essere sia in termini quantitativi (ad es. rilevare un costo per un importo diverso da quello corretto) sia sotto il profilo qualitativo (ad es. classificare un costo in modo non corretto).

Nota bene

Il principio contabile Oic 29 (par. 44) chiarisce che:
- un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile;
- l'errore è tale solo se al momento in cui è stato commesso erano disponibili le informazioni e i dati necessari per la corretta applicazione del principio contabile.

In termini concreti gli errori contabili consistono in **errori materiali**, in **errori matematici**, **erronee interpretazioni di fatti**, **negligenza** nel raccogliere le informazioni e i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

Tipologia di errore	Esempi di errore
Errori matematici	Errore di calcolo rateo/risconto; Errore di calcolo di una quota di ammortamento; Errore di calcolo maxi canone leasing di competenza
Erronea interpretazione di fatti	Errore nell'interpretazione di un contratto considerando di competenza un ricavo non ancora maturato
Negligenze nella raccolta di informazioni o dati per un corretto trattamento contabile	Non si considerano informazioni e dati rilevanti che porterebbero a svalutare crediti e/o rimanenze; non si imputano fatture pervenute l'anno successivo ma di competenza dell'anno in chiusura

Esempi di errori

- mancata rilevazione delle fatture da emettere con conseguente sottovalutazione dei ricavi di esercizio ed errore di competenza;
- imputazione di una fattura a bene ammortizzabile invece che a costo d'esercizio;
- erronea imputazione per corretta competenza di un maxi-canone leasing;
- imputazione di un contributo in conto impianti interamente all'esercizio di incasso e non per corretta competenza;
- rilevazione di crediti, rimanenze o disponibilità liquide inesistenti;
- duplicazione o mancata rilevazione di costi o di ricavi di esercizio;
- rilevazione di contributi senza avvenuta maturazione della certezza del diritto a percepirli.

Risulta importante ricordare che la procedura di correzione degli errori contabili con conseguenze dirette ai fini fiscali (procedura semplificata) **non riguar-**

da gli errori commessi nel rilevare fatti che non hanno mai avuto natura reddituale (ad es. scritture inerenti operazioni di conferimento, fusione ecc.).
Occorre **distinguere gli errori dai cambiamenti di stima e dai cambiamenti di principi contabili**, che hanno entrambi diversa natura.
In specifico non sono errori:

- le variazioni successivamente dimostratesi necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni ed ai dati disponibili in quel momento,
- l'adozione di criteri contabili fatta in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza.

Esempio

Dopo un anno dalla chiusura del bilancio 2025 emerge una difficoltà finanziaria di un cliente con conseguente necessità di svalutare il credito a bilancio. Tale informazione non era presente alla chiusura del bilancio al 31.12.2025. Quindi, non si è in presenza di errore ma di sopravvenute informazioni che conducono ad un cambiamento di stime.

Differenza fra errore contabile ed errore su applicazione di norme fiscali
Altro profilo molto importante riguarda la distinzione fra errore contabile e errore di tipo fiscale, in quanto, per questo secondo tipo di errore, **non è mai applicabile la procedura c.d. semplificata.**
L'errore contabile, come visto, consiste in una non corretta rappresentazione a bilancio di una posta contabile. L'errore di tipo fiscale non ha impatto su voci di bilancio e deriva da una non corretta applicazione di norme fiscali: pertanto, l'errore di tipo fiscale è diverso dall'errore contabile e non è soggetto alla procedura di correzione prevista dal principio Oic 29.

Esempi di errori di applicazione di norme fiscali

- erronea deduzione di costi di autovetture con mancato rispetto articolo 162 Dpr 917/1986;
- erronea deduzione costi di manutenzione con mancato rispetto articolo 102, comma 6, Dpr 917/1986;
- deduzione dei compensi amministratori in base al principio di competenza e non in base al principio di cassa, con mancato rispetto dell'articolo 95 Dpr 917/1986;
- erronea applicazione delle disposizioni in merito alla deduzione dei canoni leasing.

Nota bene

Per la correzione di errori di tipo fiscale, non è mai possibile applicare la procedura semplificata, ma è necessario procedere con ***dichiarazioni dei redditi ed Irap integrative*** *(sia a favore che a sfavore)* ***e ricorrendo al ravvedimento operoso*** *(articolo 13 Dlgs 472/1997).*

Nell'interpello 63/2025 l'agenzia delle Entrate ritiene che l'errore relativo alla registrazione nell'esercizio 2022 di un costo quale costo per merci-materie prime anziché quale costo per beni ammortizzabili, sia identificabile come errore contabile di classificazione che ha comportato un'errata imputazione temporale dei componenti negativi. Si tratta di un errore contabile e non di un errore di applicazione delle norme fiscali.
In precedenza, la risposta ad interpello 73/2024 ha affermato la possibilità di correggere errori per errata imputazione per competenza di canoni di leasing in anni pregressi.

Momento di rilevazione dell'errore
La correzione di un errore contabile deve essere rilevata nel momento in cui emerge l'errore, a condizione che siano disponibili informazioni e dati per il suo corretto trattamento. Non è possibile, quindi, rinviare la correzione dell'errore che emerge su bilanci pregressi in momenti successivi.

Esempio

Si rileva nel 2026 un errore inerente il bilancio 2025: risulta necessario operare la correzione nel 2026 senza facoltà di rinviarla.

Per correggere l'errore è necessario **preliminarmente individuare la tipologia di errore** inquadrandolo quale errore rilevante o errore non rilevante. Infatti, la corretta contabilizzazione dell'errore è differenziata a seconda che si ricada in ipotesi di errore rilevante o di errore non rilevante.

Nota bene

A seguito delle modifiche introdotte dal Dlgs 192/2025 e l'introduzione del nuovo comma 1-ter dell'articolo 83 Tuir, la distinzione fra errori rilevanti e non rilevanti è fondamentale in quanto solo gli errori non rilevanti possono essere corretti con la procedura semplificata.

Distinzione fra errore rilevante ed errore non rilevante
Né il principio contabile Oic 29 e né altri principi contabili forniscono una definizione quantitativa di errore rilevante, ma solo una descrizione dello stesso in base alle relative conseguenze, lasciando quindi al redattore di bilancio la classificazione dell'errore.
In particolare, si distinguono:

- **errore rilevante** = errore che individualmente o insieme ad altri errori è tale da influenzare le decisioni economiche che gli operatori assumono in base al bilancio (per operatori si intendono = "coloro che forniscono risorse finanziare all'impresa: investitori, finanziatori e altri creditori" – Principio Oic 11);
- **errore non rilevante** = errore che non influenza in modo significativo la rappresentazione fedele del bilancio.

La classificazione di un errore come rilevante o non rilevante si effettua caso per caso, in quanto dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore ed è valutata a seconda delle circostanze.

Correzione dell'errore rilevante e dell'errore non rilevante

La modalità di correzione in bilancio dell'errore è, quindi, differenziata a seconda che si tratti di errore rilevante e di errore non rilevante:

A) la **correzione di errori rilevanti** è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo. Tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato.

B) la **correzione di errori non rilevanti** è contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore utilizzando le voci sopravvenienze attive/sopravvenienze passive. In questo caso non si pone alcuna necessità di intervenire sui bilanci precedenti a fini comparativi. La correzione si esaurisce con la rilevazione della sopravvenienza a conto economico.

Correzione retroattiva dell'errore rilevante

L'aspetto più complesso nella correzione dell'errore rilevante è dato dalla **necessità**, ai soli fini comparativi, di **intervenire retroattivamente**:

a. se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente, rideterminando gli importi comparativi per l'esercizio precedente; o

b. se l'errore è stato commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente, rideterminando i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente.

Il principio contabile concede un'eccezione alla correzione retroattiva dei dati quando non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente oppure l'effetto cumulativo dell'errore. In questi casi la società deve rideterminare il saldo di apertura di attività, passività e patrimonio netto per l'esercizio corrente.

A. Esempio di correzione di errore non rilevante

Il 20 settembre 2026 emerge che nell'anno 2025 è stata omessa la rilevazione di una fattura da emettere per prestazioni servizi di euro 50.000,00 (= si tratta di errore di competenza).

In considerazione del fatto che l'utile di esercizio ante imposte è stato di euro 500.000,00 e tenendo conto della complessiva situazione di bilancio, gli amministratori giudicano l'errore non rilevante.

Si procede quindi alla correzione direttamente in conto economico 2026, come segue:

20.09.2026

***Crediti verso clienti a sopravvenienza attiva** > euro 50.000,00.*

***N.B.**: se la fattura fosse già stata registrata e incassata la scrittura potrebbe anche essere la seguente:*

***Ricavi a sopravvenienze attive** > euro 50.000,00.*

B. Esempio di correzione di errore rilevante commesso nell'esercizio precedente

Il 10 novembre 2026 emerge che nell'anno 2024 è stata omessa la rilevazione di una fattura da ricevere per prestazioni servizi di lavorazione di euro 80.000,00.
In considerazione del fatto che l'utile di esercizio ante imposte è stato di euro 120.000,00 e tenendo conto della complessiva situazione di bilancio, gli amministratori giudicano l'errore rilevante.
Si procede quindi alla correzione direttamente in stato patrimoniale 2024, come segue:
1.1.2024
***Riserve di utili portati a nuovo** > euro 80.000,00*
a
***Debiti verso fornitori** > euro 80.000,00*
Risulta necessario poi procedere in via retroattiva ai fini della corretta comparazione dei bilanci 2024 e 2025.

La rilevanza fiscale della correzione degli errori

Il tema degli effetti fiscali della correzione in bilancio degli errori contabili richiede una certa attenzione in quanto la disciplina in materia contenuta nell'articolo 83 Dpr 917/1986 ha subito in un ristretto arco temporale diverse modifiche e, da ultimo, in senso restrittivo per le società interessate.
Occorre tenere presente che le modifiche intervenute hanno efficacia temporale legata ai bilanci iniziati successivamente all'introduzione delle stesse, creando quindi **discipline differenziate rispetto alla procedura da applicare su bilanci di diversi esercizi:**
1. in primo luogo, il comma 1 dell'articolo 83 Dpr 917/1986 è stato modificato dall'articolo 8 Dl 73/2022 con **decorrenza dal 22 giugno 2022**, ed applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022: veniva prevista la rilevanza fiscale della correzione degli errori contabili, salvo che per i componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, Dpr 322/1998;
2. in secondo luogo, con le modifiche introdotte all'articolo 83, comma 1, Dpr 917/1986 dall'articolo 8, dal Dl 73/2022, **con decorrenza dal 1° gennaio 2023** ed applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Dl 73/2022, la correzione dell'errore contabile rilevata in bilancio ha effetto diretto anche ai fini fiscali senza necessità di presentare dichiarazioni integrative per gli anni oggetto di rettifica ma solo per i soggetti che sottopongono il bilancio a revisione legale (modifica introdotta dall'articolo 1, comma 273, legge 197/2022);

In sintesi

Effetto fiscale della correzione di errori contabili:
A) per società di capitali con bilancio soggetto a revisione = diretta senza necessità di presentare dichiarazioni integrative;
B) per gli altri soggetti subordinata alla presentazione di dichiarazioni integrative per i periodi oggetto di rettifica.
In ogni caso, la correzione se a favore del contribuente ha effetto fiscale solo per i periodi per cui non sono scaduti i termini per presentare le dichiarazioni integrative.

Condizioni per la correzione con diretta rilevanza fiscale nel periodo 2023-2024 (ante bilanci 2025)

1. Deve essere soggetto a revisione l'esercizio in cui avviene la correzione dell'errore e non anche i periodi precedenti;
2. La rilevanza fiscale della correzione subisce le limitazioni previste dalle disposizioni di riferimento in quanto la correzione dell'errore non incide sulla natura del componente reddituale (ad es. percentuali ammortamento, limiti deducibilità).

3. da ultimo l'articolo 4, comma 1, Dlgs 192/2025, con **decorrenza dal 20 dicembre 2025**, ha introdotto il nuovo comma 1-ter all'articolo 83 Tuir applicabile alle correzioni di errori contabili rilevate nei bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2025. La modifica normativa rende più restrittiva l'applicazione della procedura semplificata, ponendo le seguenti condizioni:

Condizioni per la correzione con diretta rilevanza fiscale nel periodo dai bilanci 2025

1. Risulta applicabile solo ai soggetti che sottopongono obbligatoriamente il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti;
2. Deve trattarsi di errori contabili, diversi da quelli iscritti in bilancio come rilevanti;
3. La correzione deve essere effettuata entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali sono stati erroneamente rilevati o avrebbero dovuto esserlo e, comunque, entro la data di inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali i suddetti soggetti hanno avuto formale conoscenza.

Quindi, in caso di correzione di errori rilevanti commessi nei bilanci a partire dal 2025 (esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2025), classificati come tali nel bilancio in cui avviene la correzione (Oic 29) non risulta mai possibile fare ricorso alla procedura semplificata, con conseguente necessità di presentare le dichiarazioni integrative.

Decorrenza ed effetto delle modifiche introdotte dal Dlgs 192/2025

Con risposta ad interpello 89 del 31 marzo 2026, l'Agenzia conferma in primo luogo che l'articolo 4 Dlgs 192/2025 ha notevolmente limitato la disciplina della rilevanza fiscale delle correzioni di errori contabili, rilevate nei bilanci degli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2025, in quanto:
A) consente il riconoscimento fiscale "semplificato" solo per gli errori non rilevanti;
B) purché corretti entro l'approvazione del bilancio dell'esercizio successivo e, comunque, prima dell'avvio di attività istruttorie formalmente conosciute.
Per gli errori rilevanti, invece, la relazione illustrativa è esplicita: è sempre necessario presentare le relative dichiarazioni integrative.
Per quanto attiene l'applicabilità della modifica restrittiva, l'interpello 89/2026 afferma come la correzione operata su bilancio 2025 anche se di errori di esercizi precedenti sia, comunque, soggetta alla disposizione attuale con le conseguenti limitazioni.

Ambito soggettivo della procedura semplificata

Un contributo importante alla declinazione dell'attuale assetto normativo proviene dalla **circolare Assonime n. 20 del 5 agosto 2026**, che si sofferma, tra l'altro, sul tema dell'applicabilità della procedura semplificata dal lato soggettivo.

Assonime osserva:

- che il nuovo articolo 83, comma 1-ter, Tuir limita espressamente l'applicazione del regime agevolato ai soggetti che sottopongono il proprio bilancio a revisione legale obbligatoria, con quindi esclusione dei soggetti che affidano volontariamente il bilancio alla revisione;
- che, come chiarito dall'agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 63 del 4 marzo 2025, ciò che rileva è che il bilancio sia soggetto a revisione legale nell'esercizio in cui l'errore viene corretto, mentre è irrilevante che la revisione fosse obbligatoria anche nell'anno in cui l'errore è stato originariamente commesso;
- che, quindi, si amplia sensibilmente il campo applicativo della disciplina; un'impresa che in passato non era soggetta a revisione, ma che lo diventa successivamente, potrà infatti beneficiare della procedura semplificata nel momento in cui procederà alla rettifica dell'errore.

Da notare che la normativa non collega l'applicazione della disciplina al contenuto del giudizio espresso dal revisore sul bilancio.

Sul punto, Assonime evidenzia però come la procedura difficilmente possa trovare applicazione qualora il revisore rilevi una non corretta qualificazione dell'errore contabile.

L'ipotesi più evidente riguarda la classificazione di un errore come "non rilevante" qualora, secondo il revisore, esso avrebbe dovuto essere trattato diversamente: in una situazione simile verrebbe meno il presupposto tecnico della procedura semplificata, con possibili conseguenze anche fiscali.

Perdite fiscali, la riportabilità tra aggiustamenti formali e modifiche sostanziali

Marco Piazza, Il Sole24 ORE, Estratto da "La Settimana fiscale", edizione del 10 settembre 2026, n. 33

Gli articoli 7, 8 e 10 del decreto Omnibus recano modifiche puramente formali agli articoli 84 e 172 del Tuir in tema di riporto delle perdite fiscali nell'ambito dei gruppi e in conseguenza di operazioni di fusione. Di rilevo sostanziale l'intervento che adegua in parte la normativa nazionale ai principi consolidatisi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia europea sul riporto in Uno Stato membro delle perdite definitivamente realizzate da società residenti in altro Stato membro e non più recuperabili in tale Stato.

L'interpretazione autentica sul campo di applicazione dei limiti al riporto delle perdite in caso di trasferimento del controllo "indiretto" della società in perdita

Il comma 3, dell'articolo 84 del Testo unico vieta la riportabilità delle perdite fiscali prodotte dalle società di capitali se le partecipazioni complessivamente rappresentanti la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria di tale società vengono trasferite o comunque acquisite da terzi, anche a titolo temporaneo, e, inoltre, viene modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d' imposta in cui le perdite sono state realizzate.

La modifica dell'attività si intende realizzata in caso di cambiamento di settore o di comparto merceologico o, comunque, di acquisizione di azienda o ramo di essa e assume rilevanza se interviene nel periodo d' imposta in corso al momento del trasferimento o acquisizione ovvero nei due successivi o anteriori.

Il divieto si applica alle perdite che risultano al termine del periodo di imposta precedente al trasferimento o all'acquisizione delle partecipazioni oppure a quelle che risultano al termine del periodo di imposta in corso alla data del trasferimento, qualora quest'ultimo intervenga dopo la prima metà del medesimo periodo d'imposta

Tuttavia, il divieto non si applica se sono verificate le condizioni di vitalità - definite nel comma 3-bis - della società che ha prodotto le perdite. (Come qualora dal conto economico del soggetto che riporta le perdite, quale risulta dal bilancio relativo all'esercizio chiuso alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi

contributi, di cui all'articolo 2425 del Codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le componenti di conto economico corrispondenti).
In tal caso, le perdite sono comunque riportabili per un importo, complessivamente considerato, non eccedente il valore economico del patrimonio netto della società che riporta le perdite, risultante da una relazione giurata di stima redatta da un revisore legale dei conti. La data di riferimento della relazione è quella di chiusura dell'esercizio antecedente a quello nel corso del quale sia intervenuta l'acquisizione o, nell'ipotesi di acquisizione nella seconda metà del periodo di imposta, alla data di chiusura di tale periodo.
Tale valore è ridotto di un importo pari al doppio della somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data di riferimento escludendo i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici.

In assenza della relazione giurata di stima, il riporto delle perdite è consentito nei limiti del valore del patrimonio netto contabile quale risulta dal bilancio chiuso alla data di riferimento, senza tener conto – anche in questo caso – dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori esclusi i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici.

In questo contesto, l'articolo 7 del Dlgs 148/2026 introduce una norma interpretativa dell'articolo 84, comma 3, del testo unico. In particolare, la norma si interpreta nel senso che il trasferimento delle partecipazioni complessivamente rappresentanti la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite si considera avvenuto anche nel caso in cui oggetto dello stesso siano le partecipazioni di una società che detiene il controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), e secondo comma, del Codice civile, del soggetto che riporta le perdite.
L'intervento, come si desume dalla relazione illustrativa, mira a chiarire che i descritti limiti alla riportabilità delle perdite si applicano nel caso di trasferimento delle partecipazioni complessivamente rappresentanti la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che detiene, anche indirettamente, le partecipazioni della società che "riporta le perdite", a prescindere dalla prassi relativa alla previgente versione dell'articolo 84.
La risposta 39/2022, infatti, aveva, da un lato, dato una interpretazione estensiva del campo di applicazione dell'articolo 84, comma 3, estendendo i limiti di riportabilità alle perdite prodotte da società controllate direttamente o indirettamente da quella oggetto del trasferimento di controllo; dall'altro aveva attenuto l'impatto di questa interpretazione limitandola ai casi in cui esista una "sostanziale identità tra controllante e controllata, ossia quando la controllata portatrice di posizioni fiscali sia l'unico asset (o il più significativo) che componga il patrimonio della propria controllante (anche indiretta) oggetto di trasferimento".
Poiché il comma 3 dell'articolo 84 non ha subito modifiche si era ritenuto che la corrispondente prassi avesse mantenuto validità.

La relazione al Dlgs 148/2022, tuttavia, mette in luce come l'articolo 15 del Dlgs 192 del 2024 abbia introdotto un regime di libera compensazione delle perdite "infragruppo". Pertanto, dato che l'acquisizione del c.d. pacchetto di maggioranza da parte di un gruppo consente a quest'ultimo di compensare liberamente le perdite fiscali conseguite dalla società acquisita (anche se detenuta indirettamente tramite una "sub-holding"), nei periodi d'imposta aventi inizio successivamente all'ingresso del nuovo gruppo, il legislatore ha ritenuto di chiarire che, nonostante il tenore letterale del citato articolo 84, commi da 3 a 3-ter, del Testo unico faccia riferimento esclusivamente alla società che "riporta le perdite", la relativa disciplina si applica anche nel caso in cui oggetto del trasferimento siano le partecipazioni di una società che detiene il controllo il controllo c.d. "di diritto" determinato in base alla maggioranza dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria della controllata, tenendo conto anche delle partecipazioni indirettamente detenute.
Sempre con riferimento all'articolo 84 del Testo unico è stata introdotta una modifica formale al comma 3 quater con cui si dispone che le limitazioni al riporto delle perdite valgono anche ai fini del riporto degli interessi passivi indeducibili e delle eccedenze Ace. Invece di un rinvio integrale ai "commi precedenti" dell'articolo 84, viene esplicitato che, come ovvio, il rinvio è riferito ai soli commi che limitano la riportabilità, ossia quelli da 3 a 3-quater.

Il periodo d'imposta intermedio nel caso di fusione retroattiva
Altra modifica di carattere formale riguarda il riporto delle perdite fiscali in caso, di fusione.
Come noto, nel caso in cui gli effetti contabili e fiscali della fusione siano retrodatati, i limiti alla riportabilità delle perdite disciplinati dal comma 7 dell'articolo 172 del Tuir si applicano anche alla perdita, determinata secondo le regole ordinarie, che si sarebbe generata in modo autonomo in capo alla società incorporata in relazione al periodo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione.
Il comma 8 dell'articolo 172 nella versione previgente stabiliva che il reddito delle società fuse o incorporate relativo al periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data di effetto della fusione è determinato, secondo le disposizioni applicabili in relazione al tipo di società, in base alle risultanze di apposito conto economico. Giustamente il decreto correttivo cambia il riferimento finale, fissandolo nella antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione.

L'utilizzo delle perdite definitive prodotte in altro Stato membro in caso di fusione
Il nuovo articolo 181, comma 1-bis, del Tuir, introdotto dall'articolo 10 del Dlgs 148/2026, prevede che una società fiscalmente residente in Italia che incorpora una o più società residenti nella Ue o nello Spazio economico europeo oppure risulta da una operazione di fusione a cui partecipano società residenti in tali Stati, può portare in deduzione dal proprio reddito Ires le perdite delle società incorporate – determinate, però, con le regole fiscali italiane – alle seguenti condizioni:
a) sia nei periodi d'imposta di realizzazione delle perdite fiscali sia alla data in cui la fusione ha efficacia giuridica, una delle società partecipanti alla fusione

controlla l'altra o le altre società partecipanti alla fusione o tutte le società partecipanti alla fusione sono controllate dallo stesso soggetto;
b) tali perdite non possono più essere utilizzate nello Stato di sua residenza in quanto la società ha cessato la propria attività economica e alienato a terzi o, comunque dismesso, tutti i beni relativi all'impresa e, ai sensi della normativa dello Stato in cui è residente, tali perdite non possono essere utilizzate se il controllo di essa è trasferito a terzi.
Per controllo si intende il controllo di diritto, di cui all'articolo, 2359, primo comma, numero 1) del Codice civile (disponibilità della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria), computando anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persone interposte e senza tener conto dei voti spettanti per conto di terzi.

La disposizione è stata integrata - in accoglimento delle osservazioni delle commissioni parlamentari con il comma 1-quater che estende il principio anche ai casi in cui le perdite "finali" estere siano state conseguite da soggetti sui quali non è esercitabile il controllo ai sensi dell'articolo 2359 del Codice civile, in quanto privi di assemblea ordinaria dei soci (si pensi a società equiparate alle società di persone residenti). In tal caso, quindi, è necessario detenere una partecipazione al patrimonio o al capitale superiore al 50 per cento, calcolata tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa.

La relazione illustrativa precisa che la nuova norma recepisce i principi espressi dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Ue.
Occorre in proposito ricordare come il tema della deducibilità delle perdite realizzate da società non residenti del gruppo sia stato oggetto di diverse pronunce della Corte di Giustizia, la principale delle quali è la sentenza C-446/03 (Marks & Spencer), la quale ha sancito che costituisce restrizione alla libertà di stabilimento una normativa che preveda un diverso trattamento fiscale tra le perdite subite da una controllata residente e quelle subite da una controllata non residente (par. 34) in presenza di un consolidato fiscale nello stato di residenza della controllante.
Un regime di consolidato fiscale costituisce un vantaggio per le società interessate perché accelera lo smaltimento delle perdite di alcune società imputandole ai redditi delle altre società del gruppo (par. 32).
L'esclusione di un tale vantaggio per quanto riguarda le perdite subite da una controllata registrata in un altro Stato membro che non svolge alcuna attività economica nello Stato membro della società controllante può ostacolare il suo esercizio della libertà di stabilimento, dissuadendola dalla creazione di controllate in altri Stati membri (par. 33).
Pertanto, il par. 59 della sentenza dichiara che il diritto comunitario:

- non osta alla normativa di uno Stato membro che esclude in modo generalizzato la possibilità, per una controllante residente, di dedurre dal suo reddito imponibile perdite subite in un altro Stato membro da una

controllata registrata sul territorio di quest'ultimo, mentre riconosce tale possibilità per le perdite subite da una controllata residente;

- tuttavia, è contrario agli articoli 43 Ce e 48 Ce (ora, articoli 48 e 54 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea relativi alla libertà di stabilimento) escludere una siffatta possibilità per la controllante residente in una situazione in cui, da un lato, la controllata non residente ha esaurito le possibilità di presa in considerazione delle perdite esistenti nel suo Stato di residenza per l'esercizio fiscale considerato nella domanda di sgravio, nonché degli esercizi fiscali precedenti ed in cui, dall'altro, tali perdite non possano essere prese in considerazione nel suo Stato di residenza per gli esercizi fiscali futuri né da essa stessa, né da un terzo, in particolare in caso di cessione della controllata a quest'ultimo.

In particolare, il par. 55 precisa che la misura restrittiva eccede quanto necessario per il conseguimento sostanziale degli scopi perseguiti in una situazione in cui:

- la controllata non residente ha esaurito le possibilità di presa in considerazione delle perdite esistenti nel suo Stato di residenza per l'esercizio fiscale considerato nella domanda di sgravio, nonché degli esercizi fiscali precedenti, eventualmente mediante un trasferimento di tali perdite ad un terzo, oppure l'imputazione delle dette perdite ai profitti realizzati dalla controllata durante gli esercizi precedenti, e
- le perdite della controllata estera non possano essere prese in considerazione nel suo Stato di residenza per gli esercizi fiscali futuri né da essa stessa, né da un terzo, in particolare in caso di cessione a quest'ultimo della controllata.

In altri termini si deve trattare di perdite "definitivamente irrecuperabili" nello Stato estero.

Questi principi sono stati ribaditi nella sentenza C 608/17, Holmen AB, riguardante un caso di perdite fiscali conseguite da una controllata di secondo livello di un gruppo fiscale spagnolo e che aveva cessato la propria attività che non erano utilizzabili dalla controllante svedese perché il controllo della società in perdita era indiretto; con una discriminazione rispetto al regime della tassazione di gruppo vigente in Svezia per le società del gruppo residenti in Svezia. La Corte di giustizia ha stabilito che la perdita era comunque utilizzabile dalla capogruppo svedese, ma indirettamente ha affermato che, diversamente, nel caso in cui la controllata di primo e di secondo livello fossero state residenti in Stati diversi anziché nello stesso stato non si sarebbe potuto fruire della riportabilità.

La riportabilità opera anche nel caso di fusione di società residente nella Ue o nello Spazio economico europeo, come sancito dalla sentenza C-123/11, A Oy, e dalla sentenza C-607/17, Memira Holding AB.

La sentenza c-414/06, Lidl – Belgium esamina il caso di perdite realizzate da una stabile organizzazione in Lussemburgo di una società tedesca ed esamina gli effetti della convenzione fra i due Paesi che prevede che i rediti e perdite della stabile organizzazione rilevino ai fini della determinazione del reddito imponibile in Lussemburgo, e non rilevino in Germania. La sentenza ha escluso

in questo caso l'utilizzabilità delle perdite da parte della società tedesca perché altrimenti vi sarebbe il rischio di una doppia utilizzazione delle perdite.

Sono in attesa di decisione due domande di pronuncia pregiudiziale (causa C-287/25, OPmobilit e C-289/25, Société Générale) riguardanti l'applicazione del regime del consolidato fiscale nell'ordinamento francese, In particolare se nel caso in cui lo Stato membro di residenza di una società a capo di un gruppo fiscale integrato abbia rinunciato, in virtù di una norma interna o di una convenzione contro la doppia imposizione, a esercitare il proprio potere impositivo sugli utili della società figlia non residente sia giustificato che sia negata la possibilità di dedurre dal consolidato le perdite definitive realizzate da una controllata di altro Stato membro.

Con la sentenza C-405/18, AURES Holdings a.s, par. 28 e seguenti viene escluso che si trovino, in linea di principio, in una situazione comparabile una società residente in uno Stato membro che ha subito perdite in tale Stato e una società che ha trasferito la sede della sua direzione effettiva e, quindi, la sua residenza fiscale in tale Stato membro dopo aver subito perdite durante un periodo d'imposta nel corso del quale essa era residente fiscale in un altro Stato membro, senza essere affatto presente nel primo Stato membro (par. 39). In assenza di una competenza fiscale dello Stato membro ospitante per il periodo d'imposta nel corso del quale sono emerse le perdite, la situazione di una società, che ha trasferito la propria residenza fiscale in tale Stato membro e, successivamente, fa valere in quest'ultimo perdite originatesi in precedenza in un altro Stato membro, non è comparabile a quella di una società i cui risultati rientravano nella competenza fiscale del primo Stato membro per il periodo d'imposta nel corso del quale quest'ultima società ha subito perdite (par. 41).
La sentenza C-650/16, Bevola. riguarda uno Stato (la Danimarca) la cui legislazione prevede sia il "consolidato nazionale" e sia il "consolidato internazionale" e consente di dedurre le perdite delle stabili organizzazioni all'estero solo nel caso in cui la società abbia optato per l'applicazione del regime consolidato "internazionale".
La società danese Bevola, che non aveva optato per regime del consolidato internazionale, aveva chiuso una stabile organizzazione in Finlandia e aveva chiesto di dedurre le perdite della stabile organizzazione che, a partire dalla sua chiusura non potevano essere più dedotte in Finlandia
La sentenza conferma che l'applicabilità dei principi della sentenza Marks & Spencer non può essere messa in discussione dal fatto che la società madre avrebbe potuto fruire del consolidato mondiale per dedurre le perdite, ma non lo ha fatto.
La sentenza mette in evidenza come il regime del consolidato internazionale sia soggetto (come in Italia) a condizioni molto più restrittive del regime col consolidato nazionale e quindi conferma che la differenza di trattamento delle perdite di una stabile organizzazione nel Paese di residenza della società e quelle di una stabile organizzazione localizzata in un altro Stato membro è

idonea a scoraggiare l'esercizio da parte di una società danese della propria libertà di stabilimento mediante la costituzione di stabili organizzazioni in altri Stati membri. Pertanto conclude che il diritto dell'Unione europea osta ad una normativa di uno Stato membro che esclude la possibilità, per una società residente che non abbia optato per un regime di consolidato fiscale internazionale di dedurre dal proprio reddito imponibile le perdite subite da una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro laddove, da un lato, tale società ha esaurito tutte le possibilità di deduzione di tali perdite ad essa offerte dal diritto dello Stato membro in cui è situata la stabile organizzazione in parola e, dall'altro, essa ha cessato di percepire ricavi da quest'ultima, di modo che non esiste più alcuna possibilità che le perdite siano prese in considerazione nello Stato membro in questione, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare.

La sentenza C-414/2021, VP Capital NV stabilisce che libertà di stabilimento non osta ad una normativa tributaria nazionale in forza della quale gli incrementi di valore da azioni o quote di società registrati da una società in uno Stato membro, dopo il trasferimento della sua sede statutaria in quest'ultimo, sono trattati come plusvalenze espresse ma non realizzate, senza tener conto se tali azioni o tali quote abbiano dato luogo alla registrazione di riduzioni di valore da parte della società di cui trattasi in un momento in cui essa aveva la residenza fiscale in un altro Stato membro.

La sentenza la reca un confronto fra le precedenti sentenze AURES Holdings a.s, e Bevola mettendo in evidenza che esse riguardano situazioni diverse in quanto la prima nega l'utilizzabilità delle perdite prodotte nel periodo in cui una società era residente in uno Stato dai redditi prodotti nello Stato in cui ha trasferito la residenza, mentre la seconda conferma la deducibilità di perdite prodotte da una stabile organizzazione nell'altro Stato non più recuperabili nell'altro Stato a causa della chiusura della stabile organizzazione. La seconda sentenza, quindi, non costituisce un cambio di orientamento rispetto alla prima che è quindi confermata.

Come si può notare la casistica sviluppata dalla Corte di Giustizia nelle varie sentenze citate è molto più ampia di quella regolamentata dal nuovo articolo 181, comma 1-bis del Testo unico.

La giurisprudenza unionale si occupa, infatti, anche delle perdite da stabili organizzazioni, di quelle prodotte da società controllate estinte e non solo di quelle prodotte da società estere incorporate.

In tutti i casi citati, oltre che nella specifica sentenza C-172/13, Commissione/Regno Unito viene sottolineato che la controllante si deve essere in grado di provare che la sua controllata non residente ha esaurito le possibilità di contabilizzare tali perdite e che non vi è la possibilità che queste ultime siano contabilizzate nel suo Stato di residenza a titolo di esercizi futuri, né dalla società stessa né da un terzo.

La sentenza 650/16, (par. 60 – 65), a tale proposito, ribadisce che la controllante deve verificare che le perdite soddisfino i requisiti indicati dalla Corte al punto 55 della sentenza, Marks & Spencer, fra i quali che non sussistano possibilità

affinché tali perdite possano essere fatte valere nel proprio Stato di residenza, a titolo degli esercizi futuri, sia dalla società stessa, sia da un terzo, segnatamente in caso di cessione di detta controllata a quest'ultimo (si pensi al caso in cui la controllata estera non abbia i requisiti per la spettanza della participation exemption).

Ne discende che la definitività delle perdite subite da una controllata non residente può essere accertata solamente qualora questa non percepisca più ricavi nello Stato membro di residenza. Fintantoché la controllata continui a percepire ricavi, ancorché minimi, sussiste la possibilità che le perdite subite possano essere poi compensate con utili futuri realizzati nello Stato membro di sua residenza.

Il principio, secondo la sentenza, è applicabile per analogia alle perdite di stabili organizzazioni istituite all'estero: le perdite attribuibili a una stabile organizzazione non residente acquistano carattere definitivo qualora, da un lato, la società che la detiene abbia esaurito tutte le possibilità di deduzione di tali perdite ad essa offerte dal diritto dello Stato membro in cui è situata la stabile organizzazione e, dall'altro, essa abbia cessato di percepire ricavi da quest'ultima, di modo che non esiste alcuna possibilità che le perdite in questione siano prese in considerazione in tale Stato membro.

Come di può notare, la condizione che le perdite, nello Stato estero siano definitive e non più recuperabile richiede una prova difficile da fornire nella pratica. A questo proposito, la relazione illustrativa precisa che ai sensi della lettera e) del comma 1 del novellato articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, i (soli) soggetti che aderiscono al regime della cooperative compliance e i soggetti che presentano le istanze di interpello nuovi investimenti possono presentare interpello probatorio per dimostrare la sussistenza degli elementi di fatto assunti dal contribuente a dimostrazione della definitività delle perdite.

Norme&TributiPlus

L'informazione professionale che conta

L'informazione quotidiana
per i professionisti del

Fisco

che vogliono tenersi aggiornati

Il Sole 24 ORE

Scopri di più:

PERCORSO DI AGGIORNAMENTO CONTINUATIVO

Master Telefisco

12 MESI | LIVE STREAMING E ON DEMAND | 97 CFP ODCEC

Il percorso continuativo di **aggiornamento fiscale** de Il Sole 24 ORE Professionale, realizzato in collaborazione con **STS Deloitte** e sviluppato in stretta sinergia con la **redazione del Quotidiano** e gli **Esperti di Telefisco**.

Un **appuntamento settimanale** per seguire le novità legislative, di prassi e giurisprudenziali, dal punto di vista teorico e operativo. Un percorso per commercialisti, consulenti fiscali e collaboratori di studio, che garantisce un aggiornamento costante, autorevole e di utilizzo immediato.

Scopri il programma e le modalità di partecipazione





Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
IUYA
FONDAZIONE CENTRO STUDI UNGDCEC
Il Sole 24 ORE Professionale