

LA LETTRE FISCALE

CIRCOLARE
INFORMATIVA

Notiziario mensile

Dicembre 2025

NEWS

FISCO

ETS, CRISI D'IMPRESA ED IVA: COSA CAMBIA CON IL NUOVO DECRETO

D. Lgs. 186/2025 (GU 12 dicembre 2025 n. 288)

Il Decreto su ETS, crisi d'impresa, sport ed IVA, tra le novità, prevede l'innalzamento a 85.000 euro della soglia del forfettario per ODV/APS, l'estensione dell'IVA al 5% per le imprese sociali in forma societaria, la proroga al 1° gennaio 2036 dell'esclusione IVA per gli Enti associativi. Sintesi delle principali novità.

Il D. Lgs. 186/2025, pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 12 dicembre 2025 n. 288, prevede, tra le **novità**:

- innalzamento della soglia del regime forfettario IVA per organizzazioni di **volontariato** ed associazioni di **promozione sociale** a 85.000 euro;
- estensione dell'aliquota IVA al 5% alle **imprese sociali** costituite in forma di società;
- sostituzione generalizzata dei riferimenti alle **ONLUS** con gli “enti del Terzo settore” nella disciplina IVA;
- proroga fino al 1° gennaio 2036 dell'esclusione IVA per gli **enti associativi**;
- regime più favorevole per le associazioni e **società sportive dilettantistiche** con tetto ricavi a 400.000 euro;
- chiarimenti su non imponibilità delle sopravvenienze attive in operazioni di **ristrutturazione del debito**.

Terzo settore: plusvalenze sospese nel passaggio di beni e condizioni d'uso

Un nuovo articolo inserito nel Codice del Terzo settore consente agli ETS, in caso di passaggio di beni dall'attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale, di optare per la **non concorrenza** alla **formazione del reddito** imponibile delle plusvalenze. È una misura chiave per evitare effetti fiscali distorsivi nei processi di riallineamento statutario ed operativo verso finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. La sospensione opera finché i beni restano destinati alle **attività statutarie**; se i beni vengono ceduti, destinati ad altre finalità od indennizzati per perdita/danno, la plusvalenza torna imponibile, con regole precise di determinazione e possibilità di rateizzazione fino a quattro esercizi per i beni posseduti da almeno tre anni. Per gli enti con patrimoni destinati, l'applicazione è limitata ai beni inclusi nel patrimonio separato.

Regime forfettario IVA per ODV ed APS: soglia a 85.000 euro

Innalzato a 85.000 euro il limite di ricavi/compensi per l'accesso al regime forfettario IVA per le **organizzazioni di volontariato** e le **associazioni di promozione sociale**, uniformando la soglia alle linee recenti di semplificazione ed alleggerimento amministrativo. Contestualmente, il Codice del Terzo settore viene armonizzato indicando in 85.000 euro la soglia nazionale (salvo diversa armonizzazione UE), superando formulazioni transitorie agganciate a decisioni derogatorie del Consiglio UE.

Sostituzione di ONLUS con ETS nella disciplina IVA e decorrenza

Sul fronte IVA, vengono ripristinate ed aggiornate formulazioni per **sostituire i riferimenti** alle “ONLUS” con gli “**enti del Terzo settore**”, con esclusione delle imprese sociali costituite in forma di società laddove specificato. È un passaggio ordinamentale che completa l'evoluzione dal vecchio regime ONLUS all'ecosistema ETS, coordinando le esenzioni e le non imponibilità con la nuova tipologia di soggetti.

Aliquota IVA al 5% estesa alle imprese sociali in forma societaria

Una misura ad alto impatto per la sostenibilità dei servizi di welfare: l'aliquota **IVA del 5%** si estende dalle cooperative sociali e relativi consorzi alle **imprese sociali** costituite in **forma di società** per le prestazioni rientranti nella Tabella A, parte II-bis, n. 1) DPR 633/72. L'allargamento riconosce l'equivalenza funzionale dell'impresa sociale societaria alle cooperative sociali nella produzione di servizi di interesse generale, allineando il trattamento IVA.

Semplificazioni certificative per ODV ed APS in regime speciale

Sul piano degli adempimenti, **si elimina l'obbligo** generalizzato di **certificazione dei corrispettivi per ODV ed APS** che si avvalgono del regime speciale dell'art. 86 CTS. La semplificazione riduce gli oneri strumentali senza pregiudicare i doveri di tracciabilità previsti dalla normativa di settore.

Esclusione IVA per gli enti associativi prorogata al 2036

Il testo dispone una lunga **proroga**: l'entrata in vigore dell'**assoggettamento IVA** per determinati **enti associativi** viene rinviata al 1° gennaio 2036. È una scelta che offre stabilità di pianificazione al mondo associativo, preservando per un orizzonte decennale l'attuale esclusione dall'IVA sulle quote ed altre entrate tipiche, nei limiti ed alle condizioni di legge.

Sport dilettantistico: regime 398/91 fino a 400.000 euro e platea allargata

Per lo **sport dilettantistico**, il Decreto interviene sulla L. 398/91 elevando a **400.000 euro** il **limite di proventi** per l'accesso al regime agevolato e chiarendo che i benefici riguardano sia le associazioni sia le società sportive dilettantistiche di cui al D. Lgs. 36/2021. Si tratta di un adeguamento alle nuove soglie economiche del settore ed al riordino della disciplina sportiva.

Crisi d'impresa: interpretazione autentica sulle sopravvenienze attive

Sul fronte della crisi d'impresa, una norma di interpretazione autentica dell'art. 88 TUIR chiarisce che le riduzioni di debito ottenute in sede di concordati liquidatori, concordati minori (anche in continuità), accordi di ristrutturazione omologati, piani attestati pubblicati e piani di ristrutturazione omologati **non generano sopravvenienze attive imponibili** secondo le rispettive casistiche. È un allineamento importante che elimina incertezze applicative e favorisce soluzioni di risanamento tempestive, seppure senza rimborsi d'imposta per il passato.

RIMBORSI SPESE TAXI IN CONTANTI A DIPENDENTI

Risp. AE 4 dicembre 2025 n. 302

Nuovo chiarimento dell'Agenzie delle Entrate sul tema dei rimborsi spese: l'interpretazione si basa sulla normativa che richiede l'uso di strumenti di pagamento tracciabili affinché tali rimborsi non siano imponibili.

Il rimborso delle spese sostenute dai dipendenti per l'utilizzo del taxi in Italia, se il pagamento è avvenuto in **contanti**, concorre integralmente a formare reddito di lavoro dipendente.

Dal 2025, infatti, il rimborso di queste somme non concorre a formare il reddito solo a condizione che i pagamenti siano stati eseguiti con **sistemi di pagamento c.d. tracciabili** (es. versamento bancario o postale, carte di credito o di debito, app di pagamento ecc.).

CASE PREFABBRICATE MODULARI: NON RIENTRANO FRA I BENI IMMOBILI AI FINI IVA

Risp. AE 5 dicembre 2025 n. 304

Le case prefabbricate modulari "chiavi in mano" da parte di un'impresa UE, non residente ma aderente al regime OSS, a clienti privati italiani, una volta installate, configurano beni immobili. Quale la gestione ai fini IVA.

Le case modulari prefabbricate, complete di impianti e rifiniture e pronte per essere abitate, devono essere qualificate come **beni immobili**. Sono tali, infatti, ai sensi dell'art. 13 ter lett. b) Reg. UE 282/2011, i fabbricati od edifici eretti sul suolo o ad esso incorporati, sopra o sotto il livello del mare, che non siano agevolmente smontabili né agevolmente rimovibili; nel caso concreto, la loro installazione richiede mezzi e personale specializzato.

Pertanto, la relativa cessione rientra nel regime naturale di **esenzione IVA**, salvo il caso in cui la società venditrice possa essere qualificata come **impresa costruttrice**: in tal caso, ricorrendone le condizioni, è possibile applicare le aliquote agevolate del **4%** (prima casa) o del **10%**.

È inoltre previsto l'obbligo di **censimento** delle case citate presso il catasto fabbricati.

ACCONTO IVA: MODALITÀ DI CALCOLO E VERSAMENTO ENTRO IL 29 DICEMBRE 2025

I soggetti passivi IVA devono provvedere, entro il giorno 27 del mese di dicembre di ciascun anno, al versamento di un acconto relativo all'ultima liquidazione dell'anno; per il 2025, tale termine scade il 29 dicembre 2025, poiché il 27 dicembre cade di sabato. Sono molti gli elementi da tenere in considerazione.

Esoneri

In ogni caso, l'acconto **non va versato** se l'importo calcolato è inferiore a € 103,29.

Sono, inoltre, **esonerati** dal versamento dell'acconto, indipendentemente dalla misura, i soggetti che:

- hanno cessato l'attività entro il 30/11 dell'anno in corso, se mensili, o entro il 30/09, se trimestrali;
- hanno iniziato l'attività nell'anno in corso;

- nell'anno precedente hanno evidenziato un credito d'imposta;
- prevedono di chiudere l'anno in corso a credito;
- utilizzano il regime forfettario;
- hanno esercitato l'opzione per la dispensa dagli adempimenti ai fini IVA ed hanno i requisiti per usufruire del regime di esonero per gli agricoltori e non hanno optato per il regime ordinario;
- applicano il regime forfettario per le attività di intrattenimento e di spettacolo.

Modalità di calcolo

Per il **calcolo della somma** dovuta sono ammesse tre modalità alternative: una che utilizza i dati storici; una che utilizza i dati previsionali ed una basata sui dati effettivi. Infine, è prevista una modalità particolare per i contribuenti che affidano a terzi la contabilità.

I contribuenti con **periodicità di liquidazione trimestrale** per opzione non devono versare la maggiorazione dell'1%.

Dati storici: l'acconto è determinato in misura pari all'88% del versamento dovuto per il mese di dicembre (soggetti mensili) o per il quarto trimestre (trimestrali "speciali" o naturali) dell'anno precedente, quale risultava dalla relativa liquidazione, ossia al lordo dell'eventuale acconto. Per i trimestrali su opzione, la base di commisurazione dell'acconto è il versamento dovuto quale risulta dalla dichiarazione annuale dell'anno precedente, al lordo dell'eventuale acconto, ma al netto della maggiorazione dell'1%.

Se la **periodicità** con cui il contribuente effettua le liquidazioni è **variata** rispetto all'anno precedente, si calcola nel seguente modo:

- da trimestrale a mensile: l'acconto deve essere calcolato su un terzo dell'imposta versata per il quarto trimestre;
- da mensile a trimestrale: è necessario calcolare l'acconto con riferimento alle liquidazioni degli ultimi 3 mesi dell'anno precedente.

Il metodo storico è consigliato per i soggetti che presentano, di anno in anno, un volume di affari **costante**.

Dati previsionali: se il contribuente stima che l'importo da versare per la liquidazione di dicembre o del quarto trimestre o da dichiarazione sia inferiore rispetto a quanto versato relativamente al mese di dicembre od al quarto trimestre o relativamente alla dichiarazione dell'anno precedente, può versare l'88% di questo minor valore.

Il metodo previsionale è preferibile per chi, appunto, **prevede una riduzione del volume d'affari**.

Dati effettivi: l'acconto è calcolato sulla base delle **operazioni realmente effettuate** alla data del 20 dicembre. In pratica, l'acconto sarà pari al 100% dell'importo risultante da un'apposita liquidazione, da effettuarsi entro il 27 dicembre, che tiene conto dell'IVA a debito e dell'IVA a credito relativa alle operazioni:

- annotate sul registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) dal 1° al 20 dicembre per i mensili e dal 1° ottobre al 20 dicembre per i trimestrali;
- effettuate dal 1° novembre al 20 dicembre ma non ancora registrate o fatturate, perché i relativi termini non sono ancora scaduti;
- annotate sul registro degli acquisti dal 1° al 20 dicembre per i mensili o dal 1° ottobre al 20 dicembre per i trimestrali.

Per i soggetti che applicano il **regime IVA per cassa**, si tratta di assumere le operazioni effettuate (anche se non ancora annotate sul registro) dal 1° dicembre (o dal 1° ottobre per i trimestrali) per le quali, entro il 20 dicembre si sia verificata l'esigibilità e, quindi, sia stato incassato il corrispettivo o parte di esso, nonché le fatture annotate sul registro acquisti dal 1° dicembre (o dal 1° ottobre per i trimestrali) che sono state pagate entro il 20 dicembre.

Tale metodo può essere conveniente per i soggetti passivi cui risulta un debito IVA inferiore rispetto al metodo storico.

Versamento

Il versamento dell'acconto va effettuato dai contribuenti tramite **Modello F24** in modalità esclusivamente **telematica**, anche in compensazione con eventuali crediti. Non si può rateizzare il versamento dell'acconto.

All'**omesso o tardivo versamento** dell'acconto IVA è applicata una sanzione amministrativa pari al 25% dell'importo non versato che, però, può ridursi al 12,5% se il versamento è effettuato entro i 90 giorni successivi alla scadenza. Per i ritardi fino a 14 giorni, la sanzione del 12,5% è ulteriormente ridotta ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

È possibile **regolarizzare** l'omesso versamento tramite **ravvedimento operoso** con conseguente ulteriore riduzione delle sanzioni.

EREDI: VERSAMENTO IMPOSTE DEL DEFUNTO ENTRO IL 31/12/2025

Si avvicina la data del 31 dicembre 2025 per gli eredi chiamati ad effettuare i versamenti delle imposte dovute dal defunto. La legge stabilisce termini differenziati a seconda della data del decesso, offrendo una proroga di 6 mesi solo in relazione agli eredi dei contribuenti deceduti dopo il 28 febbraio.

L'art. 65 DPR 600/73 stabilisce che gli eredi rispondono in solido delle **obbligazioni tributarie** il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa. Essi hanno l'obbligo di comunicare all'Ufficio delle imposte del domicilio fiscale del dante causa le proprie generalità ed il proprio domicilio fiscale. La **comunicazione** può essere presentata direttamente all'Ufficio o trasmessa mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso si intende fatta nel giorno di spedizione. Inoltre, tutti i **termini pendenti** alla data della morte del contribuente o scadenti entro 4 mesi da essa, compresi il termine per la presentazione della dichiarazione ed il termine per ricorrere contro l'accertamento, sono prorogati di 6 mesi in favore degli eredi. Gli incaricati dagli eredi devono trasmettere in via telematica la dichiarazione entro il mese di gennaio dell'anno successivo a quello in cui è scaduto il termine prorogato.

Infine, la **notifica degli atti** intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed è efficace nei confronti degli eredi che, almeno 30 giorni prima, non abbiano effettuato la suddetta comunicazione.

Eredi: la scadenza del 31 dicembre 2025

La **scadenza del 31 dicembre 2025** non è applicabile indistintamente a tutti i soggetti obbligati, ma segue una distinzione temporale legata alla data del decesso:

- decesso avvenuto **entro il 28 febbraio**: per questi contribuenti, i versamenti in capo agli eredi devono essere eseguiti rispettando i termini ordinari previsti per la generalità dei contribuenti;
- decesso avvenuto **successivamente al 28 febbraio**: per questa categoria, la normativa prevede una proroga di sei mesi rispetto alle scadenze ordinarie. È proprio in virtù di tale proroga che la scadenza definitiva si attesta al 31 dicembre 2025.

N.B. la legge stabilisce un'agevolazione specifica per gli eredi: essi non sono in ogni caso tenuti a versare gli **acconti** relativi alle imposte del defunto. L'obbligo riguarda unicamente il saldo finale.

Modalità di versamento: l'obbligo del Modello F24

Per quanto concerne le modalità operative, gli eredi devono effettuare il pagamento delle somme dovute utilizzando il **Modello F24**. Questo strumento è l'unico canale accettato per l'adempimento e deve essere compilato con la massima accuratezza, prestando attenzione ai codici tributo corretti.

Ravvedimento operoso

L'**inosservanza dei termini** di versamento espone gli eredi ad un regime sanzionatorio progressivo e modulato, che rende essenziale il rispetto della scadenza del 31 dicembre.

La **sanzione** ordinaria per l'omesso od insufficiente versamento è stabilita nella misura del 25% dell'importo non versato. Per quanti incorrono in un ritardo, il **ravvedimento operoso** rappresenta lo strumento legale per sanare la violazione in modo spontaneo, beneficiando di consistenti riduzioni sulla sanzione minima applicabile (il 12,5% o 25%). Le riduzioni sono determinate dal momento in cui avviene la regolarizzazione:

Termine di regolarizzazione	Frazione di riduzione
Entro 30 giorni dalla scadenza	1/10 della sanzione minima
Entro 90 giorni dalla scadenza	1/9 della sanzione minima
Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	1/8 della sanzione minima
Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo	1/7 della sanzione minima
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo	1/6 della sanzione minima
Dopo la constatazione della violazione (ma prima della notifica degli atti di liquidazione ed accertamento)	1/5 della sanzione minima

FRANCHIGIA TRANSFRONTALIERA IVA: ASSEGNAZIONE DEL SUFFISSO “EX”

Prov. AE 4 dicembre 2025 n. 551770

L'Agenzia delle Entrate ha rettificato l'originario provvedimento che determina le modalità ed i termini per la presentazione della comunicazione preventiva, a cui sono tenuti i soggetti passivi stabiliti in Italia che intendono adottare il regime transfrontaliero di franchigia in altri Stati UE.

La rettifica, in linea con il testo della legge e della direttiva, concerne il “**numero di identificazione EX**”, cioè il “numero di identificazione individuale composto dal numero di partita IVA del soggetto stabilito seguito dal suffisso EX fornito dall'Agenzia delle Entrate ai fini dell'applicazione del regime di franchigia nello Stato di esenzione.

Viene previsto che l'assegnazione del suffisso EX (ovvero il rifiuto della stessa) avviene **entro 35 giorni lavorativi** successivi alla ricezione della comunicazione preventiva presentata dal contribuente (anziché, come indicato precedentemente, dalla data di trasmissione agli Stati UE di esenzione).

UDIENZE TRIBUTARIE DA REMOTO: DAL 1° DICEMBRE 2025 SU MICROSOFT TEAMS

DM MEF 24 novembre 2025

Dal 1° dicembre 2025 sono in vigore le nuove regole tecnico-operative per le udienze a distanza nel processo tributario, che prevedono una cornice più stringente su sicurezza, privacy, autenticazione a più fattori e divieto assoluto di registrazioni.

Le **novità** principali per le udienze tributarie, in sintesi, sono:

- le **udienze a distanza** si svolgeranno su **Microsoft Teams**, con canale criptato, gestione su cloud in data center UE e Linee guida tecnico-operative a dettare i requisiti dei dispositivi. Microsoft Teams sostituisce pertanto Skype for Business;
- **comunicazione di convocazione via PEC/domicilio digitale**: link personale, non cedibile (salvo difensore delegato), con informativa privacy;
- **autenticazione a due fattori** obbligatoria per magistrati, giudici tributari e segretari;
- **divieto** assoluto di **registrazione** (da chiunque e con qualsiasi mezzo), di uso di messaggistica in-app e di deposito documenti sulla piattaforma; obbligo di dichiarazione delle parti su riservatezza ed impegno a non registrare;
- **verbale digitale** con firma elettronica qualificata del presidente/giudice monocratico e del segretario, con indicazioni su identificazione, informativa GDPR e modalità della videoconferenza;
- **regime transitorio** fino al 31 dicembre 2025 per le udienze convocate entro tale data con le modalità previgenti;
- **abrogazione** dal 1° dicembre 2025 del **decreto 11 novembre 2020** (salve le udienze convocate entro il 30 novembre 2025).

ASSIREVI PUBBLICA LE PRIME CHECKLIST PER I BILANCI 2025

Assirevi ha diffuso le liste di controllo complete ed aggiornate, un utile strumento di sintesi non solo per coloro che svolgono attività di revisione contabile, ma anche per coloro che sono direttamente coinvolti nel processo di redazione del bilancio.

Assirevi ha pubblicato, sul proprio sito, le **liste di controllo** complete ed aggiornate. I soggetti incaricati della revisione dei bilanci necessitano di un continuo aggiornamento sulle tematiche contabili e sull'applicazione dei principi contabili; a tale proposito, nello svolgimento delle verifiche specifiche sull'effettiva applicazione di quanto previsto dal quadro normativo di riferimento, in particolar modo per quanto riguarda l'informativa da fornire nelle note al bilancio, il revisore utilizza liste di controllo, aggiornate annualmente e riepilogative delle disposizioni previste dal quadro normativo, sia in termini di principi applicati, sia di informativa fornita.

Le liste di controllo sono presentate in formato **word non modificabile** con caselle a cui è possibile apporre la spunta e sono scaricabili per garantirne la fruizione.

L. 199/2025

La Manovra di fine anno che introduce una riforma organica volta a stabilizzare la riduzione del prelievo fiscale sulle famiglie e ad incentivare la gestione patrimoniale delle imprese. Il panorama fiscale del 2026 si delinea attraverso una riorganizzazione dell'IRPEF, il ritorno dell'iper-ammortamento, l'introduzione della Rottamazione-quinquies e la revisione degli affitti brevi. Guida alle novità punto per punto.

Iper-ammortamento e reddito d'impresa

Torna l'iper-ammortamento con lo scopo di incentivare la transizione digitale 4.0 e l'autoproduzione di energia rinnovabile. Le aziende che investono in beni strumentali prodotti in UE o SEE potranno beneficiare di una maggiorazione del costo d'acquisto fino al **180%** (per investimenti entro i 2,5 milioni di euro). Per il vecchio bonus 4.0 su investimenti in **beni materiali ed immateriali**, è istituito per il 2026 un fondo di 1,3 miliardi di euro. In parallelo, viene avviata una fase sperimentale sulla gestione delle **azioni proprie**: la differenza tra il prezzo di vendita ed il costo di acquisto delle proprie quote viene considerata ricavo a tutti gli effetti.

IRPEF

La Legge di Bilancio rimodula l'imposta sul reddito delle persone fisiche: dal 2026 viene consolidato il sistema basato su **tre aliquote** impositive, con una significativa correzione dello **scaglione intermedio** che scende dal 35% al **33%** per i redditi compresi tra 28.000 euro e 50.000 euro. Per i redditi più bassi resta confermata l'aliquota del 23%, mentre la soglia oltre i 50.000 euro rimane soggetta al 43%. Parallelamente, si segnala un meccanismo di contenimento della spesa fiscale per i **redditi elevati**: per chi supera i 200.000 euro annui, le detrazioni d'imposta spettanti per oneri al 19% subiscono una **decurtazione fissa** di 440 euro, ad eccezione delle spese sanitarie e dei mutui agrari.

Rottamazione-quinquies

Introdotta una nuova definizione agevolata per i carichi affidati alla riscossione tra il 1° gennaio 2000 ed il 31 dicembre 2023. I contribuenti potranno estinguere i debiti versando esclusivamente il **capitale** e le **spese di notifica** od esecutive, con il totale abbattimento di sanzioni, interessi di mora ed aggio. Le **tempistiche**:

- entro il 30 aprile 2026: termine ultimo per presentare la domanda telematicamente;
- entro il 30 giugno 2026: l'Agente della Riscossione comunicherà gli importi dovuti ed il piano rateale;
- entro il 31 luglio 2026: scadenza per il pagamento in un'unica soluzione o della prima rata.

Per chi sceglie la **dilazione**, il piano può estendersi fino ad un massimo di 54 rate bimestrali (circa 9 anni), con conclusione nel maggio 2035. Sulle rate successive alla prima, a partire dal 1° agosto 2026, si applicherà un tasso di interesse ridotto al 3% annuo. Rimane la possibilità di includere nella sanatoria anche i debiti derivanti da **precedenti rottamazioni** decadute, con l'eccezione della "Quater" se non si è in regola con i pagamenti alla data del 30.09.2025.

Autonomia degli Enti Locali nelle definizioni agevolate

Le Regioni e gli enti locali (Comuni, Province) acquisiscono la facoltà di istituire **autonomamente** propri **regimi di definizione agevolata** per i tributi di loro competenza, come IMU o TARI. Gli enti possono decidere di ridurre od azzerare sanzioni ed interessi anche per le entrate di natura patrimoniale o per le controversie già pendenti.

Affitti brevi e soglia imprenditoriale

In tema di affitti brevi, le aliquote della cedolare secca rimangono al 21% per la prima unità immobiliare ed al 26% per la seconda, ma dal 2026 scatta una **presunzione di imprenditorialità**. Chi mette a reddito più di due appartamenti vedrà la propria attività configurarsi come reddito d'impresa, con connessi obblighi amministrativi e contabili.

Nuovi residenti ed attrazione di capitali

L'**imposta sostitutiva forfettaria** sui redditi generati fuori dai confini nazionali subisce un **incremento** significativo, passando da 200.000 euro a 300.000 euro annui per il richiedente principale. L'adeguamento al rialzo coinvolge anche i familiari al seguito, per i quali l'imposta fissa raddoppia, passando da 25.000 euro a 50.000 euro.

Regime forfetario

Anche per il 2026 si conferma la **soglia di accesso più elastica** per chi desidera avviare o mantenere una partita IVA in regime forfetario pur avendo un impiego dipendente. Il limite di reddito da lavoro dipendente (o pensionistico) che funge da causa ostativa rimane fissato a **35.000 euro**, consolidando l'innalzamento rispetto ai precedenti 30.000 euro.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata ed estromissione dei beni delle imprese individuali

Riproposta una **finestra temporale** per l'assegnazione agevolata di beni ai soci o per la trasformazione in società semplice. Entro il 30 settembre 2026, le società commerciali possono estromettere immobili o mobili registrati non strumentali versando un'imposta sostitutiva dell'**8%** (10,5% per le società non operative) calcolata sulla differenza tra il valore di mercato ed il costo fiscale del bene. Pagamento suddiviso in due **rate**: a settembre e novembre 2026.

Anche gli imprenditori individuali possono beneficiare della facoltà di estromettere dal patrimonio dell'impresa gli **immobili strumentali** posseduti al 31 ottobre 2025. L'operazione deve essere conclusa entro la fine di maggio 2026 e prevede un piano di versamenti rateali che si conclude a metà 2027, con effetti fiscali retroattivi all'inizio del 2026.

Agevolazioni per la casa e bonus edilizi

Il sistema delle detrazioni per le ristrutturazioni edilizie viene **confermato** anche per il 2026. Per le spese effettuate nel 2026, la detrazione standard si attesta al 36%, per poi scendere al 30% nel 2027. Regole confermate per le **abitazioni principali**: i proprietari che intervengono sulla prima casa potranno beneficiare di un'aliquota maggiorata al 50% per tutto il 2026, che scenderà al 36% l'anno successivo. Parallelamente, resta in vigore il **bonus mobili**, che permette di detrarre il 50% dei costi per arredi e grandi elettrodomestici su un tetto massimo di spesa di 5.000 euro.

IVA e controlli

L'Agenzia delle Entrate potenzia i controlli introducendo la **liquidazione automatizzata dell'imposta** anche in assenza di dichiarazione annuale. La procedura può scattare entro il 31 dicembre del settimo anno successivo all'omissione, basandosi sui dati già in possesso del Fisco (fatture elettroniche, corrispettivi telematici e liquidazioni periodiche).

Per allineare la normativa italiana a quella UE, l'IVA sulle operazioni di permuta od estinzione di obbligazioni non si calcola più sul valore di mercato, ma sui **costi reali** sostenuti dal fornitore.

Da luglio nuovi limiti alla compensazione dei crediti

Dal 1° luglio 2026 entra in vigore una **restrizione più severa** per la **compensazione "orizzontale"** (quella che permette di usare il credito di un'imposta per pagarne un'altra nel modello F24). La soglia di debiti erariali iscritti a ruolo che fa scattare il blocco della

compensazione viene **dimezzata**: la possibilità di compensare è preclusa ai contribuenti che hanno debiti scaduti superiori a 50.000 euro, contro il precedente limite di 100.000 euro.

Investimenti nelle ZES e ZLS

Per il periodo d'imposta 2025 e 2026, il credito d'imposta previsto per le imprese che effettuano l'acquisizione di beni strumentali destinati a strutture produttive ubicate nella **ZES unica** è riconosciuto nel limite di spesa di 2.300 milioni di euro per ciascuno degli anni. Inoltre, con decreto si provvederà alla determinazione della percentuale della misura del credito d'imposta effettivamente fruibile dai beneficiari. Tale percentuale viene definita sulla base del rapporto tra le risorse stanziare e l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti nelle comunicazioni inviate dai contribuenti all'Agenzia delle Entrate. Quanto, invece, alle Zone Logistiche Semplificate (**ZLS**), per il credito d'imposta sono stanziati 100 milioni di euro per ciascuno degli anni 2026, 2027 e 2028.

Prorogato il credito di imposta **ZES agricoltura e pesca** agli investimenti realizzati dal 1° gennaio al 15 novembre 2026 e rideterminate le aliquote per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2025 al 15 dicembre 2025.

Ritenuta d'acconto nelle transazioni B2B

In un'ottica di contrasto all'evasione a lungo termine, viene introdotto un meccanismo di **ritenuta sui pagamenti** tra imprese con aliquota dello 0,5% per il 2028 e dell'1% a regime dal 2029 sull'imponibile di ogni **fattura elettronica**.

Non subiranno la ritenuta i contribuenti in regime forfettario, quelli che aderiscono all'adempimento collaborativo od al concordato preventivo biennale, e le categorie già soggette ad altre ritenute alla fonte.

Nuova disciplina per le crypto-attività

Il trattamento fiscale degli assets digitali viene rimodulato con un focus particolare sui "token di moneta elettronica" denominati in euro. Per queste specifiche attività, l'**aliquota** sulle plusvalenze viene fissata al **26%**, allineandola ad altre rendite finanziarie. Una novità di rilievo riguarda la **neutralità fiscale** delle operazioni di **conversione**: lo scambio tra valuta legale (euro) ed i relativi token non genera più plusvalenze o minusvalenze tassabili, così come rimane esente il rimborso del valore nominale in euro, semplificando gli adempimenti per i detentori di questi strumenti.

Plusvalenze IRES sui beni strumentali

Dal 2026 cambia il regime di tassazione delle plusvalenze realizzate sui beni strumentali. La regola generale prevede che tali componenti positivi **concorrano interamente** alla formazione del reddito nell'esercizio in cui avvengono. La facoltà di **rateizzare** la tassazione in cinque quote annuali viene drasticamente limitata e mantenuta solo per **due casistiche**: la cessione di aziende o rami d'azienda (purché posseduti da almeno un triennio) e la vendita dei diritti sulle prestazioni degli atleti da parte delle società sportive professionistiche (con un possesso minimo di due anni).

Tassazione sui dividendi e PEX

Il legislatore ha ridisegnato i criteri di tassazione degli utili per le partecipazioni di entità rilevante (almeno il 5% del capitale o valore fiscale di almeno 500.000 euro). Per queste soglie, le nuove aliquote sulla base imponibile sono fissate al **58,14%** per le ditte **individuali** ed al **5%** per i soggetti **IRES**. Anche le plusvalenze esenti (**PEX**) seguono criteri analoghi, con una non concorrenza al reddito limitata al 60% per determinate operazioni.

Per quanto riguarda i dividendi distribuiti a società madri residenti in UE o SEE che soddisfano i requisiti dimensionali citati, la ritenuta fiscale viene stabilita all'**1,20%**. Le

nuove norme entreranno in vigore per tutte le distribuzioni di utili deliberate a partire dal 1° gennaio 2026 e per le cessioni di titoli acquisiti dalla medesima data.

Per evitare squilibri finanziari dovuti al passaggio tra regimi, il calcolo dell'acconto per l'anno d'imposta 2026 dovrà essere effettuato con il "**metodo storico ricalcolato**". Pur basandosi sull'imposta dell'anno precedente, le imprese dovranno simulare quale sarebbe stato il carico fiscale applicando già le nuove disposizioni introdotte dalla riforma.

Rinvio delle deduzioni e limiti all'uso delle perdite

Le basi imponibili IRES ed IRAP degli intermediari finanziari per il 2027 subiranno un ulteriore impatto dovuto al **differimento parziale di componenti negativi** già rinviati dalla Legge di Bilancio 2025. Nello specifico, la quota deducibile nel 2027 sarà ripartita tra l'esercizio stesso e quello successivo. Inoltre, per il biennio 2026-2027, viene introdotta una restrizione temporanea all'uso delle perdite pregresse e delle eccedenze ACE. Lo **scomputo** sarà limitato ad una percentuale forfettaria:

- 35% del maggior reddito imponibile generato dai rinvii fiscali per il 2026;
- 42% per il 2027. Questa limitazione si estende anche alle società partecipanti a regimi di consolidato fiscale.

Valutazione dei titoli e minusvalenze per le imprese

Cambiano i **criteri** per determinare il **valore fiscale dei titoli obbligazionari** che non sono immobilizzazioni finanziarie:

- per le obbligazioni quotate, il valore minimo viene calcolato sulla media dei prezzi dell'ultimo semestre;
- per i titoli non quotati, la svalutazione si baserà sull'andamento del mercato MOT.

Infine, per le società che adottano i principi contabili internazionali (IAS/IFRS), viene chiarito che le **minusvalenze patrimoniali** avranno rilevanza ai fini fiscali solo se effettivamente imputate a conto economico, garantendo una maggiore coerenza tra bilancio civilistico e dichiarazione dei redditi.

Previdenza complementare ed ISEE

Si prevede l'**innalzamento** del **tetto di deducibilità** per la previdenza complementare a 5.300 euro annui e l'applicazione di una **ritenuta del 20% sulle rendite**, riducibile in base agli anni di partecipazione. In tema di ISEE, viene aumentata la **franchigia sulla casa di proprietà** (sale a 91.500 euro, con punte di 200.000 euro nelle città metropolitane), e sono potenziate le **scale di equivalenza** per i nuclei familiari a partire dal secondo figlio convivente.

5.0 per imprese energivore

Il nuovo credito d'imposta premia le imprese energivore che riducono i consumi tramite investimenti tecnologici, con **aliquote** dal 35% al **45%** per spese fino a 10 milioni di euro. L'agevolazione, utilizzabile in compensazione nel 2026, non richiede il rispetto dei criteri DNSH, ma non è cumulabile con altri incentivi sui medesimi beni. Un decreto ministeriale definirà le modalità operative e l'eventuale riparto dei fondi basato sul limite di spesa complessivo.

Tax credit e finanziamenti per le imprese

- **4.0 per l'agricoltura**: si prevede un bonus per le imprese attive nella produzione agricola, nella pesca e nell'acquacoltura per l'acquisto di beni strumentali 4.0;
- Bonus design ed ideazione estetica: prorogato per il 2026;
- **Nuova Sabatini**: per il 2026 rifinanziamento di 200 milioni di euro e per il 2027 di 450 milioni di euro del contributo a tasso agevolato per investimenti in nuovi macchinari.

Tobin Tax

Dal 1° gennaio 2026 entra in vigore un inasprimento della Tobin Tax che prevede il **raddoppio** delle **aliquote** sulle transazioni finanziarie: quella standard per il trasferimento di azioni e strumenti partecipativi sale dallo 0,2% allo 0,4%, mentre quella per la negoziazione ad alta frequenza passa dallo 0,02% allo 0,04%. Tali incrementi si estendono proporzionalmente anche ai tributi indiretti applicati alle operazioni di borsa nel mercato nazionale.

Tassa sui pacchi e rinvii plastic/sugar

La riforma in materia di importazioni e consumi introduce dal 2026 un **contributo fisso** di **2 euro** per ogni spedizione e-commerce proveniente da Paesi extra-UE con valore non superiore a 150 euro, somma riscossa direttamente dalle Dogane per coprire i costi amministrativi. Parallelamente, il legislatore ha disposto un nuovo **rinvio** per l'entrata in vigore della **Plastic Tax** e della **Sugar Tax**, la cui operatività è stata ufficialmente posticipata al 1° gennaio 2027.

CORRETTIVO IRPEF-IRES: FAMILIARI A CARICO E LAVORO DIPENDENTE

D. Lgs. 192/2025

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale 19 dicembre 2025 n. 294, il D. Lgs. 192/2025 (Decreto Correttivo IRPEF-IRES) che, nell'ambito di attuazione della Riforma fiscale, prevede novità per IRPEF, IRES, fiscalità internazionale, successioni, donazioni e registro e che modifica lo Statuto del Contribuente ed alcuni Testi Unici.

IRPEF: definizione di “familiari” ed impatto operativo sui richiami normativi

Sul fronte IRPEF, il decreto riscrive il comma 4-ter dell'art. 12 TUIR per chiarire, ai fini di norme che richiamano “*le persone indicate nel presente articolo*”, quali soggetti rientrano nel perimetro anche quando non spetta la detrazione per carichi di famiglia, e quando invece si applica la **soglia reddituale “a carico”**. La novità rende uniformi e più prevedibili gli effetti dei rinvii normativi, specie in regole che richiamano lo **status familiare** a prescindere dal diritto alla detrazione.

Lavoro dipendente: precisazione sui regimi previdenziali “sostitutivi o esclusivi”

Per i redditi di lavoro dipendente, si specifica che le esclusioni di cui all'art. 51 c. 2 lett. i-bis) TUIR operano anche in caso di **forme previdenziali “esclusive”** e non solo “sostitutive”. È un intervento di allineamento lessicale a tutela di coerenza applicativa, che evita contenzioso interpretativo su casistiche diffuse nel pubblico impiego ed in alcuni regimi speciali.

RILEVANZA FISCALE DELLA CORREZIONE DEGLI ERRORI CONTABILI: NUOVA DISCIPLINA

D. Lgs. 192/2025

Il legislatore ha previsto una nuova disciplina relativa al trattamento fiscale della correzione degli errori contabili. La norma, con efficacia dagli esercizi che iniziano dal 2025, stabilisce le condizioni affinché l'imputazione contabile delle correzioni abbia diretta rilevanza fiscale.

Condizioni per la rilevanza automatica

Per i soggetti che nell'anno di correzione dell'errore sottopongono obbligatoriamente il bilancio a revisione legale (ex art. 2477 c.c.), anche se non applicano il principio di derivazione rafforzata (principio richiesto per gli esercizi 2022 - 2024), in presenza delle condizioni di seguito elencate, per la correzione degli errori rideterminando gli imponibili degli anni precedenti, **non** serve presentare le **dichiarazioni integrative**, in quanto i **criteri** di imputazione temporale valgono anche ai fini fiscali:

- deve trattarsi di correzione degli **errori** contabili **diversi da quelli rilevanti** (ai sensi dei principi contabili, OIC 29, in base ai quali sono rilevanti gli errori che, da soli od insieme ad altri errori, possono influenzare le decisioni degli stakeholders);
- la correzione è 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 od avrebbero dovuto esserlo, e, comunque, entro la data di inizio di accessi, ispezioni, verifiche od altre attività amministrative di accertamento delle quali i suddetti soggetti hanno avuto formale conoscenza. Pertanto, la correzione di errori commessi nel 2023 od anni precedenti, necessita una dichiarazione integrativa.

IRAP

La procedura semplificata, con la conseguente rilevanza fiscale delle poste correttive, opera soltanto se, sia il valore della produzione netta relativo al periodo d'imposta in cui è effettuata la correzione, sia quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali avrebbero dovuto essere correttamente rilevati, è **positivo**.

TRACCIABILITÀ SPESE DI TRASFERTA E RAPPRESENTANZA: I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Circ. AE 22 dicembre 2025 n. 15/E

L'Agenzia delle Entrate fornisce le istruzioni operative in merito alla tracciabilità delle spese per le trasferte e delle spese di rappresentanza per lavoratori dipendenti ed autonomi, disciplina introdotta con la Legge di Bilancio 2025.

Lavoratori dipendenti

Il trattamento fiscale delle indennità di trasferta varia in funzione del luogo di svolgimento dell'attività:

- **fuori dal territorio comunale**, restano confermati i tre sistemi di rimborso (forfetario, misto ed analitico). I rimborsi delle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante taxi e NCC non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente solo se le spese sono documentate e pagate con strumenti tracciabili, indipendentemente dal sistema di rimborso adottato;
- **all'interno del territorio comunale**, i rimborsi delle spese di viaggio e trasporto, se comprovati e documentati, non concorrono al reddito.

La condizione della tracciabilità dei pagamenti (carte, bollettini, PagoPA, estratti conto) è richiesta per le spese sostenute in Italia; resta esclusa per le spese sostenute all'**estero**. Le nuove disposizioni si applicano ai rimborsi erogati dal 1° gennaio 2025, secondo il principio di cassa allargato.

Lavoratori autonomi e professionisti

Il D. Lgs. n. 192/2024 prevede che i rimborsi analitici delle spese sostenute dal professionista per l'esecuzione di incarichi **non concorrano al reddito**, a **condizione** che le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto (taxi e NCC), sostenute in Italia, siano pagate

con mezzi tracciabili. In mancanza, i relativi rimborsi concorrono alla formazione del reddito.

La **deducibilità** di tali spese, comprese quelle sostenute quale committente di altri lavoratori autonomi, è subordinata alla **tracciabilità** dei pagamenti. Per esigenze di tutela dell'affidamento, tali disposizioni si applicano dal 18 giugno 2025.

Determinazione del reddito d'impresa

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, la **deducibilità** delle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto (taxi e NCC), nonché dei relativi rimborsi analitici, è subordinata all'utilizzo di strumenti di **pagamento tracciabile**. Le modifiche rilevano anche ai fini IRAP.

Per le spese riferite a lavoratori autonomi sostenute **fino al 17 giugno 2025**, continua ad applicarsi la disciplina dell'art. 95 c. 3-bis TUIR e, pertanto, tali spese, al fine della relativa deducibilità, devono essere state sostenute, nel territorio dello Stato, con metodi di pagamento tracciabile.

Spese di rappresentanza

Viene **esteso l'obbligo di tracciabilità** anche alle spese di rappresentanza (deducibili nei limiti di legge), comprese quelle sostenute per beni destinati a cessione gratuita e per opere d'arte o beni da collezione. L'obbligo non si applica alle spese di **pubblicità** e **sponsorizzazione**. Per tali spese, la tracciabilità è richiesta anche se sostenute all'estero.

TABELLE ACI: COSTI CHILOMETRICI PER IL 2026

Comunicato AE 23 dicembre 2025

Aggiornati i dati sul costo chilometrico di esercizio delle autovetture e dei motocicli, con i valori validi dal 1° gennaio al 31 dicembre 2026: vediamo quali sono gli impatti.

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale l'**aggiornamento annuale** delle tabelle del costo chilometrico di esercizio delle autovetture e dei motocicli, con i valori validi dal 1° gennaio al 31 dicembre 2026. Le tabelle ACI sono utilizzate per:

- calcolo dei **rimborsi chilometrici** che spettano ai dipendenti che utilizzano la propria auto per lavoro;
- calcolo dell'esatto ammontare del **fringe benefits** di chi utilizza un'auto aziendale ad uso promiscuo, che si calcola moltiplicando il valore chilometrico indicato dalle tabelle per 15.000, ottenendo così il valore stimato dell'auto aziendale nel corso dell'anno.

Le tabelle si basano sul **consumo medio** di ogni tipologia di vettura in base alle sue caratteristiche ed alla cilindrata e sono suddivise tra vetture "**in produzione**", che comprendono tutti i modelli attualmente sul mercato, e vettura "**fuori produzione**", dove sono indicati buona parte dei modelli usciti dal commercio negli ultimi anni. Chi possiede un'auto non compresa nelle tabelle ACI dovrà utilizzare il modello più simile fra quelli riportati.

AGEVOLAZIONI FISCALI PER PERSONE CON DISABILITÀ: IL PUNTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

È disponibile, sul sito dell'Agenzia delle Entrate, la guida "Le agevolazioni fiscali per le persone con disabilità", con gli aggiornamenti di dicembre 2025.

Tra i **principali argomenti** trattati: gli aiuti previsti quando si acquista un veicolo, l'IVA agevolata per i mezzi di ausilio ed i sussidi tecnici ed informatici, la detrazione per l'eliminazione delle barriere architettoniche e le agevolazioni per i non vedenti ed i sordi.

Agevolazioni per il settore auto

Ampio spazio della guida è dedicato alle **agevolazioni** previste per i mezzi di locomozione utilizzati, in via esclusiva o prevalente, dalla persona con disabilità: la detrazione Irpef per l'acquisto, l'adattamento o la riparazione dell'auto, l'agevolazione dell'IVA ridotta al 4%, l'esenzione dal pagamento del bollo e dall'imposta di trascrizione sui passaggi di proprietà. Per individuare il diritto alle agevolazioni fiscali e le condizioni per accedervi, la guida evidenzia come sia strettamente necessario che dai verbali delle Commissioni mediche preposte all'accertamento della disabilità risulti l'**espresso riferimento alle fattispecie** previste dal legislatore.

Proprio con riferimento alla documentazione necessaria per richiedere i benefici fiscali, viene sottolineata la possibilità, quando l'istanza di accertamento sanitario non è stata accolta (o solo parzialmente accolta), di adire l'**Autorità giudiziaria**. In tali casi, tuttavia, bisogna fare riferimento all'art. 445-bis c.p.c., che disciplina le modalità per proporre **ricorso** in materia di prestazioni di invalidità civile, cecità civile, sordità civile e disabilità, nonché di pensione di inabilità e di assegno ordinario di invalidità: condizione di procedibilità del ricorso è aver presentato una domanda di procedimento cautelare denominato "accertamento tecnico preventivo".

All'esito del giudizio, se il decreto di omologa del Tribunale reca l'**indicazione espressa** delle norme fiscali che attribuiscono il **diritto all'agevolazione** ed emergono le condizioni per usufruirne, esso costituisce il titolo per poterla richiedere. Nel ricorso, quindi, è opportuno chiedere esplicitamente al giudice di pronunciarsi espressamente anche sulla sussistenza del diritto alle agevolazioni fiscali.

Eliminazione delle barriere architettoniche

Tra le altre numerose agevolazioni fiscali, la guida illustra quella a favore dei contribuenti che realizzano interventi per eliminare le barriere architettoniche, distinguendo tra:

- la detrazione delle spese per gli interventi di **recupero del patrimonio edilizio**;
- la **detrazione del 75%**, introdotta dalla Legge di Bilancio 2022 in vigore, salvo proroghe, fino al 31 dicembre 2025.

La **prima** è attualmente prevista nelle seguenti misure:

- 36% delle spese sostenute nell'anno 2025, da calcolare su un importo massimo di 96.000 euro per unità immobiliare. La detrazione è elevata al 50% se le stesse spese sono sostenute dai titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento per interventi sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale;
- 30% delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027, fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare. La detrazione è elevata al 36% se le stesse spese sono sostenute dai titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento per interventi sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.

La **seconda** consiste in una detrazione del 75% delle spese documentate sostenute nel periodo tra il 1° gennaio 2022 ed il 31 dicembre 2025 e va ripartita tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo.

L'importo complessivo sul quale calcolare la detrazione non può superare:

- 50.000 euro, per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- 40.000 euro, moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da due ad otto unità immobiliari;

- 30.000 euro, moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari.

Per usufruire della detrazione del 75%, gli interventi devono riguardare esclusivamente **scaie, rampe, ascensori, servoscala e piattaforme elevatrici** e rispettare i requisiti previsti dal DM 14 giugno 1989. Occorre, inoltre, essere in possesso di un'**asseverazione** rilasciata da un tecnico abilitato.

ENTI ASSOCIATIVI: PROROGATA LA DISCIPLINA DI ESCLUSIONE IVA

Art. 6 D. Lgs. 186/2025

Proroga decennale della disposizione che avrebbe dovuto abolire la disciplina di esclusione da IVA di alcune attività svolte dagli enti di tipo associativo sostituendola con un regime di esenzione.

È stata **prorogata** al **1° gennaio 2036** l'entrata in vigore della disposizione che avrebbe dovuto abolire (a partire dal 2026) la disciplina di esclusione da IVA di alcune attività svolte dagli enti di tipo associativo sostituendola con un regime di esenzione.

La proroga è stata motivata dalla necessità disporre di più ampio termine per pianificare la **transizione** ad un regime diverso da quello di esclusione che comunque preservi le peculiarità di tali enti.

EMENDAMENTI OIC SU ALCUNI PRINCIPI CONTABILI

Emendamenti OIC, dicembre 2025

L'Organismo Italiano di Contabilità ha pubblicato le modifiche che interessano i principi contabili: OIC 13 - Rimanenze, OIC 16 - Immobilizzazioni materiali, OIC 24 - Immobilizzazioni immateriali, OIC 25 - Imposte sul reddito, OIC 31 - Fondo per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto. Sintesi degli aspetti principali.

Tali modifiche si applicheranno ai primi bilanci con esercizio a partire **dal 1° gennaio 2026**, ma potranno essere anticipati anche ai bilanci relativi al 2025.

Particolare rilevanza assumono le modifiche introdotte ai principi contabili relativi agli **acquisti con opzione di rivendita** in capo all'acquirente od al venditore (OIC 13, OIC 16 e OIC 24), le quali chiariscono che l'acquirente dovrà valutare la probabilità che l'opzione di rivendita sia esercitata. Se l'acquirente è ragionevolmente certo che l'opzione di rivendita non sarà esercitata, allora l'operazione è contabilizzata come un'operazione di acquisto ed il bene acquistato è iscritto in bilancio. Questo vale sia quando l'opzione è in capo all'acquirente, sia quando l'opzione è in capo al venditore. Negli altri casi, il bene rimane iscritto nel bilancio del venditore.

Pertanto, se non vi è ragionevole certezza che l'**opzione non** sarà **esercitata**, o vi è l'obbligo di **rivendita**, l'operazione è contabilizzata come segue:

- se il prezzo di acquisto è **inferiore** al prezzo di rivendita, l'operazione ha natura finanziaria e, pertanto, l'acquirente iscrive un credito finanziario in contropartita alla somma corrisposta in sede di acquisto iniziale ed i relativi proventi finanziari per competenza;
- se il prezzo di acquisto è **superiore** al prezzo di rivendita, l'acquirente iscrive un credito pari al prezzo di rivendita del bene ed un risconto attivo per la differenza (positiva) tra l'importo pagato ed il prezzo di rivendita. Il risconto è rilasciato per competenza a conto economico.

In tema di **ammortamenti**, è stato modificato il paragrafo 63 dell'OIC 24 per precisare che il ricorso ai ricavi, come criterio di stima della quota di ammortamento delle immobilizzazioni che sono maggiormente sfruttate nella prima parte della loro vita utile (ad esempio, in caso di vendita di diritti per lo sfruttamento di un film), è possibile solo se si utilizza il metodo di ammortamento a **quote decrescenti** e sia dimostrabile che i **ricavi** rappresentino una approssimazione dello sfruttamento dell'attività immateriale stessa.

Quanto all'**OIC 25**, in tema di contabilizzazione dell'imposta sostitutiva da corrispondere per l'affrancamento di riserve in sospensione d'imposta, OIC ha specificato che il relativo debito per imposta è iscritto nello **stato patrimoniale** dell'entità in contropartita ad una **riserva di patrimonio netto**. È stato, inoltre, specificato il trattamento contabile da seguire nel caso in cui la società avesse invece iscritto, in sede di rilevazione della riserva da rivalutazione, una passività per **imposte differite**. In particolare, viene stabilito che, se tali imposte sono state stanziare, esse vanno riversate in contropartita al debito per imposta sostitutiva. Infine, in tema di **attualizzazione fondi oneri**, l'emendamento OIC ha chiarito che eventuali aggiornamenti di stima del fondo, sia positivi che negativi, relativi al trascorrere del tempo ed all'adeguamento del tasso di attualizzazione, sono imputati nella classe C del conto economico, voce 17ter) effetti di attualizzazione dei fondi oneri; trattandosi di effetti che non derivano da un finanziamento in senso stretto, è opportuno che questi siano distinti da altri proventi/oneri di natura finanziaria.

APPROFONDIMENTI

OMAGGI NATALIZI NEL 2025: DAL REDDITO D'IMPRESA AL REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

In occasione dell'approssimarsi della fine dell'anno e delle festività natalizie, riepiloghiamo il trattamento fiscale relativo agli omaggi destinati a clienti e/o dipendenti sia nell'ambito del reddito d'impresa, che nell'ambito del lavoro subordinato, anche alla luce delle novità 2025 per la tracciabilità dei pagamenti. Inquadramento e casi pratici.

Omaggi ai dipendenti: attenzione al limite complessivo dei fringe benefits.

L'approssimarsi delle festività natalizie implica, per le imprese, la richiesta di come trattare gli omaggi ceduti gratuitamente ai propri dipendenti e clienti.

In alcuni casi, si tratta di beni di **modico valore** quali ceste natalizie, bottiglie, panettoni che, se non conteggiati insieme ad altri possibili fringe benefits erogati al lavoratore, possono concorrere alla formazione del reddito di lavoro del dipendente con conseguente assoggettamento al principio di omnicomprensività del reddito e tassazione ai fini IRPEF e contributiva INPS.

Tale possibile imponibilità deve essere considerata anche avendo a riferimento il **limite di esenzione** dei beni e servizi per il triennio 2025 – 2027 che la Legge di Bilancio 2025 (L. 207/2024) ha innalzato a 1.000 euro e/o 2.000 euro a seconda di casistiche ben precise, qui di seguito analizzate.

Ai sensi dell'art. 51 TUIR, il **reddito di lavoro dipendente** è costituito da tutte le somme e valori in genere (denaro, servizi e beni in natura), a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.

Secondo il principio di cassa allargato, si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme ed i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono.

Le **erogazioni liberali** concesse ai dipendenti (e soggetti assimilati come amministratori o collaboratori) sono soggette a **tassazione**, a meno che non rientrino nella soglia di non imponibilità tipica dei fringe benefits.

Non concorre a formare il reddito del dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di **importo non superiore** nel periodo d'imposta a **258,23 euro**, soglia che è stata più volte variata negli anni (art. 51 c. 3 TUIR).

È stato previsto l'**incremento temporaneo**, anche per l'anno 2025, di tale soglia di non imponibilità dei fringe benefits (art. 1 cc. 390-391 L. 207/2024 - Legge di bilancio 2025).

In particolare, la misura di tale soglia è elevata da 258,23 euro a:

- 1.000,00 euro per tutti i dipendenti;
- 2.000,00 euro per i soli lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico.

Inoltre, è stato previsto un **ampliamento**, per tutti i lavoratori, delle **somme** o dei **rimborsi** che rientrano nella citata soglia di esenzione, includendovi (oltre agli omaggi, ad esempio) anche le somme erogate o rimborsate ai dipendenti dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale e delle spese per l'affitto della prima casa ovvero per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa (cfr. Circ. AE 7 marzo 2024 n. 5/E e Circ. AE 16 maggio 2025 n. 4/E).

Nei limiti di esenzione tipica dei fringe benefits rientrano anche i **voucher aziendali** o **buoni multimarca** concessi dall'impresa ai dipendenti, indipendentemente dal fatto che tali carte siano o meno utilizzate entro fine anno. I fringe benefits possono essere erogati ai dipendenti anche mediante una **carta di debito** assegnata esclusivamente a tal fine, rientrando tra i documenti di legittimazione di cui all'art. 51 c. 3-bis TUIR ed art. 6 DM 25 marzo 2016.

Attenzione: se il predetto limite (1.000 euro o 2.000 euro) viene superato anche solo per errore, concorre a formare il reddito per il lavoratore l'**intero valore** del fringe benefit e non solo la parte eccedente.

Verifiche pratiche da effettuare in capo a ciascun dipendente o collaboratore.

L'impresa, anche solo per l'erogazione della c.d. cesta natalizia o di un singolo panettone, dovrebbe verificare, entro fine anno, per ciascun singolo dipendente l'ammontare ancora disponibile del **limite di fringe benefits** di euro 1.000 o euro 2.000 da utilizzare, considerato che il medesimo può essere già stato impiegato per altri benefits aziendali (ad es. auto uso promiscuo, rimborso di utenze domestiche o di interessi per mutuo prima casa, ecc.) e nello specifico:

- verificare l'**ammontare totale** dei beni e servizi percepiti dal lavoratore e valorizzati secondo il valore normale ovvero convenzionale;
- considerare nel limite di esenzione di cui sopra anche eventuali beni e servizi percepiti dal lavoratore da parte di eventuali **datori di lavoro precedenti**, alla luce del fatto che il limite di esenzione è un limite individuale annuo, avendo a riferimento tutti gli eventuali rapporti di lavoro;
- verificare l'eventuale **raggiungimento** della **soglia** di euro 1.000/2.000.

Omaggi ai dipendenti e deducibilità dal reddito d'impresa.

Il costo sostenuto dal datore di lavoro per l'acquisto di beni da destinare in omaggio ai dipendenti ed ai soggetti fiscalmente assimilati (amministratori e collaboratori) è **deducibile dal reddito d'impresa** secondo le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro (e non spese per servizi o spese di rappresentanza) di cui all'art. 95 c. 1 TUIR.

Tale disposizione considera, infatti, deducibili dal reddito le spese sostenute a titolo di liberalità a favore dei lavoratori dipendenti e soggetti assimilati, purché queste non abbiano finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto. Tale esclusione è motivata da quanto disposto dall'art. 100 c. 1 TUIR, che considera le spese

sopraelencate deducibili dal reddito d'impresa per un ammontare non superiore al 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente.

Per quanto riguarda gli omaggi ai dipendenti ed ai soggetti assimilati, di seguito la determinazione della **base imponibile IRAP** per le società di capitali:

- le spese per omaggi destinati ai dipendenti ed ai soggetti assimilati (es. collaboratori) risultano deducibili se sono **funzionali all'attività** di impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente od il collaboratore (es. indumenti da lavoro);
- se rientrano tra le spese per il personale dipendente, il relativo trattamento dipenderà dalla **tipologia di lavoratore** beneficiario (si ricorda che, dal 2015, le spese per dipendenti a tempo indeterminato sono integralmente deducibili).

Il caso pratico: pranzi e cene natalizie erogate ai dipendenti.

Con specifico riferimento alle spese eventualmente sostenute dall'impresa per le cene natalizie (o pranzi), occorre analizzare se le stesse rientrano o meno nell'ambito delle spese di rappresentanza.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che (Circ. AE 13 luglio 2009 n. 34/E):

- nel caso di spese sostenute per feste, ricevimenti ed altri **eventi di intrattenimento** organizzati in occasione di festività religiose, è necessario documentare la tipologia di destinatari delle spese;
- non sono qualificabili come spese di rappresentanza quelle sostenute per eventi aziendali in cui sono presenti **esclusivamente dipendenti dell'impresa**, in quanto le spese non possono considerarsi sostenute nell'ambito di un'attività promozionale.

Con riferimento al reddito d'impresa, l'art. 100 c. 1 TUIR stabilisce espressamente che le spese relative a servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di ricreazione o culto (entrambe le finalità paiono pertinenti) sono deducibili per un ammontare complessivo **non superiore al 5 per mille** dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Tale principio, secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate, opera anche nell'ipotesi in cui detti servizi siano messi a disposizione dei dipendenti tramite il ricorso a **strutture esterne all'azienda** come, ad esempio, il caso di un ristorante.

Quindi, si ritiene che le spese per pranzi o cene di Natale rientrino tra le **erogazioni liberali** rivolte alla generalità dei dipendenti e, pertanto, la **spesa è deducibile** dal reddito d'impresa nel limite del 75% del costo, in quanto relativa a spese di vitto, ai sensi dell'art. 109 c. 5 TUIR e nel secondo limite del 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 100 c. 1 TUIR.

Omaggi ai dipendenti e deducibilità integrale dal reddito d'impresa: novità 2025.

Dall'anno 2025, l'art. 1 c. 81 lett. d) L. 207/2024 (Legge di Bilancio 2025) ha infatti modificato l'art. 108 c. 2 TUIR prevedendo che le spese di rappresentanza e quelle per omaggi sono deducibili solo se sostenute con **versamento bancario o postale** ovvero mediante i **sistemi di pagamento** previsti **tracciati** (carte di debito, di credito e prepagate (Apple Pay o Google Pay), assegni bancari e circolari, app quali Satispay o Paypal).

Gli acquisti di **beni distribuiti gratuitamente** di valore unitario non superiore a **50,00 euro** sono sempre interamente **deducibili**, a prescindere dal rispetto dei requisiti di inerenza e congruità previsti per le spese di rappresentanza.

Infatti, secondo quanto confermato dall'Agenzia delle Entrate, nella Ris. AE 12 marzo 2014 n. 27/E, l'art. 108 c. 2 TUIR prevede un regime di favore, posto che le spese sostenute per gli omaggi di valore unitario non superiore a 50,00 euro godono della deduzione integrale e non rientrano nell'ambito della deducibilità limitata.

In merito alla nozione di **valore unitario** occorre osservare che, con tale locuzione, non deve intendersi il costo dei singoli beni che compongono il regalo, bensì l'omaggio nel suo complesso e, quindi, facendo l'esempio del classico cesto natalizio consegnato ai principali clienti dell'impresa, rileva il **costo complessivo** e non quello dei singoli beni, così da evitare operazioni a "spezzatino" che potrebbero generare indebiti arbitraggi fiscali.

Quanto all'interpretazione della locuzione "valore unitario non superiore a 50 euro" di cui all'art. 108 c. 2 TUIR con particolare riferimento ai beni autoprodotti dall'impresa, è stato chiarito che con l'utilizzo della locuzione valore in luogo di costo il legislatore ha voluto riferirsi al **valore normale** dei **beni**, determinato ai sensi dell'art. 9 TUIR (Ris. AE 12 marzo 2014 n. 27/E).

Inoltre, posto che la norma fa espresso riferimento ai beni distribuiti gratuitamente di modico valore, la stessa non è riferibile alle spese relative a **servizi** (Circ. AE 13 luglio 2009 n. 34/E, § 5.4). Di conseguenza, le prestazioni gratuite di servizi sono deducibili dal reddito d'impresa soltanto ove rispettino i requisiti previsti per le spese di rappresentanza "generali".

Omaggi ai dipendenti deducibilità parziale dal reddito d'impresa.

I costi d'acquisto per beni distribuiti gratuitamente ai propri clienti risultano compresi tra le **spese di rappresentanza "generali"**, deducibili nel rispetto dei nuovi requisiti di tracciabilità, ove siano sostenuti in relazione a:

- beni distribuiti gratuitamente di valore unitario superiore a 50,00 euro;
- prestazioni gratuite di servizi.

Nonostante il TUIR non contenga una nozione di spese di rappresentanza, il DM 19 novembre 2008, attuativo dell'art. 108 c. 2 TUIR, specifica che tali spese per omaggi sono considerate spese di rappresentanza se:

- le spese in questione siano effettuate con **finalità promozionali** o di pubbliche relazioni;
- il loro sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa, ovvero sia coerente con **pratiche commerciali** di settore:

- sono sostenute a fronte di beni e servizi erogati a titolo gratuito;
- le spese in questione sono effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;
- il loro sostenimento risponde a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa, ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

Si fa riferimento a titolo esemplificativo a spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, **fiere** ed eventi simili in cui sono esposti i beni ed i servizi prodotti dall'impresa od inaugurate nuove sedi. Oppure, spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose.

Con riferimento alla **congruità**, le spese di rappresentanza inerenti sostenute nell'esercizio possono essere dedotte fino ad un limite massimo, stabilito secondo una logica a scaglioni.

Il parametro atto a misurare la congruità delle spese di rappresentanza è individuato nei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo.

Le spese di rappresentanza sono **deducibili** in misura pari:

- all'**1,5%** dei **ricavi** ed altri proventi fino a 10 milioni di euro;
- allo **0,6%** dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente 10 milioni e fino a 50 milioni di euro;
- allo **0,4%** dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.

È stato recentemente pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Codice degli incentivi, in attuazione della L. 160/2023, con l'obiettivo di fornire una disciplina organica degli incentivi di varia natura a favore di imprese e liberi professionisti. Il Codice introduce delle importanti novità in materia di aiuti fiscali, distinguendo tra incentivi automatici o semi-automatici ed incentivi per i quali sia prevista un'istruttoria valutativa. Le novità entrano in vigore dal 1° gennaio 2026.

Introduzione

Il nuovo Codice degli incentivi (D. Lgs. 184/2025) si applicherà, a partire dal 1° gennaio 2026, ai procedimenti amministrativi per la concessione delle **agevolazioni** alle **imprese**; nel rispetto delle autonomie regionali e compatibilmente al diritto UE, facendo salva l'applicazione della disciplina in materia di **Aiuti di Stato** (art. 107 TFUE).

In quest'ultimo caso, l'incentivo è concesso unicamente previa decisione della Commissione Europea sulla compatibilità con il mercato interno o comunicazione del regime di aiuti od aiuto individuale alla Commissione.

Inoltre, il Codice prevede un insieme di servizi digitali forniti dal **Registro Nazionale degli Aiuti** (RNA) e dalla piattaforma "[Incentivi.gov.it](https://www.incentivi.gov.it)" che, nel rispetto dei principi di digitalizzazione, della semplicità e dell'uniformità delle procedure, supportino l'intero ciclo di vita dell'incentivo su attivazione richiesta dal soggetto competente, seppur quest'ultimo possa continuare ad utilizzare le proprie piattaforme.

Il testo, all'art. 2, fornisce le definizioni di agevolazioni fiscali ed incentivi fiscali; rispettivamente:

- le **agevolazioni fiscali** sono definite come "agevolazioni che, in deroga al regime fiscale ordinariamente applicabile, comportano una riduzione, parziale o totale, della base imponibile o dell'ammontare dell'imposta o della tassa, ovvero un differimento od annullamento del debito fiscale, nonché una riduzione dei versamenti dovuti";
- **gli incentivi fiscali** sono "gli incentivi che prevedono agevolazioni fiscali".

L'art. 19 del Codice degli incentivi, infine, disciplina nello specifico gli **incentivi fiscali**, effettuando un netto distinguo tra gli incentivi fiscali che prevedono un'istruttoria valutativa e gli incentivi che non la prevedono.

In particolare:

- agli incentivi fiscali che **prevedono** lo svolgimento di un'**attività istruttoria valutativa** di carattere tecnico, economico e finanziario, si applica quanto previsto dal Codice, ferma restando la disciplina specifica di riferimento relativamente a modalità di fruizione, controllo e recupero delle agevolazioni, nonché le ulteriori conseguenze in caso di illegittima fruizione. Si tratta, in particolare, degli incentivi che non sono concessi qualora l'istruttoria effettuata dal soggetto competente non abbia esito positivo a seguito del mancato rispetto dei requisiti previsti dal bando di riferimento (ad esempio, se è richiesta una posizione contributiva regolare ma, all'esito della verifica da parte del soggetto competente, questa risultasse irregolare).
- agli incentivi fiscali automatici o semi-automatici, che **non prevedono** lo svolgimento di un'**attività istruttoria valutativa**, non si applicano le altre disposizioni del Codice, ma si applica quanto previsto dal solo art. 19 che prevede una procedura specifica che verrà esaminata nei successivi paragrafi, salvo diversa disposizione di leggi speciali. Ne sono un esempio il credito d'imposta Transizione 4.0 ed il Credito d'imposta ZES Unica per il Mezzogiorno.

Incentivi fiscali con istruttoria valutativa

Gli incentivi fiscali che prevedono un'istruttoria valutativa di carattere tecnico, economico e finanziario sono regolati dal Codice negli aspetti riguardanti **procedure di accesso ed istruttoria**, ma restano ferme le disposizioni previste dalle specifiche leggi di riferimento in merito a modalità di fruizione, controllo e recupero delle agevolazioni, nonché le ulteriori conseguenze in caso di illegittima fruizione.

Le **procedure di accesso** agli incentivi fiscali con istruttoria valutativa sono, pertanto, regolate dagli artt. 13 e 14 del Codice, i quali prevedono che le agevolazioni vengano attribuite sulla base di procedure di accesso definite dal bando; considerati gli obiettivi di sviluppo perseguiti, le risorse disponibili e la numerosità delle imprese potenzialmente interessate. Tali **bandi** devono prevedere:

- i **termini** a decorrere dai quali è possibile presentare istanza di accesso alle agevolazioni e gli eventuali termini finali;
- i **contenuti** ed i **tempi** delle attività istruttorie, nonché gli oneri documentali a carico dei soggetti proponenti;
- il **criterio** prescelto per lo svolgimento dell'attività istruttoria, in alternativa:
 1. secondo l'ordine cronologico di presentazione delle istanze;
 2. sulla base di priorità o parametri individuati dal bando;
 3. sulla base di requisiti di accesso e di criteri di svolgimento di procedimenti predeterminati.

È possibile la combinazione di tali criteri, nonché la previsione di **ulteriori criteri** coerenti con la specifica disciplina dell'incentivo:

- eventuali soglie per l'ammissibilità delle istanze, anche eventualmente di natura quantitativa, coerenti con le finalità dell'incentivo;
- la forma ed i contenuti dell'atto che comunica l'ammissione o mancata ammissione ai benefici e le modalità di comunicazione degli esiti.

Le procedure di accesso devono, in ogni caso, favorire l'uso delle **tecnologie informatiche**, in modo da ridurre e semplificare gli oneri. I soggetti competenti sono, pertanto, tenuti a sviluppare servizi di accesso digitale per la compilazione guidata e l'accoglienza delle istanze, l'acquisizione della documentazione e – se possibile – eventuali controlli automatizzati.

Viene inoltre previsto che qualora, durante la fase istruttoria, fosse necessario acquisire dai soggetti proponenti ulteriore documentazione o dati rispetto a quanto inizialmente presentato o precisazioni e chiarimenti su quanto già presentato, il soggetto competente provvede a richiederli mediante comunicazione scritta, assegnando un termine per la loro presentazione (c.d. **soccorso istruttorio**). In tal caso, i termini previsti per lo svolgimento dell'istruttoria sono sospesi.

Non sono in ogni caso sanabili le omissioni, inesattezze od irregolarità che rendono incerta l'identità del proponente e quella essenziale per lo svolgimento dell'attività istruttoria, previste dal bando a pena di inammissibilità.

Relativamente a **modalità di fruizione e controllo e recupero** delle agevolazioni, il Codice si applica in via generale, ma gli specifici bandi possono prevedere delle discipline specifiche, che prevalgono sulla “regola generale” prevista dal Codice.

Incentivi fiscali senza istruttoria valutativa

Agli incentivi fiscali, fruiti in forma di credito d'imposta, che non prevedono un'istruttoria valutativa, non si applica il Codice nella sua interezza, ma si applica quanto previsto nello specifico dall'art. 19 c. 2 D. Lgs. 184/2025.

Tale disposizione prevede, innanzi tutto, che la **fruizione del credito** – salvo diverse disposizioni della legge speciale – è subordinata alla **comunicazione preventiva** dell'ammontare complessivo delle agevolazioni di cui il richiedente intende fruire e la

presunta ripartizione negli anni della fruizione stessa (come già accaduto, ad esempio, relativamente al Credito d'imposta Transizione 4.0).

Successivamente al sostenimento delle spese previste, il richiedente è tenuto a fornire le ulteriori comunicazioni richieste dalla disciplina specifica dall'incentivo (ne sono esempi passati, la comunicazione integrativa relativa ai Crediti d'imposta 4.0 e Zes Unica).

Il soggetto competente è poi tenuto a **comunicare al MEF**, mensilmente o secondo diversa cadenza stabilita dalla legge speciale di riferimento, i dati di cui sopra (relativi alle prenotazioni ed alle comunicazioni post-investimento) ai fini del monitoraggio degli oneri di cui all'art. 17 c. 12 L. 196/2009.

I **crediti d'imposta "automatici"** devono essere attivati, sulla base della legge speciale che li istituisce e/o di ulteriori disposizioni della legge di riferimento, tramite provvedimenti del soggetto competente individuato dalle medesime. Tali **provvedimenti** recheranno la specifica disciplina relativa a:

- attività di monitoraggio;
- eventuali ulteriori disposizioni attuative;
- chiarimenti occorrenti per la fruizione ed il mantenimento delle agevolazioni.

Relativamente alle attività di **controllo e recupero**, nonché le conseguenze derivanti dalla fruizione illegittima, dovrà essere applicata la disciplina tributaria ordinaria.

Infine, qualora il credito d'imposta automatico costituisca **Aiuto di Stato** o sia fruito in **regime de minimis**, l'agevolazione è concessa unicamente previa registrazione del regime di aiuto presso il Registro Nazionale degli Aiuti (RNA) e nei registri SIAN e SIPA a cura dell'Autorità responsabile.

L'ANGOLO DELL'AI

OBBLIGHI DI TRASPARENZA DEI SISTEMI AI: COSA BISOGNA FARE

L'AI Act e la nuova legge italiana impongono obblighi di trasparenza per i sistemi di intelligenza artificiale che interagiscono con le persone o generano contenuti sintetici. Utenti e cittadini devono essere informati chiaramente quando dialogano con un'IA o quando immagini, video e testi sono artificiali. L'etichettatura dei deepfake e l'indicazione in generale dei contenuti creati con i sistemi di IA sono il cardine per garantire la fiducia degli utenti.

La crescente diffusione dell'intelligenza artificiale nelle attività quotidiane di imprese, professionisti e Pubbliche Amministrazioni rende centrale il tema della trasparenza. Con l'entrata in vigore dell'AI Act europeo e della nuova legge italiana sull'IA (L. 132/2025), chi utilizza sistemi di intelligenza artificiale deve adottare misure chiare per **informare le persone coinvolte**, soprattutto quando si tratta di sistemi classificati a rischio limitato.

Quando scatta l'obbligo di trasparenza.

Secondo l'AI Act, devono essere fornite informazioni specifiche ogni volta che un sistema di IA:

- interagisce con una persona, come i **chatbot** od **assistenti virtuali**;
- genera **contenuti non distinguibili** da quelli **reali**, ad esempio testi, immagini, video od audio sintetici;
- effettua riconoscimento di emozioni o **categorizzazione biometrica** (ove consentiti).

L'obiettivo è evitare che l'utente venga tratto in inganno e garantire al medesimo un'interazione consapevole con la tecnologia. Si tratta, quindi, di un **obiettivo di trasparenza** volto a creare maggiore fiducia negli utenti sui sistemi di intelligenza artificiale, ma anche di impedire il proliferare di contenuti artificiali che non vengano immediatamente individuati come tali dal pubblico.

Quali informazioni fornire.

La persona deve essere informata tempestivamente, chiaramente ed in modo comprensibile del fatto che sta interagendo con un sistema di IA o che il contenuto è creato con un sistema di IA.

Nel caso di contenuti sintetici o deepfake, ossia contenuti che possono essere confusi con contenuti reali, l'**etichettatura** degli stessi - ove presente - deve essere **visibile** ed evidente, indicando che il contenuto è stato generato o manipolato artificialmente.

L'AI Act, d'altra parte, per tali contenuti impone ai deployer (ossia agli utilizzatori) anche di indicare che i contenuti sono generati mediante sistemi di IA con altre modalità, come ad esempio delle avvertenze generali su un sito internet o su altro media con cui il contenuto viene diffuso, purché siano immediatamente visibili.

Watermarking ed obblighi dei fornitori.

L'AI Act prevede che i fornitori dei modelli e dei sistemi di IA applichino, ove tecnicamente possibile, una **marcatore digitale (watermark)** per rendere rilevabili i contenuti artificiali. Tuttavia, il regime tecnico è ancora in fase di sviluppo e sarà definito da codici di buone pratiche europei (la cui approvazione è prevista per la metà del 2026). Fino alla piena standardizzazione di tali tecnologie, l'obbligo principale rimane in capo agli utilizzatori, che devono informare direttamente gli utenti con indicazioni generali o puntuali per il singolo contenuto.

Esclusioni.

Le regole di trasparenza non si applicano quando l'uso dell'IA è previsto dalla legge per finalità di **prevenzione o repressione dei reati** — salvo che i sistemi siano messi a disposizione del pubblico — né quando i contenuti sono impiegati per **finalità artistiche**, satiriche o manifestamente fittizie.

Sono inoltre esclusi i sistemi di **rischio minimo**, come algoritmi di ottimizzazione industriale o filtri antispam.

Il ruolo della legge italiana sull'IA.

La L. 132/2025 conferma un **approccio antropocentrico**, basato su trasparenza e responsabilità. Per le Pubbliche Amministrazioni, l'art. 14 ribadisce che ogni decisione finale resta umana e che l'utilizzo dell'IA deve essere comunicato nel rispetto dei principi di buona amministrazione.

Sul fronte penale, l'art. 26 introduce il nuovo reato di **illecita diffusione di deepfake** riferiti a persone identificabili: una tutela ulteriore contro abusi e manipolazioni.

DALL'ASSISTENZA ALL'AUTONOMIA: LA FRONTIERA GIURIDICA DEGLI AGENTI IA E DELL'IA AGENTICA

Si analizza la transizione verso l'IA Agentica, distinguendo l'autonomia operativa degli agenti dalle architetture di supporto tecnico. Vengono esaminati i vincoli imposti dall'AI Act europeo e dalla legge italiana con particolare focus sulla non esclusività della decisione algoritmica, e della responsabilità civile per l'utilizzo di questi tipi di sistemi di intelligenza artificiale.

Dalla comparsa di ChatGPT nel 2022, l'evoluzione dell'intelligenza artificiale si è trasformata dal modello “**copilot**”, che assiste l'utente, al modello “**agent**”, capace di agire autonomamente per raggiungere un obiettivo. In tale contesto appare necessario comprendere la sottile distinzione terminologica ed il relativo inquadramento normativo tra l'AI Act europeo ed il DDL AI italiano di questa evoluzione, al fine di poter ponderare i benefici e le responsabilità che discendono dall'utilizzo degli agenti IA.

Agenti IA e IA Agentica: una distinzione sostanziale

Sebbene spesso usati come sinonimi, i due termini descrivono sfumature diverse dell'autonomia tecnologica:

- **Agente IA (AI Agent)**: si riferisce ad una specifica entità software progettata per **eseguire compiti definiti** (es. prenotare un volo od analizzare un contratto). È l'unità funzionale che interagisce con l'ambiente esterno;
- **IA Agentica (Agentic AI)**: rappresenta la **capacità sistemica** e l'architettura sottostante. Un sistema "agentico" non si limita a rispondere ad un comando, ma è in grado di pianificare, scomporre obiettivi complessi in sotto-task, utilizzare strumenti esterni e correggersi in itinere senza un intervento umano costante (cosiddetto reasoning).

In sintesi, se l'Agente IA è l'attore, l'IA Agentica è la capacità di recitare senza un copione rigido, adattandosi alle dinamiche della scena.

L'AI Act europeo: autonomia e gestione del rischio

Il Regolamento (UE) 2024/1689 (AI Act) non definisce esplicitamente il concetto di “agente IA”, ma la definizione di “sistema di intelligenza artificiale”, così come meglio definita anche dalle Linee Guida della Commissione Europea, è sufficientemente ampia da includerlo.

I profili critici per i sistemi agentici nell'AI Act sono principalmente tre:

- **classificazione del rischio**: se gli agenti IA operano in settori critici (HR, gestione delle infrastrutture, credito) e decidono autonomamente, potrebbero ricadere nella categoria di “Rischio Elevato” (Allegato III), imponendo l'adozione di requisiti di tali sistemi ed obblighi per i fornitori degli stessi (e gli utilizzatori in qualità di deployer);
- **trasparenza** (Art. 50): gli utenti devono essere consapevoli di interagire con un agente. La natura "silente" di alcuni agenti che operano in background deve essere bilanciata con tale obbligo di trasparenza;
- **integrazione** con i modelli per finalità generali: un agente IA può essere realizzato tramite l'utilizzo di modelli per finalità generali (ossia quelli che fanno operare i chatbot più diffusi). Ciò può creare difficoltà per poter fornire informazioni sull'agente IA (dati di training, trasparenza delle decisioni, etc.).

Il disegno di legge italiano: etica e responsabilità

A livello nazionale, la L. 132/2025 integra la cornice europea con specifiche declinazioni settoriali. L'approccio italiano è fortemente **antropocentrico**: l'autonomia dell'agente non può mai sostituire il giudizio umano nelle decisioni che incidono sui diritti fondamentali.

L'Italia, in particolare, pone l'attenzione sull'uso dei sistemi di intelligenza artificiale nei settori della **Pubblica Amministrazione**, della **Sanità** e della **Giustizia**, dove il principio di “non esclusività della decisione algoritmica” è ferreo. Un agente IA non può assumere mai una decisione finale, ma questa è di competenza esclusiva dell'essere umano.

Profili di responsabilità civile

La vera sfida giuridica degli agenti AI risiede nell'imputazione della responsabilità. Se un'IA Agentica compie un **errore imprevedibile** durante la pianificazione di un task, chi ne risponde?

Secondo l'orientamento del legislatore italiano, si tende ad applicare per analogia l'art. 2050 c.c., che prevede una **responsabilità oggettiva** o quasi-oggettiva per chi trae profitto dall'uso della tecnologia. L'autonomia dell'agente non interrompe il nesso causale tra il fornitore/utilizzatore ed il danno, a meno che non si provi di aver adottato "tutte le misure idonee a evitare il danno".

Su tale aspetto è bene ricordare che la Commissione Europea ha ritirato la proposta di direttiva presentata nel 2022 per la regolamentazione della responsabilità civile per l'utilizzo di sistemi di intelligenza artificiale, rinviando in via generale alla responsabilità da prodotto difettoso il regime giuridico della stessa.

La legge italiana invece contiene, tra le altre, un'apposita delega al Governo a regolare tale aspetto con apposito decreto legislativo.

Conclusioni

L'IA Agantica promette efficienze senza precedenti, ma la sua autonomia deve essere recintata da una stringente verifica di conformità. Per le organizzazioni, il passaggio dagli strumenti statici agli agenti dinamici implica l'adozione di protocolli di sorveglianza umana e di alfabetizzazione del personale, per garantire che l'ultima parola resti sempre espressione della volontà umana.

QUESITI PRATICI

FRUIZIONE DEL TAX CREDIT ZES UNICA ED OBBLIGHI DI CERTIFICAZIONE

Per usufruire del credito d'imposta ZES Unica 2025 è richiesta la certificazione di un revisore. Se la società ha un collegio sindacale nominato, la certificazione può essere rilasciata da un revisore esterno? Oppure è obbligatorio che venga redatta dal collegio stesso?

Per usufruire del credito d'imposta ZES Unica 2025, la certificazione dell'effettivo sostenimento delle spese e la corrispondenza con la documentazione contabile devono essere rilasciate dal **soggetto incaricato della revisione legale dei conti** (ex art. 7 c. 14 DM 17 maggio 2024).

Se la società ha un **collegio sindacale** nominato **con funzioni di revisione legale**, la certificazione deve essere fatta da tale collegio o dal presidente del collegio sindacale incaricato, e non da un revisore esterno. Solo se la società non è obbligata alla revisione legale dei conti o non ha un collegio sindacale con funzioni di revisione, la certificazione può essere rilasciata da un **revisore legale dei conti esterno** o da una società di revisione iscritta al registro speciale.

Quindi, in sintesi, la certificazione richiede che, se è presente un collegio sindacale con mandato di revisione legale, la certificazione sia rilasciata da quest'ultimo; altrimenti può essere rilasciata da un revisore esterno abilitato.

Una Srl modifica lo statuto prevedendo di distribuire gli utili anche in maniera non proporzionale ai conferimenti. Questa previsione ha valenza anche fiscale; deve essere circostanziata in maniera puntuale, e ha validità dall'anno della modifica o dall'anno successivo?

L'art. 2468 c. 2-4 c.c. consente, con apposita clausola statutaria, di **derogare** al principio di **proporzionalità tra conferimenti ed utili**. In particolare, “i diritti sociali spettano ai soci in misura proporzionale alla partecipazione da ciascuno posseduta. Se l'atto costitutivo non prevede diversamente, le partecipazioni dei soci sono determinate in misura proporzionale al conferimento. Resta salva la possibilità che l'atto costitutivo preveda l'attribuzione a singoli soci di particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società o la distribuzione degli utili. Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo e salvo in ogni caso quanto previsto dal primo comma dell'art. 2473 c.c., i diritti previsti dal precedente comma possono essere modificati solo con il consenso di tutti i soci”.

Pertanto, le suddette clausole devono essere espresse nell'**atto costitutivo**, indicando chiaramente i soci beneficiari e le percentuali di utili loro spettanti.

Dal punto di vista fiscale, non esiste un regime specifico per i casi di non proporzionalità con la conseguenza che, se la clausola è corretta dal punto di vista civilistico, esplica **impatti anche fiscali**.

La modifica esplica **effetti immediati** se in presenza di una Srl normale; dall'**esercizio successivo** se in presenza di una Srl che ha optato per il regime di trasparenza fiscale ai sensi dell'art. 116 TUIR.

GIURISPRUDENZA RILEVANTE

ASSENZA DI GARANZIE AL CONTRIBUENTE IN VERIFICA: LA CEDU BOCCIA NUOVAMENTE L'ITALIA

Nuova una sentenza che condanna l'Italia per la violazione dell'art. 8 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo a causa della mancanza di sufficienti garanzie procedurali nelle procedure di accesso, ispezione e copia di documenti nelle sedi di diverse società a fini di accertamento fiscale.

(CEDU 11 dicembre 2025 n. 31511)

L'ACCATASTAMENTO DELL'IMMOBILE NON PRECLUDE LA DETRAZIONE IVA

L'accatastamento dell'immobile tra quelli a destinazione abitativa non preclude la detraibilità dell'IVA relativa alle spese sostenute per il suo acquisto o la sua manutenzione e ristrutturazione se, avuto riguardo all'utilizzo in concreto, si può dimostrare l'inerenza all'esercizio effettivo dell'attività d'impresa.

(Cass. 3 dicembre 2025 n. 31511)

L'IVA NELL'ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO: PREVALE IL CONCETTO DI NEUTRALITÀ

La mera violazione degli obblighi formali non può comportare la perdita del diritto alla detrazione, pena la violazione del principio di neutralità dell'IVA e della direttiva comunitaria. È quindi riconosciuta la possibilità di esercitare la detrazione entro il termine di decadenza biennale previsto dall'art. 19 DPR 633/72, anche in assenza di dichiarazioni periodiche per il periodo di maturazione.

(Cass. 2 dicembre 2025 n. 31406)

IMPATRIATI: L'AGEVOLAZIONE NON ESCLUDE I REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA

Sono da ricomprendere tra i redditi di lavoro dipendente le somme percepite una tantum, dovendosi escludere che la modalità di tassazione separata possa di per sé ostacolare l'applicazione dell'agevolazione, essendo quest'ultima ancorata alla natura sostanziale del reddito e non già al meccanismo liquidatorio adottato dal sostituto.

(CGT II Lombardia 2 dicembre 2025 n. 2741)

INSINUAZIONE AL PASSIVO DEI CREDITI: È SUFFICIENTE L'ESTRATTO DI RUOLO

La Cassazione riafferma che ai fini dell'insinuazione al passivo dei crediti tributari e contributivi è sufficiente la produzione dell'estratto di ruolo, senza necessità della previa notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di accertamento.

(Cass. 12 dicembre 2025 n. 32399)

REGISTRO: LA NULLITÀ CONTRATTUALE CON CONDANNA RESTITUTORIA SCONTA L'IMPOSTA FISSA

I provvedimenti giudiziari che dichiarano la nullità, anche parziale, di clausole contrattuali e che contengono la condanna alla ripetizione dell'indebito rientrano nella fattispecie di cui all'art. 8 c. 1 lett. e) DPR 131/86, scontando l'imposta di registro in misura fissa. Il principio di alternatività IVA/Registro è inapplicabile, poiché le somme restituite non costituiscono corrispettivi soggetti ad IVA.

(Cass. 10 dicembre 2025 n. 32137)

PRIMA CASA: IL GIUDICATO FAVOREVOLE È OPPONIBILE DAL COOBBLIGATO

In tema di agevolazioni fiscali per l'acquisto della "prima casa", il giudicato favorevole ottenuto da un coobbligato riguardo alla conservazione delle agevolazioni può essere opposto dall'altro coobbligato contro il medesimo avviso di liquidazione.

(Cass. 3 dicembre 2025 n. 31516)

NO ALL'ESENZIONE IMU SE LA FUSIONE DI DUE UNITÀ NON RISULTA AL CATASTO

Le nuove risultanze catastali, con l'unificazione delle due unità attigue preesistenti, proposte dai coniugi con DOCEFA non hanno valore retroattivo e, quindi, non possono incidere sulla tassazione ai fini IMU per le annualità precedenti.

(CGT II Lombardia 16 dicembre 2025 n. 2848)

SCADENZE DEL MESE

Scadenze dal 16 al 31 dicembre 2025

16 DICEMBRE	▪ 770 semplificato: ritenute novembre 2025 ▪ Accise di novembre: versamento ▪ Imposta sugli intrattenimenti: versamento per attività di novembre ▪ Imposta sulle transazioni finanziarie di novembre (Tobin tax): versamento ▪ IVA di novembre: versamento ▪ Lavoro dipendente: versamento contributi INPS di dicembre ▪ Locazioni brevi: versamento ritenute di novembre ▪ Ritenute effettuate a novembre: versamento ▪ Rivalutazione TFR: versamento acconto imposta sostitutiva ▪ Secondo acconto IMU: versamento ▪ Split payment: versamento IVA di novembre
29 DICEMBRE	▪ Acconto IVA: versamento ▪ PREU: III acconto novembre-dicembre (VI periodo contabile) ▪ Trasmissione INTRASTAT: operazioni di novembre
30 DICEMBRE	▪ Registro locazioni stipulate o decorrenti 1° dicembre: versamento ▪ Secondo acconto IMU: ravvedimento operoso sprint (entro 14 giorni)

31 DICEMBRE	▪ Dichiarazioni presentate dagli eredi: versamento ▪ Domanda di adesione all'adempimento collaborativo con TCF: integrazione ▪ Gruppo IVA: opzione (o revoca) con effetto dal 1° gennaio del secondo anno successivo ▪ Imposta di bollo virtuale su assegni e vaglia in forma libera - Versamento VI rata ▪ Imposta sulle assicurazioni: premi ed accessori incassati a novembre ▪ INTRA 12: acquisti intra UE registrati ad ottobre ▪ Memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi relativi a cessioni di benzina e gasolio: novembre ▪ Operatori finanziari: comunicazione anagrafe tributaria novembre ▪ Risparmio amministrato: opzione e revoca per il 2026 ▪ Risparmio gestito: opzione e revoca per il 2026 ▪ Vendite a distanza (e-commerce): dichiarazione IVA IOSS e pagamento IVA di novembre
------------------------------	--

Scadenze dall'1 al 15 gennaio 2026

15 GENNAIO	▪ ASD: annotazione corrispettivi e proventi di dicembre 2025 ▪ Corrispettivi delle operazioni effettuate nel mese dicembre 2025: annotazione separata ▪ Documento riepilogativo fatture inferiori ad € 300 emesse a dicembre 2025: registrazione ▪ ENC: annotazione corrispettivi e proventi di dicembre 2025 ▪ Fatture differite: cessioni di dicembre 2025
-----------------------------	--

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento ed assistenza

Studio Cassinis

STUDIO CASSINIS
Dottori Commercialisti & Avvocati

Via Fieno, 3
20123 Milano
Tel. +39 02 31 32 36

Via Barberini, 47
00187 Roma
Tel. + 39 02 31 32 36

Web: www.studiocassinis.com
e-mail: info@studiocassinis.com

