Euroconference

La **circolare tributaria**

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi 3

Giurisprudenza in sintesi 5

Focus

Regime transfrontaliero di franchigia sotto la lente dell'Agenzia delle Entrate

Marco Peirolo 12

Riscossione

Ritorna la rottamazione, ma a maglie più strette

Gianfranco Antico 22

Istituti deflattivi

La notifica dello schema di atto non impedisce il ravvedimento operoso

Gianfranco Antico 30

Immobili

Il vincolo di pertinenzialità: dalla nozione del Codice civile alla valenza ai fini fiscali

Mara Pilla 36

Societario

Gravi irregolarità degli amministratori e denuncia al Tribunale

Valerio Sangiovanni 40

Il caso risolto

La restituzione delle ritenute alla società deve essere valutata in relazione alle imposte dovute dai soci

Centro studi tributari 48

Il PTT: difensori in cerca di nuovi principi generali

Il formato dei documenti allegati nel processo telematico

Mara Pilla 51

Il focus giurisprudenziale

Atti processuali interruttivi della prescrizione

Mara Pilla 57

Scheda di sintesi

I forfettari 2026 61



La circolare tributaria n. 2/2026

Crediti di imposta

Definite le modalità del residuo di Transizione 5.0

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 1/E del 12 gennaio 2026, ha offerto indicazioni ai fini della fruizione del credito di imposta di cui all'art. 38, D.L. n. 19/2024, residuo al 31 dicembre 2025. Il credito di imposta residuo al 31 dicembre 2025 è suddiviso in 5 quote annuali di pari importo riferite agli anni dal 2026 al 2030, visibili nel cassetto fiscale, accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate. L'importo annuo è utilizzato in compensazione indicando il codice tributo "7072" e, quale anno di riferimento, l'anno dal quale è utilizzabile in compensazione la quota annuale del credito derivante dalla ripartizione.

Agenzia delle Entrate, risoluzione, 12/1/2026, n. 1/E

Fiscalità internazionale

Imponibile in Italia l'indennità sostitutiva erogata a soggetto estero per le prestazioni rese

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 1/E del 12 gennaio 2026, ha stabilito l'imponibilità anche in Italia per le indennità sostitutive del preavviso che vengono erogate da parte di una società italiana a un contribuente non residente, per la parte riconducibile a prestazioni lavorative svolte in Italia.

Agenzia delle Entrate, risposta, 12/01/2026, n. 1/E

IVA

IVA ridotta per le sole cessioni di oggetti di arte e antiquariato e non per le prestazioni di servizio

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 4/E del 14 gennaio 2026, ha precisato che l'aliquota IVA ridotta del 5% è prevista per le sole cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato, da collezione di cui alle lett. a), b) e c), Tabella allegata al D.L. n. 41/1995 a condizione che non si applichi il regime speciale del margine di cui all'art. 36, D.L. n. 41/1995. Tale disposizione, quindi non si applica alle prestazioni di servizi.

Agenzia delle Entrate, risposta, 14/1/2026, n. 4/E

Regimi agevolati

Via libera allo smart working per soggetto estero

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 2/E del 12 gennaio 2026, ha ritenuto azionabile il c.d. regime degli impatriati di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 209/2023, da un contribuente che rientra in Italia e lavora in smart working per un datore di lavoro estero, a condizione, ovviamente che tale attività venga resa, durante il periodo di imposta, prevalentemente nel territorio dello Stato.

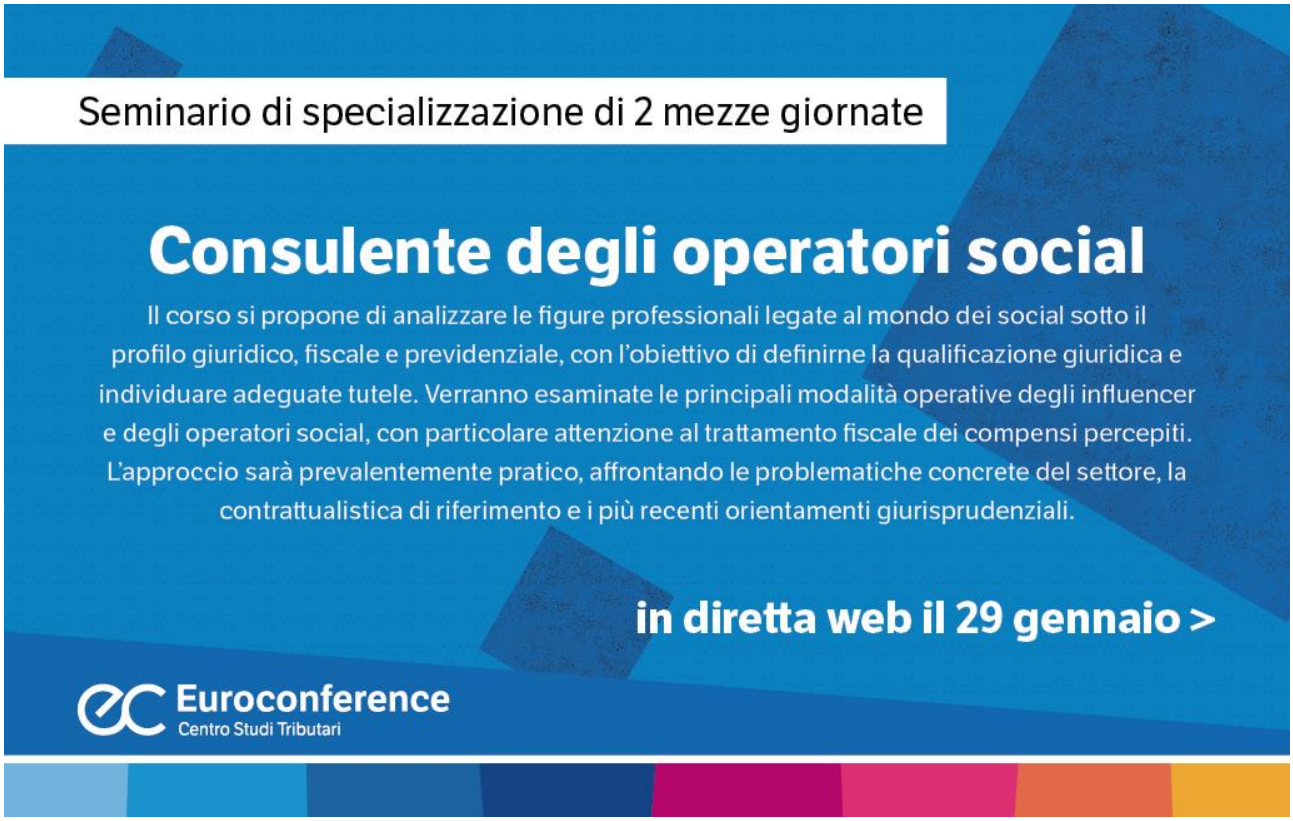
Agenzia delle Entrate, risposta, 12/1/2026, n. 2/E

Registro

Tassazione del riconoscimento, per corrispondenza, di un indennizzo al professionista uscente

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 3/E del 13 gennaio 2026, ha analizzato il trattamento da riservare, ai fini dell'imposta di registro, a un accordo perfezionato per corrispondenza con cui uno studio professionale riconosce a un socio uscente un indennizzo per l'attività svolta. In particolare, è stato affermato che l'atto di determinazione dell'indennizzo corrisposto all'associato uscente in occasione del pensionamento va ricondotto tra gli "atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale" di cui all'art, 9, Tariffa, parte I, TUR, per i quali è applicabile l'aliquota proporzionale del 3%. Inoltre, l'accordo, perfezionato per corrispondenza, è da registrare solo in caso d'uso così come disciplinato dall'art. 6, TUR, con l'applicazione dell'aliquota proporzionale del 3%. Tale tassazione trova applicazione anche nel caso di registrazione volontaria dell'accordo patrimoniale come previsto dall'art. 8, TUR.

Agenzia delle Entrate, risposta, 13/1/2026, n. 3/E



La circolare tributaria n. 2/2026

Accertamento

Dimostrabile nell'analitico-induttivo l'incidenza forfettaria dei costi

In tema di accertamento dei redditi con il metodo analitico-induttivo, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 10/2023, che ha operato un'interpretazione adeguatrice dell'art. 32, comma 1, n. 2), D.P.R. n. 600/1973, a fronte della presunzione legale di ricavi non contabilizzati, e quindi occulti, scaturente da prelevamenti bancari non giustificati, il contribuente imprenditore può sempre opporre la prova presuntiva contraria, eccependo una incidenza percentuale forfettaria di costi di produzione, che vanno quindi detratti dall'ammontare dei maggiori ricavi presunti (cfr. sent. n. 18653/2023).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 33169 – 22 ottobre 2025 – 18 dicembre 2025

Onere della prova nell'analitico-induttivo

In tema di accertamento analitico-induttivo dei redditi d'impresa, qualora l'ufficio abbia specificato gli indici di inattendibilità dei dati contabili e dimostrato la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, l'atto di rettifica è assistito da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori, nel senso che null'altro l'Amministrazione è tenuta a provare, se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla loro contestata antieconomicità (cfr. *ex multis* sent. n. 9131/2025, n. 30664/2022, n. 7382/2021, n. 27384/2020 e n. 27804/2018).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 32899 – 5 novembre 2025 – 17 dicembre 2025

Spetta al contribuente giustificare le movimentazioni bancarie

In tema di accertamento fiscale, la presunzione legale relativa, *ex* art. 32, D.P.R. n. 600/1973, comporta l'onere probatorio, a carico del contribuente, di dare specifica giustificazione delle movimentazioni bancarie, oggetto di contestazione, al fine di dimostrare che le stesse non derivano da operazioni imponibili e tale conseguenza, oltre al regime legale, si riconnette altresì a quel principio di vicinanza della prova che è connaturato al disposto dell'art. 2697, c.c. e che attiene alla possibilità di conoscere, in via diretta o indiretta, i fatti materiali e storici che stanno alla base della loro evidenziazione probatoria (cfr. sent. n. 26014/2014).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 32887 – 4 dicembre 2025 – 17 dicembre 2025

Le scritture formalmente corrette non inibiscono l'analitico-induttivo

In tema di accertamento delle imposte sui redditi e di accertamento ai fini IVA, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, sempre che la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente e sostanzialmente inattendibile, in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento dei contribuenti. Anche in siffatta ipotesi, pertanto, è consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, ai 1 fini delle imposte dirette e dell'IVA (cfr. sent. n. 21130/2018, n. 6951/2017, n. 4312/2015, n. 13319/2011 e n. 6849/2009).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 31560 – 5 novembre 2025 – 3 dicembre 2025

Consorzi

Natura dei contributi consortili di bonifica

I contributi consortili di bonifica costituiscono oneri reali, giusto l'art. 21, R.D. n. 215/1933, dovuti da chi, al tempo della loro esazione, fosse proprietario del fondo situato nel perimetro del comprensorio e gli stessi trovano giustificazione nei benefici, concreti o anche solo potenziali, che si presumono apportati al terreno dalle opere eseguite dal consorzio, senza che quest'ultimo ne sia onerato della prova, spettando, invece, al proprietario dimostrare il contrario, vale a dire l'assenza di benefici senza che, a tal fine, rilevi l'aver manifestato, per scelta personale o per situazioni particolari, l'intenzione di non usufruire di quanto realizzato dal primo (cfr. sent. n. 4126/2025 e n. 23815/2015).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 32665 – 3 dicembre 2025 – 15 dicembre 2025

Natura del contributo irriguo

In tema di contributi consortili di bonifica, il contributo irriguo, tanto per la sua quota fissa che per quella variabile, ha natura di prestazione periodica nell'ambito di una *causa debendi* di tipo continuativo, in quanto il consorziato è tenuto al versamento dello stesso in relazione al prolungarsi, sul piano temporale, della prestazione resa dall'ente impositore e del conseguente beneficio fondiario, senza che sia necessario, per ogni singolo periodo contributivo, un riesame dell'esistenza dei presupposti impositivi. Ne consegue che il contributo irriguo, al pari di ogni altro contributo di bonifica, quale obbligazione periodica e di durata, va considerato sottoposto alla prescrizione quinquennale di cui all'art. 2948, n. 4), c.c.

Cassazione – Sez. V – sent. n. 32357 – 29 ottobre 2025 – 11 dicembre 2025

Contenzioso tributario

Responsabilità per i debiti della società estinta

In tema di responsabilità dei soci per il debito tributario della società estinta, *ex* art. 36, D.P.R. n. 602/1973, la prova della riscossione di somme può trarsi dalla presunzione di distribuzione degli utili extra-contabili in società a ristretta base; inoltre, stante, la mancanza di una deliberazione ufficiale di approvazione del bilancio in relazione agli utili occulti, deve ritenersi che la loro distribuzione sia avvenuta nello stesso periodo d'imposta in cui gli stessi sono stati conseguiti.

Cassazione – Sez. V – ord. n. 32475 – 3 dicembre 2025 – 12 dicembre 2025

Nessun obbligo di relata di notifica per l'atto notificato a mezzo posta

In caso di notificazione a mezzo posta dell'atto impositivo eseguita direttamente dall'ufficio finanziario ai sensi dell'art. 14, Legge n. 890/1982, si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, e non quelle concernenti la notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario *ex* art. 149, c.p.c., sicché non va redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico, e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, senza necessità dell'invio della raccomandata al destinatario, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335, c.c., la quale opera per effetto dell'arrivo della dichiarazione nel luogo di destinazione ed è superabile solo se il destinatario provi di essersi trovato, senza sua colpa, nell'impossibilità di prenderne cognizione (cfr. sent. n. 29642/2019).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 32173 – 28 maggio 2025 – 10 dicembre 2025

Quando è possibile liquidare le spese del giudizio di merito

Qualora sia impugnato per Cassazione il *quantum* della liquidazione delle spese compiuta dal giudice di merito, e non siano necessari accertamenti di fatto, alla luce del principio di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111, Cost., che impone di non trasferire una causa dall'uno all'altro giudice quando il giudice rinviante potrebbe da sé svolgere le attività richieste al giudice cui la causa dovrebbe essere rinviata, è consentito alla Corte decidere la causa nel merito *ex* art. 384, c.p.c., liquidando le spese non solo nel giudizio di legittimità, ma anche dei gradi di merito, in quanto sarebbe del tutto illogico imporre il giudizio di rinvio, al solo fine di provvedere a una liquidazione che, in quanto ancorata a parametri di legge, ben può essere direttamente compiuta dal giudice di legittimità (cfr. *ex multis* sent. n. 121/2025, n. 33916/2022, n. 31935/2021 e n. 14199/2021).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 32145 – 26 novembre 2025 – 10 dicembre 2025

Rilevanza della sentenza penale di assoluzione perché il fatto non sussiste

L'art. 21-bis, D.Lgs. n. 74/2000, introdotto con l'art. 1, D.Lgs. n. 87/2024, poi recepito nell'art. 119, TU della Giustizia Tributaria – in base al quale la sentenza penale dibattimentale di assoluzione, con le formule perché il fatto non sussiste o per non aver commesso il fatto ha, nel processo tributario, efficacia di giudicato quanto ai fatti materiali – si riferisce, alla luce di una interpretazione letterale, sistematica, costituzionalmente orientata e in conformità ai principi unionali, esclusivamente alle sanzioni tributarie e non all'accertamento dell'imposta, rispetto alla quale la sentenza penale assolutoria ha rilievo come elemento di prova, oggetto di autonoma valutazione da parte del giudice tributario unitamente agli altri elementi di prova introdotti nel giudizio (cfr. sent. n. 3800/2025).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 31656 – 13 febbraio 2025 – 4 dicembre 2025

Possibili reazioni dell'Amministrazione all'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso

In tema di contenzioso tributario, ove la controversia abbia a oggetto l'impugnazione del rigetto di un'istanza di rimborso di un tributo avanzata dal contribuente, l'Amministrazione finanziaria può esercitare la facoltà di controdeduzione di cui all'art. 23, D.Lgs. n. 546/1992 e, quindi, prospettare, senza che si determini vizio di ultrapetizione, argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto della istanza in sede amministrativa, poiché, in tal caso, il contribuente assume la posizione sostanziale di attore, che deve fornire la prova della propria domanda, mentre l'ufficio non ha esplicitato una "pretesa" (impugnata dal contribuente), quale l'avviso di accertamento o di liquidazione, o l'irrogazione di una sanzione (cfr. sent. n. 25999/2022, n. 17239/2019 e n. 10797/2010).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 31500 – 27 novembre 2025 – 3 dicembre 2025

L'accordo transattivo inibisce il successivo esercizio di autotutela

In tema di mediazione tributaria *ex* art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992, la conclusione del procedimento mediante accordo transattivo preclude all'Amministrazione finanziaria il successivo esercizio del potere di autotutela volto all'emanazione di nuovi avvisi o accertamenti sulle medesime questioni già oggetto dell'accordo, poiché tale comportamento integra un uso distorto dell'autotutela e viola i principi di buona fede, correttezza e tutela dell'affidamento del contribuente di cui all'art. 10, Legge n. 212/2000, che impongono stabilità e certezza ai rapporti tributari definiti.

Cassazione – Sez. V – ord. n. 31324 – 25 novembre 2025 – 1° dicembre 2025

La definizione fuori dall'accordo transattivo non lega le mani all'Amministrazione

Nell'ambito della procedura di mediazione tributaria di cui all'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992, deve ritenersi consentito all'Amministrazione finanziaria di procedere a un nuovo esercizio del potere provvedimentale qualora la definizione del procedimento non sia avvenuta tramite accordo transattivo, ma mediante autonomo annullamento in autotutela adottato a seguito dell'iniziativa del contribuente, non determinandosi in tale ipotesi alcuna stabilizzazione convenzionale degli effetti né un affidamento qualificato sulla definitività dell'assetto impositivo.

Cassazione – Sez. V – ord. n. 31324 – 25 novembre 2025 – 1° dicembre 2025

IRPEF

Ammessa la cessione del credito al socio di società di persone

In tema di credito di imposta maturato da una società di persone, in virtù del principio di trasparenza di cui all'art. 5, TUIR, è consentita l'attribuzione del medesimo, in tutto o in parte, ai soci in proporzione alle loro quote, non configurandosi un'ipotesi di cessione in senso proprio ma solo una particolare forma di utilizzo del medesimo.

Cassazione – Sez. V – sent. n. 32848 – 20 novembre 2025 – 16 dicembre 2025

IVA

Criteri per la verifica dell'azione con rappresentanza o meno del consorzio

Ai fini dell'imposizione IVA, per determinare se un consorzio agisce, nei rapporti con i terzi, in rappresentanza o meno dei consorziati, il giudice deve innanzitutto verificare se l'atto costitutivo e lo statuto prevedono la spendita del nome dei consorziati, i quali, in tal caso, rivestono la qualifica di soggetti passivi dell'imposta ai sensi degli artt. 3 e 15, comma 1, n. 3), D.P.R. n. 633/1972; nel silenzio di atto costitutivo e statuto, invece, occorre prendere in esame i singoli negozi a cui ha partecipato il consorzio allo scopo di individuare i poteri concretamente esercitati, in base a un complessivo apprezzamento degli interessi perseguiti e tenendo conto del comportamento del consorzio e dei consorziati anche sui piani civilistico e fiscale (cfr. sent. n. 24703/2023).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 32026 – 26 febbraio 2025 – 9 dicembre 2025

Utilizzo in compensazione del credito in assenza di visto di conformità

L'utilizzo in compensazione di un credito IVA senza l'apposizione sulla dichiarazione del contribuente del visto di conformità del responsabile del CAF, previsto dall'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7), D.L. n. 78/2009, convertito in Legge n. 102/2009, configura una violazione puramente formale che non determina il venir meno del diritto del contribuente di portare in compensazione il credito, una volta accertata, sul piano sostanziale, la sua esistenza e che non è equiparabile, sul piano sanzionatorio, a un omesso versamento, in quanto non pregiudica l'esercizio delle attività di controllo da parte dell'ente accertatore e non incide sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo e non è, pertanto, punibile per assenza di offensività della condotta. Invero, il visto di conformità è finalizzato ad assicurare un controllo anticipato della esistenza e della spettanza del credito compensabile mediante l'attribuzione della relativa verifica a un professionista abilitato, sicché la mancata apposizione di tale visto di conformità, oltre a non costituire condotta fraudolenta, non arreca alcun pregiudizio per le casse erariali, proprio perché serve unicamente ad assicurare detto controllo anticipato (cfr. sent. n. 22699/2025, n. 7154/2025 e n. 5289/2020).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 31538 – 27 novembre 2025 – 3 dicembre 2025

Requisiti per l'applicazione del reverse charge nel settore dell'oro

In tema di IVA, il regime dell'inversione contabile previsto dall'art. 17, comma 5, D.P.R. n. 633/1972, che, in deroga a quanto previsto dal comma 1, pone in capo al cessionario, anziché al cedente, l'obbligo di assolvere l'imposta, trova fondamento, secondo la disciplina unionale cui quella interna è conformata, nell'esigenza di prevenire il rischio di frodi fiscali, che è tanto maggiore quanto più elevato è il tenore dell'oro che forma oggetto della fornitura; pertanto, ai fini dell'applicabilità del predetto regime, in luogo di quello diverso del margine concernente il commercio degli oggetti di occasione, è sufficiente che si tratti di prodotti non immediatamente destinati al consumo, che rispondano ai requisiti di purezza stabiliti dalla norma (cfr. sent. n. 22594/2024, n. 11106/2022 e n. 11927/2021).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 31536 – 30 ottobre 2025 – 3 dicembre 2025

Reddito di impresa

Determinazione del reddito nel periodo tra inizio e chiusura della liquidazione giudiziale

In tema di determinazione del reddito d'impresa relativamente al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura di fallimento (ora liquidazione giudiziale) ovvero di liquidazione coatta amministrativa, ai sensi dell'art. 183, comma 2, D.P.R. n. 917/1986, nel caso di chiusura della procedura a seguito di concordato, con rientro *in bonis* del debitore, il residuo attivo, sulla base del quale calcolare la differenza con il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento, deve essere determinato tenendo conto delle passività non ancora soddisfatte, ma da soddisfare in esecuzione del programma concordatario, non potendosi ritenere che tale soddisfacimento derivi già di per sé dall'omologazione del concordato.

Cassazione – Sez. V – sent. n. 31973 – 10 settembre 2025 – 9 dicembre 2025

Registro

Sufficiente data e numero della sentenza per la liquidazione sugli atti giudiziari

In tema di imposta di registro su atti giudiziari, l'obbligo di motivazione dell'avviso di liquidazione, gravante sull'Amministrazione finanziaria, è assolto con l'indicazione della data e del numero della sentenza civile o del decreto ingiuntivo, senza necessità di allegazione dell'atto, purché i riferimenti forniti lo rendano agevolmente individuabile, e conseguentemente conoscibile senza la necessità di un'attività di ricerca complessa, realizzandosi in tal caso un adeguato bilanciamento tra le esigenze di economia dell'azione amministrativa e il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente (cfr. sent. n. 14582/2025, n. 30084/2021, n. 26340/2021, n. 11283/2022, n. 9344/2021 e n. 239/2021).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 32620 – 26 novembre 2025 – 15 dicembre 2025

Decreto di omologa del concordato fallimentare con registro proporzionale

Il decreto di omologa del concordato fallimentare, con intervento di terzo assuntore, deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi dell'art. 8, lett. a), Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, sul valore dei beni e dei diritti fallimentari trasferiti, tenuto conto che l'aliquota applicabile dipende dalle voci dell'attivo trasferito – cessioni di crediti, cessione di beni, trasferimento dell'attivo; mentre il contestuale accollo dei debiti, collegato a detta cessione dei beni fallimentari, è escluso dalla tassazione e, quindi, dalla base imponibile (cfr. sent. n. 31530/2023, n. 29649/2023, n. 27086/2022, n. 40913/2021, n. 34249/2021, n. 27669/2021, n. 11925/2021, n. 4009/2021 e n. 13352/2020).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 32492 – 26 novembre 2025 – 12 dicembre 2025

Registro proporzionale per la risoluzione del contratto per mutuo dissenso

In tema d'imposta di registro, la risoluzione del contratto per mutuo dissenso è assoggetta a tassazione in misura proporzionale ai sensi dell'art. 28, comma 2, D.P.R. n. 131/1986, in quanto regola residuale applicabile, rispetto a quella dettata dal comma 1, della stessa disposizione, ove la risoluzione del contratto non si fondi su clausole o condizioni contenute nel negozio da risolvere (o in un patto autonomo stipulato entro il secondo giorno successivo alla sua conclusione), senza che ciò si ponga in contrasto con il principio di capacità contributiva, atteso il nuovo passaggio di ricchezza correlato agli effetti ripristinatori e restitutori del mutuo dissenso, e non potendo peraltro applicarsi l'art. 8, Parte I, Tariffa, allegata al D.P.R. n. 131/1986, che riguarda la diversa ipotesi di risoluzione giudiziale, che ha quale presupposto un "vizio di funzionamento" del rapporto e non la concorde volontà delle parti (cfr. sent. n. 24506/2018).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 32217 – 26 novembre 2025 – 11 dicembre 2025

Imponibile l'atto ancora impugnabile

In tema d'imposta di registro sugli atti dell'Autorità giudiziaria *ex* art. 37, D.P.R. n. 131/1986, un provvedimento giudiziario è imponibile anche ove sia ancora suscettibile di impugnazione o sia stato impugnato, ma non anche nel caso in cui sia stato già riformato o annullato con conseguente venir meno del presupposto impositivo (cfr. sent. n. 21032/2025 e n. 33273/2023).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 32142 – 26 novembre 2025 – 10 dicembre 2025

Quando rileva la concessione in godimento dei terreni

La concessione in godimento a terzi dei terreni acquistati con i benefici fiscali della c.d. piccola proprietà contadina assume rilevanza, non *ex se*, quale titolo contrattuale precluso dalla disciplina sanzionatoria finalizzata a garantire l'effettività degli obiettivi perseguiti con l'agevolazione, quanto piuttosto quale indice sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario. Non a caso fa eccezione la sola ipotesi in cui l'affitto venga effettuato a favore di una società, sia essa di persone che di capitali, il cui oggetto sociale sia riconducibile all'art. 2135, c.c., e che abbia una compagine societaria composta esclusivamente da soci legati da rapporto coniugale, di parentela entro il terzo grado o di affinità entro il secondo, con l'originario beneficiario dell'agevolazione (cfr. sent. n. 20000/2025, n. 30684/2024, n. 12500/2023, n. 22556/2022, n. 22290/2022, n. 15905/2022 e n. 41225/2021).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 32136 – 26 novembre 2025 – 10 dicembre 2025

Riscossione

La domanda giudiziale rileva per l'interruzione della prescrizione

L'interruzione della prescrizione del credito rimane integrata dalla domanda giudiziale proposta dal creditore, che pur sia dichiarata inammissibile, anche in sede di appello, perché la domanda giudiziale manifesta comunque la volontà del creditore di esercitare il suo diritto; diversamente l'interruzione della prescrizione non opera se la domanda giudiziale dichiarata inammissibile sia stata proposta dal debitore, e il creditore non provi di aver provveduto tempestivamente a manifestare la propria volontà di esercitare il diritto.

Cassazione – Sez. V – ord. n. 33003 – 9 ottobre 2025 – 17 dicembre 2025

Iscrizione ipotecaria eseguibile senza previsa notifica dell'intimazione

In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'iscrizione ipotecaria *ex* art. 77, D.P.R. n. 602/1973 (nella formulazione vigente *ratione temporis*) non costituisce atto di espropriazione forzata e può, pertanto, essere effettuata senza la previa notifica dell'intimazione di cui all'art. 50, comma 2, D.P.R. n. 602/1973, ma, in ossequio al principio del contraddittorio endoprocedimentale, deve essere preceduta, pena la sua nullità, dalla comunicazione e dalla concessione di un termine di 30 giorni al contribuente per il pagamento o la presentazione di osservazioni.

Cassazione – Sez. V – ord. n. 32130 – 11 novembre 2025 – 10 dicembre 2025

Sanzioni

Dovute le sanzioni anche in presenza della sospensione dei termini per le vittime dell'usura

Il provvedimento del Procuratore della Repubblica emesso ai sensi dell'art. 7, Legge n. 44/1999, avente a oggetto la sospensione dei termini per gli adempimenti amministrativi in favore delle vittime di usura, non integra la causa di forza maggiore, idonea a escludere la debenza, una volta venuto a scadenza il periodo di sospensione, delle sanzioni.

Cassazione – Sez. V – ord. n. 31451 – 20 novembre 2025 – 2 dicembre 2025

Tributi locali – ICI

***Dies a quo* differente nei casi di omesso versamento e omessa dichiarazione**

In tema di ICI, ai fini dell'individuazione del *dies a quo* del termine quinquennale di decadenza del potere di accertamento da parte degli enti locali, previsto dalla Legge n. 296/2006, art. 1, comma 161, occorre distinguere l'ipotesi di omesso versamento dell'imposta (in relazione alla quale deve farsi riferimento al termine entro cui il tributo avrebbe dovuto essere pagato) da quella di omessa dichiarazione (in ordine alla quale deve farsi riferimento al termine entro cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione omessa); pertanto, mentre nella prima ipotesi il primo dei 5 anni previsti dalla norma richiamata è quello successivo all'anno oggetto di accertamento e nel corso del quale il maggior tributo avrebbe dovuto essere pagato, nella seconda ipotesi esso coincide, invece, con il secondo anno successivo a quello oggetto di accertamento, atteso che il termine di presentazione della dichiarazione scade l'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (cfr. sent. n. 352/2021).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 31591 – 25 novembre 2025 – 3 dicembre 2025

Tributi locali – Imposta comunale pubblicità

Tassato ogni singolo messaggio pubblicitario salvo deroga

In materia di determinazione dell'imposta comunale sulla pubblicità, opera la regola generale della tassazione per ciascun messaggio pubblicitario, salva l'ipotesi, contemplata dall'art. 7, comma 5, D.Lgs. n. 507/1993, da ritenersi derogatoria della stessa e, quindi, rientrante nell'onere probatorio del contribuente che ne invoca l'applicazione, nella quale possono essere tassati unitariamente più messaggi pubblicitari, caratterizzati da un collegamento strumentale inscindibile, in quanto di identico contenuto, sebbene non collocati in un unico spazio o in un'unica sequenza (cfr. sent. n. 20913/2025).

Cassazione – Sez. V – ord. n. 32557 – 27 novembre 2025 – 13 dicembre 2025

La circolare tributaria n. 2/2026

Regime transfrontaliero di franchigia sotto la lente dell'Agenzia delle Entrate

Marco Peirolo – Dottore Commercialista e Componente della Commissione IVA e altre imposte indirette presso il CNDCEC

Con la circolare n. 13/E/2025, l'Agenzia delle Entrate ha illustrato la disciplina del regime di franchigia transfrontaliero, che consente ai soggetti stabiliti in uno Stato membro di effettuare cessioni di beni e prestazioni di servizi in altri Stati membri senza applicare l'IVA, beneficiando inoltre di adempimenti semplificati.

Il regime transfrontaliero di franchigia per le piccole imprese, disciplinato dal novellato Titolo V-*ter*, D.P.R. n. 633/1972, composto degli artt. 70-*terdecies*-70-*duovicies*, risulta suddiviso in 2 Sezioni:

– la prima (Sezione II) dedicata all'applicazione del regime di franchigia IVA nazionale ai soggetti stabiliti in altri Stati UE; e

– la seconda (Sezione III) relativa all'applicazione del regime di franchigia in altri Stati UE, da parte dei soggetti stabiliti in Italia.

Definizioni

Le disposizioni delle 2 Sezioni sono precedute dall'art. 70-*terdecies*, D.P.R. n. 633/1972, che contiene le definizioni utili e le disposizioni generali ai fini dell'applicazione del nuovo regime transfrontaliero[1].

Termine	Definizione
Regime di franchigia	Regime applicabile dai soggetti passivi stabiliti nella Unione Europea che hanno un volume d'affari non superiore a determinate soglie, in base al quale non esercitano la rivalsa e non hanno diritto alla detrazione dell'imposta
Volume d'affari annuo della Unione Europea	Valore totale annuo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, al netto dell'IVA, effettuate nel territorio della Unione Europea nel corso di 1 anno civile
Volume d'affari annuo dello Stato UE	Valore totale annuo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, al netto dell'IVA, effettuate in uno Stato UE
Soggetto stabilito	Soggetto passivo che ha stabilito la sede della propria attività economica in uno Stato UE. Ai fini della presente definizione non rilevano le eventuali stabili organizzazioni

[1] Cfr. art. 70-*terdecies*, comma 1, D.P.R. n. 633/1972.

Stato di stabilimento	Stato UE in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica
Stato di esenzione	Stato UE diverso da quello di stabilimento, in cui il soggetto passivo chiede di essere ammesso al regime di franchigia ivi previsto
Numero di identificazione EX	Numero di identificazione individuale preceduto o seguito dal suffisso EX fornito dallo Stato UE di stabilimento ai fini dell'applicazione del regime di franchigia nello Stato di esenzione

Esclusioni

Il regime di franchigia non si applica alle cessioni di mezzi di trasporto nuovi trasportati/spediti in un altro Stato UE e alle altre cessioni di beni e prestazioni di servizi escluse dallo Stato di esenzione[2].

Volume d'affari

La determinazione del volume d'affari annuo complessivo nella Unione Europea (massimo 100.000 euro) e del volume d'affari annuo realizzato in ciascuno Stato UE risulta fondamentale ai fini dell'accesso e della permanenza nel regime di franchigia.

L'art. 70-terdecies, comma 1, lett. b), D.P.R. n. 633/1972, fornisce una definizione ampia di volume d'affari annuo realizzato nella Unione Europea, comprendendo in esso il valore totale annuo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, al netto dell'IVA, effettuate nel territorio della Unione Europea nel corso di 1 anno civile.



Alla determinazione del volume d'affari imputabile a ciascuno Stato membro concorrono tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate dal soggetto passivo, territorialmente rilevanti in ogni Stato secondo le norme unionali.

A titolo esemplificativo, quindi, rilevano in Italia:

– le cessioni nazionali di beni e le prestazioni di servizi rese nel territorio dello Stato;

– le esportazioni di beni dall'Italia verso un Paese terzo;

– le cessioni intracomunitarie di beni trasportati o spediti dall'Italia in un altro Stato UE;

– le vendite a distanza intracomunitarie di beni spediti dall'Italia in un altro Stato UE a soggetti privati, di cui all'art. 38-bis, D.L. n. 331/1993, qualora l'ammontare complessivo delle vendite a distanza intracomunitarie di beni nella Unione Europea non abbia superato (sia nell'anno solare precedente sia in quello in corso) 10.000 euro e il cedente non abbia optato per l'imposizione nello Stato di destinazione. In caso contrario, tali operazioni confluiscono nel volume d'affari dello Stato UE (di esenzione o meno) in cui sono territorialmente rilevanti.

[2] Cfr. art. 70-*terdecies*, comma 2, D.P.R. n. 633/1972.

Per la determinazione del volume d'affari non sono prese in considerazione le cessioni di beni di investimento materiali o immateriali e le operazioni esenti di cui all'art. 10, D.P.R. n. 633/1972, escluse quelle di cui ai n. 1)-4), 8), 8-*bis*), 9), salvo che non abbiano carattere accessorio, e le operazioni di cui al n. 11), del medesimo art. 10, D.P.R. n. 633/1972[3]. È, inoltre, escluso dalla formazione del volume d'affari il valore degli acquisti nazionali o intracomunitari di beni/servizi, nel caso in cui il soggetto passivo sia tenuto agli adempimenti contabili in qualità di acquirente e sia debitore d'imposta in base al meccanismo del reverse charge.

Regime di franchigia applicato in altri Stati UE da parte di soggetti stabiliti in Italia

La Sezione III, del nuovo Titolo V-*ter*, D.P.R. n. 633/1972, disciplina il regime di franchigia per i soggetti passivi stabiliti in Italia che effettuano in altri Stati UE cessioni di beni e prestazioni di servizi ivi territorialmente rilevanti (regime di franchigia per i soggetti stabiliti).

Comunicazione preventiva e attribuzione del suffisso EX

L'accesso al regime transfrontaliero dei soggetti passivi stabiliti in Italia è subordinato all'inoltro, mediante procedura web, di una comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate, che deve valutare l'istanza alla luce dei requisiti normativamente previsti e delle informazioni fornite dagli Stati membri di esenzione in cui il soggetto richiedente intende operare.

Come stabilito dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 460166/2024, l'attribuzione del suffisso EX si articola nei seguenti passaggi:

– il contribuente predispone e trasmette la comunicazione preventiva mediante la procedura web resa disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate;

– l'Agenzia delle Entrate, previo riscontro – entro 15 giorni dalla ricezione della comunicazione preventiva – delle informazioni ivi contenute trasmette la comunicazione stessa agli Stati di esenzione per i quali il contribuente ha chiesto di fruire del regime di franchigia;

– l'Agenzia delle Entrate, entro 35 giorni lavorativi dalla ricezione della comunicazione preventiva, in caso di esito positivo delle interlocuzioni con uno o più Stati, assegna al soggetto passivo il suffisso EX, aggiungendolo al numero di partita IVA, in relazione agli Stati di esenzione che hanno ammesso tale soggetto passivo al regime di franchigia. In caso di mancata risposta da parte di uno o più Stati di esenzione entro il citato termine di 35 giorni, l'Agenzia delle Entrate assegna

[3] Cfr. art. 70-*terdecies*, comma 3, D.P.R. n. 633/1972.

comunque il suffisso EX, salvo che lo Stato di esenzione abbia richiesto un maggior termine per effettuare eventuali verifiche al fine di prevenire elusione o evasione d'imposta.

Nel conteggio dei "giorni lavorativi" si intende compreso qualsiasi giorno con l'eccezione del sabato, della domenica e dei giorni festivi, sia dello Stato di stabilimento sia dello Stato di esenzione.

Correzione e aggiornamento della comunicazione preventiva

Il soggetto passivo che a seguito dell'invio della comunicazione preventiva, rilevi la presenza di dati errati o incompleti, può correggere la comunicazione stessa entro 5 lavorativi dall'invio, trasmettendo una comunicazione sostitutiva con i dati corretti; in tal caso, i nuovi termini decorrono dalla data di trasmissione di tale comunicazione sostitutiva.

Decorsi i 5 giorni lavorativi, la correzione sarà inibita fino alla ricezione del riscontro, da parte degli Stati membri di esenzione, alla comunicazione già inviata dall'Amministrazione italiana.



In linea con l'art. 70-octiesdecies, comma 4, D.P.R. n. 633/1972, il Provvedimento n. 460166/E/2024, prevede che il soggetto passivo stabilito in Italia, già ammesso al regime di franchigia transfrontaliero, è tenuto ad aggiornare la comunicazione preventiva quando:

– sia intervenuta una variazione delle informazioni di cui al punto 2.2, del medesimo Provvedimento;

– intenda avvalersi del regime di franchigia in Stati membri differenti da quelli già indicati nella precedente comunicazione preventiva;

– intenda cessare l'applicazione del regime di franchigia in uno o più Stati di esenzione.

Comunicazioni trimestrali

I soggetti passivi stabiliti in Italia che si avvalgono del regime transfrontaliero di franchigia comunicano, per ciascun trimestre dell'anno, l'ammontare delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, oppure l'assenza di operazioni, in Italia e in ognuno degli altri Stati UE, compresi gli Stati UE diversi da quelli di esenzione.

La comunicazione deve essere trasmessa, per via telematica all'Agenzia delle Entrate, utilizzando il Modello approvato con il Provvedimento n. 155649/2025, entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento.

L'inosservanza del termine di presentazione della comunicazione è punibile con la sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 471/1997.

Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo presenti la comunicazione trimestrale con un ritardo superiore a 30 giorni rispetto alla scadenza prestabilita, oppure nel caso in cui lo stesso inoltri con un ritardo

anche pari o inferiore a 30 giorni 2 comunicazioni trimestrali consecutive, l'Agenzia delle Entrate informa gli Stati membri in cui il soggetto passivo è stato ammesso ad applicare il regime di franchigia, i quali possono sospendere temporaneamente le semplificazioni IVA connesse al predetto regime.



Entro 3 anni dalla scadenza relativa al trimestre civile di riferimento, è consentito presentare una comunicazione trimestrale "correttiva" di quella in precedenza trasmessa, esclusivamente nei seguenti casi:

– correzione di errori od omissioni della comunicazione originaria;

– venir meno, in tutto o in parte, di alcune delle operazioni effettuate in tale trimestre civile.

La comunicazione che sostituisce la precedente deve riportare, oltre al dato modificato, anche tutte le altre informazioni già in precedenza trasmesse. Se sono presentate più comunicazioni riferite al medesimo trimestre civile, l'ultima sostituisce le precedenti.

Cessazione del regime di franchigia

L'art. 70-*duovicies*, D.P.R. n. 633/1972, definisce le cause di cessazione dal regime di franchigia per i soggetti stabiliti, nonché gli effetti da esse scaturenti.

Tale disposizione, in particolare, distingue l'ipotesi di cessazione "volontaria" da quelle di cessazione "obbligatoria", in quanto aventi effetti e decorrenze diverse.

Il soggetto passivo IVA stabilito in Italia che non intenda più avvalersi del regime in uno o più Stati membri di esenzione comunica tale volontà all'Agenzia delle Entrate per mezzo di un aggiornamento della comunicazione preventiva.



La cessazione del regime di franchigia ha effetto a partire dal primo giorno del trimestre civile successivo a quello in cui l'Agenzia delle Entrate ha ricevuto la comunicazione o, se la comunicazione è presentata nel corso dell'ultimo mese del trimestre civile, a partire dal primo giorno del secondo mese del trimestre successivo.

Resta inteso che:

– nel periodo intercorrente tra l'aggiornamento della comunicazione e il giorno antecedente l'effettiva cessazione dal regime di franchigia, il soggetto passivo può continuare a effettuare in esenzione le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in tali Stati membri;

– se il soggetto passivo continua ad avvalersi del regime di franchigia transfrontaliero in altri Stati membri, diversi da quelli per i quali ha comunicato la volontà di fuoriuscire dal regime, lo stesso deve continuare a inviare le comunicazioni trimestrali, indicando anche le operazioni effettuate (in esenzione e successivamente in regime ordinario) nello Stato o negli Stati membri nei quali non si avvale più del regime.

Nel caso in cui un soggetto stabilito in Italia sia volontariamente fuoriuscito dal regime di franchigia transfrontaliero da uno o più Stati di esenzione e decida successivamente di voler nuovamente accedere al predetto regime negli stessi Stati, è tenuto a inviare all'Agenzia delle Entrate un aggiornamento della comunicazione preventiva per chiedere la riattivazione del regime per tale Stato di esenzione, ovvero una nuova comunicazione, nel caso di cessazione dal regime in tutti gli Stati membri. Il contribuente verifica se detti Stati abbiano previsto, per tale ipotesi, un periodo di quarantena durante il quale non può accedere al regime transfrontaliero ed eventualmente quale sia la relativa durata.



Tra le ipotesi che comportano la cessazione dal regime di franchigia transfrontaliero in uno Stato membro sono comprese quelle in cui:

– il soggetto passivo stabilito in Italia abbia superato la soglia nazionale di volume d'affari annuo prevista da tale Stato per l'applicazione della franchigia;

– lo Stato di esenzione abbia comunicato che nel suo territorio sono venute meno le condizioni per l'applicazione del regime di franchigia.

In entrambi i casi, il soggetto passivo IVA cessa di applicare il regime di franchigia nello Stato di esenzione a partire dalla data di esclusione comunicata da tale Stato.

Anche nelle more della ricezione della comunicazione concernente l'esclusione dal regime di franchigia in detto Stato membro, il soggetto passivo stabilito è tenuto a verificare quali siano le disposizioni in vigore in tale Stato ed eventualmente a identificarsi per adempiere agli obblighi ivi previsti ai fini dell'IVA.



Nel caso in cui il soggetto passivo che applichi sia il regime transfrontaliero di franchigia, sia il regime forfetario, superi la soglia nazionale fissata da uno o più Stati di esenzione, possono ipotizzarsi diverse fattispecie:

– qualora non sia stata superata anche la soglia di 100.000 euro di volume d'affari annuo nella UE, tale soggetto continua a operare in regime di franchigia negli altri Stati di esenzione per i quali la soglia nazionale non è stata superata;

– qualora sia stata superata anche la soglia di 100.000 euro di volume d'affari annuo nella UE, tale soggetto cessa di applicare il regime di franchigia transfrontaliero in tutti gli Stati membri, potendo, tuttavia, continuare ad applicare il regime forfetario al ricorrere delle condizioni normativamente previste (quali, ad esempio, incassi complessivi non superiori a 100.000 euro);

– qualora sia stata superata anche la soglia di 100.000 euro di volume d'affari annuo nella UE, nonché la soglia di 100.000 euro di incassi, tale soggetto cessa di applicare sia il regime di franchigia transfrontaliero in tutti gli Stati membri, sia il regime forfetario nel territorio dello Stato.

Il superamento, nel corso dell'anno civile, della soglia di 100.000 euro di volume d'affari annuo nella UE – in base all'art. 70-*duovicies*, comma 2, D.P.R. n. 633/1972 – comporta, per il soggetto stabilito che applica il regime di franchigia transfrontaliero:

– la decadenza dal citato regime a decorrere dalla data di effettuazione dell'operazione che ha comportato il superamento di detta soglia. Ciò implica che il soggetto passivo dovrà applicare, a partire da tale momento, il regime ordinario (con eventuale identificazione nei diversi Stati membri) non solo nello Stato membro in cui è stata effettuata l'operazione che ha comportato il superamento della soglia, ma anche in tutti gli altri Stati membri in cui beneficiava dell'esenzione, qualora intenda continuare a operarvi;

– la trasmissione, entro 15 giorni lavorativi dalla data in cui è stata effettuata l'operazione che ha comportato il superamento di tale soglia, di un'apposita comunicazione trimestrale, in cui riportare la data di tale evento, nonché il valore delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate a partire dall'inizio del trimestre civile in corso fino alla medesima data.

Regime di franchigia applicato in Italia da parte di soggetti stabiliti in altri Stati UE

La Sezione II, del nuovo Titolo V-*ter*, D.P.R. n. 633/1972, disciplina il regime di franchigia applicato in Italia da parte di soggetti stabiliti in altri Stati UE (regime di franchigia per i soggetti non stabiliti).

Ambito soggettivo e condizioni di ammissione

Al fine di garantire uniformità di trattamento tra i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato e i soggetti passivi stabiliti in altri Stati UE, l'Italia, nella veste di Stato di esenzione, concede l'applicazione del regime di franchigia transfrontaliero, in via tendenziale, alle stesse condizioni applicabili ai soggetti stabiliti per l'adesione al regime forfetario.

Sulla base di tale presupposto, ai sensi dell'art. 70-quaterdecies, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, sotto il profilo soggettivo sono ammessi a beneficiare del suddetto regime di franchigia le sole persone fisiche soggetti passivi d'imposta.



Tali soggetti, qualora stabiliti in un altro Stato UE, possono applicare il regime di franchigia transfrontaliero nel territorio dello Stato se:

– nell'anno civile precedente, il volume d'affari annuo realizzato all'interno della Unione Europea non è stato superiore a 100.000 euro;

– nell'anno civile precedente, il volume d'affari annuo realizzato nel territorio dello Stato non è stato superiore a 85.000 euro o alla minor soglia stabilita dall'art. 1, comma 54, Legge di stabilità 2015[4];

[4] Tali valori di riferimento devono essere determinati sulla base delle regole dettate dalla Direttiva 2006/112/CE e, pertanto, devono intendersi riferiti al volume d'affari annuo realizzato nel territorio dello Stato italiano (e non già agli importi incassati).

– nel periodo dell'anno civile in corso e fino al momento dell'invio della comunicazione preventiva (fermo restando il rispetto della soglia di volume d'affari annuo realizzato nel territorio dello Stato di 85.000 euro), il volume d'affari nella Unione Europea non è superiore a 100.000 euro;

– il soggetto ha inviato una comunicazione preventiva al proprio Stato di stabilimento, chiedendo di avvalersi del regime di franchigia nel territorio dello Stato italiano;

– il soggetto passivo è identificato con il suffisso EX, ai fini dell'applicazione del regime di franchigia transfrontaliero, esclusivamente nel proprio Stato di stabilimento; nel solo caso in cui si trovi a essere debitore d'imposta in Italia (ad esempio, per particolari tipologie di acquisti, come acquisti intracomunitari, acquisti in reverse charge, ecc.), lo stesso è tenuto a identificarsi ai fini IVA nel territorio dello Stato.

L'art. 70-*quaterdecies*, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, prevede che, anche per le persone fisiche stabilite in un altro Stato UE, trovano applicazione delle cause di esclusione analoghe a quelle previste dai commi 54 e 57, art. 1, Legge di stabilità 2015. Pertanto, sono esclusi dal regime di franchigia quei soggetti che, nel territorio dello Stato:

– effettuano in via esclusiva o prevalente cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili, o di mezzi di trasporto nuovi;

– partecipano a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari, ovvero controllano direttamente o indirettamente S.r.l. o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dal medesimo soggetto passivo;

– nell'anno civile precedente hanno sostenuto spese per un ammontare complessivamente superiore a 20.000 euro lordi per lavoratori dipendenti e collaboratori, comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati, o per altre prestazioni di lavoro non riconducibili a contratti di lavoro autonomo;

– effettuano operazioni prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei 2 precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro, a esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;

– nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, eccedenti l'importo di 30.000 euro; la verifica di tale soglia è irrilevante se il rapporto di lavoro è cessato.

Cessazione del regime di franchigia

L'art. 70-*septiesdecies*, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, individua le cause di cessazione dal regime di franchigia per i soggetti non stabiliti, distinguendo l'ipotesi di cessazione "volontaria" da quelle di cessazione "obbligatoria", caratterizzate da effetti e decorrenze diverse.

Un soggetto passivo non stabilito, che comunica al proprio Stato di stabilimento di non volersi più avvalere del regime di franchigia nel territorio dello Stato italiano, cessa di applicare il regime a partire dal primo giorno del trimestre civile successivo a quello in cui lo Stato di stabilimento ha ricevuto tale comunicazione o, se tale comunicazione è stata ricevuta nel corso dell'ultimo mese del trimestre civile, a partire dal primo giorno del secondo mese del trimestre civile successivo.



Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo non stabilito abbia volontariamente scelto di fuoriuscire dal regime di franchigia transfrontaliero e successivamente decida nuovamente di accedere al predetto regime in Italia, è necessario:

– in analogia con quanto previsto per i soggetti stabiliti – che fuoriescono dal regime forfetario e optano per il regime IVA ordinario – che lo stesso rispetti un periodo di "quarantena" di durata triennale;

– interloquire con il proprio Stato di stabilimento, al fine di chiedere di essere riammesso al regime di franchigia, inoltrando una nuova comunicazione preventiva o un aggiornamento della stessa (nell'ipotesi in cui stia ancora operando in regime di franchigia negli altri Stati UE).

Un soggetto passivo non stabilito non può più avvalersi del regime di franchigia transfrontaliero in Italia qualora:

– sia superata la soglia di 85.000 euro di volume d'affari annuo nello Stato italiano, ovvero intervenga – a regime già in corso – una delle cause di esclusione di cui al comma 2, art. 70-*quaterdecies*, D.P.R. n. 633/1972; la cessazione, in tali casi, avviene a partire dall'anno civile successivo a quello in cui tali condizioni sono venute meno, ovvero la causa di esclusione si è verificata;

– sia superata la soglia di 100.000 euro di volume d'affari nel territorio dello Stato italiano, a partire dall'anno civile nel corso del quale la soglia è stata superata e, in particolare, dall'effettuazione dell'operazione che ha determinato il superamento. In linea generale, il superamento della soglia in esame è comunicato dal soggetto passivo al proprio Stato di stabilimento, che, a sua volta, informa gli Stati di esenzione su quale sia la data di fuoriuscita dal regime e di disattivazione del suffisso EX. Da tale data, pertanto, il soggetto passivo, al fine di adempiere gli obblighi ed esercitare i diritti derivanti dall'applicazione della disciplina IVA, è tenuto a identificarsi nello Stato italiano per assoggettare a imposta l'operazione che determina il superamento della soglia e tutte quelle successive. Qualora il soggetto non stabilito non ottemperi spontaneamente all'obbligo di

identificazione nel territorio dello Stato e l'Amministrazione italiana riceva dallo Stato di stabilimento la comunicazione relativa al superamento del limite normativamente previsto, viene aperta d'ufficio la partita IVA e tale circostanza viene comunicata allo Stato di stabilimento;

– lo Stato di stabilimento abbia disattivato il numero di identificazione EX, al verificarsi di una causa di decadenza in tale Stato, a partire dal momento in cui tale identificazione è venuta meno. Ciò può avvenire, ad esempio, nel caso in cui il soggetto non stabilito abbia perso uno dei requisiti richiesti dallo Stato di stabilimento. Un'altra ipotesi di disattivazione si ha qualora il soggetto passivo, avendo superato la soglia di 100.000 euro di volume d'affari nella UE, abbia comunicato tempestivamente tale circostanza al proprio Stato di stabilimento e quest'ultimo trasmetta all'Italia la comunicazione di decadenza dal regime.



La circolare tributaria n. 2/2026

Ritorna la rottamazione, ma a maglie più strette

Gianfranco Antico – Pubblicista

I debiti risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2023, derivanti dall'omesso versamento di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali e dalle attività di cui agli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973 e agli artt. 54-bis - 54-ter, D.P.R. n. 633/1972 o derivanti dall'omesso versamento di contributi previdenziali dovuti all'INPS, possono essere oggetto di rottamazione, a seguito di quanto fissato dal Legislatore della Legge di bilancio 2026 (art. 1, commi 82-101). Restano fuori dal perimetro normativo della c.d. Rottamazione-quinquies, per la prima volta, i debiti derivanti da attività di accertamento.

Premessa

Il Legislatore della Legge di bilancio 2026 – art. 1, commi 82-101 – ha introdotto per la quinta volta la c.d. rottamazione.

Questa volta sono rottamabili i debiti risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2023, derivanti dall'omesso versamento di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali e dalle attività di cui agli artt.36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. n. 600/1973 e agli artt. 54-*bis* - 54-*ter*, D.P.R. n. 633/1972 o derivanti dall'omesso versamento di contributi previdenziali dovuti all'INPS.

È consentito estinguere anche i debiti relativi a precedenti definizioni agevolate per i quali si è determinata l'inefficacia della relativa definizione. In particolare, si tratta dei debiti oggetto di dichiarazioni di adesione alle prime 3 rottamazioni o al c.d. saldo e stralcio e dei debiti relativi alla c.d. Rottamazione-*quater* o alla riammissione alla medesima, per i quali, alla data del 30 settembre 2025, si è già determinata l'inefficacia della relativa definizione. Viceversa, i debiti inclusi nella "Rottamazione-*quater*" (o nella relativa riammissione) per i quali, alla data del 30 settembre 2025, risultino regolarmente versate tutte le rate scadute alla medesima data, non possano essere estinti secondo la nuova rottamazione[1].

[1] Ricordiamo che per mantenere i benefici della definizione agevolata ("Rottamazione-*quater*" introdotta dalla Legge n. 197/2022), è necessario effettuare il versamento della rata in scadenza il 28 febbraio 2026. In considerazione dei 5 giorni di tolleranza concessi dalla legge e dei differimenti previsti in caso di termini coincidenti con giorni festivi, saranno considerati tempestivi i pagamenti effettuati entro lunedì 9 marzo 2026. Le rate successive andranno saldate secondo le scadenze del proprio piano.

Rispetto alle precedenti edizioni, sono espressamente esclusi i debiti derivanti da attività di accertamento.

Analizziamo, quindi, il dettato normativo introdotto e il perimetro normativo in cui si muove la c.d. Rottamazione-*quinquies*.

La c.d. Rottamazione-*quinquies*

Ritorna di nuovo in campo la c.d. rottamazione dei ruoli. La nuova edizione, pur se a maglie più ristrette rispetto al passato, essendo esclusi i debiti derivanti da attività di accertamento, presenta comunque i classici vantaggi sanzionatori, ai quali si aggiunte la possibilità di diluire il pagamento in un numero di rate superiori rispetto al passato (da 18 a 54 rate, e pertanto in 9 anni).

La definizione agevolata	
Carichi definibili	Singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2023
Pagamento	Somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica della cartella di pagamento
Annullamento	Sanzioni, interessi di mora, aggio e interessi affidati all'agente della riscossione (interessi per ritardata iscrizione a ruolo)

Debiti definibili	
Omessi versamenti dovuti in autoliquidazione in base alle dichiarazioni annuali	Omesso versamento di contributi previdenziali dovuti all'INPS, con esclusione di quelli richiesti a seguito di accertamento
Art. 36-*bis*, D.P.R. n. 600/1973 Art. 54-*bis*, D.P.R. n. 633/1972	Importi dovuti dal titolare della posizione contributiva

Tali debiti possono essere estinti senza corrispondere le somme affidate all'agente della riscossione a titolo di interessi e di sanzioni, gli interessi di mora di cui all'art. 30, comma 1, D.P.R. n. 602/1973, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'art. 27, comma 1, D.Lgs. n. 46/1999 e le somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. n. 112/1999, versando le somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento.

Come anticipato, rispetto alle precedenti edizioni, sono espressamente esclusi i debiti derivanti da attività di accertamento, così che, per esempio, non sono rottamabili i debiti derivanti dall'iscrizione a ruolo di un avviso di accertamento non impugnato (resta da verificare – attesa la formulazione normativa – se l'inibizione riguardi pure le attività di contorno all'accertamento, e cioè acquiescenza, adesione e conciliazione giudiziale).

La manifestazione di volontà

Una volta che l'agente della riscossione rende disponibili ai debitori, nell'area riservata del proprio sito internet istituzionale, i dati necessari a individuare i carichi definibili, il debitore può manifestare all'agente della riscossione la sua volontà di procedere alla definizione, entro il 30 aprile 2026, attraverso apposita dichiarazione, con modalità esclusivamente telematiche; in tale dichiarazione il debitore sceglie altresì il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento.

Nella dichiarazione di adesione il debitore indica l'eventuale pendenza di giudizi aventi a oggetto i carichi in essa ricompresi e assume l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi che, dietro presentazione di copia della dichiarazione e nelle more del pagamento della prima o unica rata delle somme dovute, sono sospesi dal giudice.

Ai soli fini dell'estinzione dei predetti giudizi l'effettivo perfezionamento della definizione si realizza con il versamento della prima o unica rata delle somme dovute e l'estinzione è dichiarata dal giudice d'ufficio dietro presentazione della dichiarazione di adesione, nonché della documentazione attestante il versamento della prima o unica rata. L'estinzione del giudizio comporta l'inefficacia delle sentenze di merito e dei provvedimenti pronunciati nel corso del processo e non passati in giudicato (come chiarito dalla Relazione illustrativa, in tal modo la disposizione recepisce, con riferimento alla nuova definizione, la soluzione adottata relativamente ai debiti ricompresi nella "Rottamazione-*quater*" in fase di riammissione *ex* art. 3-*bis*, comma 1, D.L. n. 202/2024, conv. con modif. dalla Legge n. 15/2025, come interpretato dall'art. 12-*bis*, D.L. n. 84/2025, conv. con modif. dalla Legge n. 108/2025)[2].

Entro il 30 aprile 2026 il debitore può integrare la dichiarazione presentata anteriormente a tale data.

Ai fini della determinazione dell'ammontare delle somme da versare, si tiene conto esclusivamente degli importi già versati a titolo di capitale compreso nei carichi affidati e a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento.

Il debitore, se, per effetto di precedenti pagamenti parziali, ha già integralmente corrisposto quanto dovuto, per beneficiare degli effetti della definizione deve comunque manifestare la sua volontà di aderirvi con le modalità ordinariamente previste.

[2] Questione che è stata oggetto di un vivace dibattito giurisprudenziale. Infatti, gli Ermellini, con l'ordinanza n. 24428/2025, hanno osservato che, per effetto della dichiarazione del contribuente, seguita dalla comunicazione formale dell'agente della riscossione, si perfeziona la procedura, rimanendo i pagamenti una mera appendice esecutiva di un procedimento concluso e definito. In ordine alla locuzione «*la produzione della documentazione attestante i pagamenti effettuati*», contenuta nel comma 236, art. 1, Legge n. 197/2022, per la Corte la richiamata disposizione si limita a richiedere la documentazione dei pagamenti che siano stati effettuati e non anche che questi siano integrali rispetto alla totalità del debito (la documentazione, pertanto, è quella che attesta la regolarità dei versamenti al momento in cui viene fatta valere la fattispecie estintiva, trattandosi di riscontro necessario perché la definizione agevolata sia, in quel momento, produttiva degli effetti suoi propri, che restano distinti dall'effetto dell'estinzione del debito, che, invece, richiede, ai sensi del comma 244, art. 1, Legge n. 197/2022, l'integralità del pagamento). Ne deriva che il pagamento integrale non è previsto dalla norma quale requisito indispensabile per l'estinzione del giudizio. Diversamente – fra le altre, Cass. n. 24933/2024, n. 22658/2024 e n. 24274/2024 – è stato ritenuto che non sia possibile addivenire a una dichiarazione di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere e che il giudizio vada sospeso; per cui, nelle more del perfezionamento dell'adesione, la causa va rinviata a nuovo ruolo in attesa dell'esecuzione dei pagamenti previsti. Tema di rilievo, che con l'ordinanza interlocutoria n. 5830/2025, è stato rimesso alla Prima Presidente, affinché valuti la rimessione alle SS.UU.

Le somme relative ai debiti definibili, versate a qualsiasi titolo, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili.

Gli effetti della presentazione della dichiarazione

A seguito della presentazione della dichiarazione, relativamente ai carichi definibili che ne costituiscono oggetto, il debitore gode di una serie di vantaggi.

I vantaggi previsti a seguito della presentazione della dichiarazione			
Sospensione dei termini di prescrizione e decadenza	Sospensione, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione, degli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione	Non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione	Non possono essere avviate nuove procedure esecutive
Non possono proseguire le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo	Il debitore non è considerato inadempiente ai fini di cui agli artt. 28-ter e 48-bis, D.P.R. n. 602/1973[3]	Si applica la disposizione di cui all'art. 54, D.L. n. 50/2017, conv. con modif. dalla Legge n. 96/2017, ai fini del rilascio del DURC[4]	

Il comma 94, art. 1, Legge n. 199/2025, prevede, altresì, che limitatamente ai debiti definibili per i quali è stata presentata la dichiarazione di adesione:

a) alla data del 31 luglio 2026 le dilazioni sospese ai sensi del comma 91, lett. b), dello stesso art. 1, Legge n. 199/2025, sono automaticamente revocate e non possono essere accordate nuove dilazioni ai sensi dell'art. 19, D.P.R. n. 602/1973;

b) il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione determina l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

Le modalità di pagamento

Entro il 30 giugno 2026 l'agente della riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la dichiarazione di adesione l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione,

[3] Condizione di "regolarità" del debitore nell'ambito della procedura di erogazione dei rimborsi d'imposta, *ex* art. 28-*ter*, D.P.R. n. 602/1973, nonché ai fini della verifica della morosità da ruolo, per un importo superiore a 5.000 euro, all'atto del pagamento, da parte delle PA e delle società a totale partecipazione pubblica, di somme di ammontare pari almeno allo stesso importo (art. 48-*bis*, D.P.R. n. 602/1973). In pratica, l'agente della riscossione, a seguito della presentazione della dichiarazione, anche se la verifica avesse già avuto luogo in precedenza, non è tenuto a effettuare il conseguente pignoramento previsto dal combinato disposto degli artt. 48-*bis* e 72-*bis*, D.P.R. n. 602/1973, nonché del Decreto MEF n. 40/2008.

[4] In tal modo è possibile ottenere il DURC, se i carichi previdenziali sono ricompresi nell'istanza di rottamazione.

nonché quello delle singole rate, che non può essere inferiore a 100 euro, e la data di scadenza di ciascuna di esse.

Ai debitori che hanno presentato la dichiarazione nell'area riservata del sito internet istituzionale dell'agente della riscossione, la comunicazione è resa disponibile esclusivamente in tale area.

Le modalità di pagamento sono rimesse al debitore, che può scegliere tra il pagamento in unica soluzione entro il 31 luglio 2026; ovvero nel numero massimo di 54 rate bimestrali, di pari ammontare, con scadenza:

a) la prima, la seconda e la terza, rispettivamente, il 31 luglio, il 30 settembre e il 30 novembre 2026;

b) dalla quarta alla cinquantunesima, rispettivamente, il 31 gennaio, il 31 marzo, il 31 maggio, il 31 luglio, il 30 settembre e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2027;

c) dalla cinquantaduesima alla cinquantaquattresima, rispettivamente, il 31 gennaio, il 31 marzo e il 31 maggio 2035.

In caso di pagamento rateale sono dovuti, a decorrere dal 1° agosto 2026, gli interessi al tasso del 3% annuo. Non si applicano le disposizioni, di cui all'art. 19, D.P.R. n. 602/1973, che consentono all'Agenzia delle Entrate-Riscossione di concedere la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, comprese in ciascuna richiesta di dilazione, su semplice richiesta del contribuente che dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria.

Le somme dovute per la definizione possono essere versate:

a) mediante domiciliazione sul conto corrente eventualmente indicato dal debitore con le modalità determinate dall'agente della riscossione nella comunicazione ricevuta dal debitore;

b) mediante moduli di pagamento precompilati, che l'agente della riscossione è tenuto ad allegare alla comunicazione al debitore;

c) presso gli sportelli dell'agente della riscossione.

Per pagare sono disponibili i seguenti canali:

– sito istituzionale;

– app EquiClick;

– domiciliazione sul conto corrente;

– moduli di pagamento utilizzabili nei circuiti di pagamento di:

- sportelli bancari;
- uffici postali;
- home banking;
- ricevitorie e tabaccai;
- sportelli bancomat (ATM) che hanno aderito ai servizi CBILL;
- Postamat;

– sportelli di Agenzia delle Entrate-Riscossione, prenotando un appuntamento nei giorni dal lunedì al venerdì.

È, inoltre, attivo ContiTu, il servizio web per chi vuole scegliere di pagare solo alcuni degli avvisi/cartelle "rottamabili", con la possibilità di ricalcolare l'importo dovuto e ricevere i nuovi moduli di pagamento.

Per gestire i prossimi adempimenti, i contribuenti possono utilizzare i servizi on line disponibili sul sito www.agenziaentrateriscossione.gov.it.

L'inefficacia della definizione

In ordine all'inefficacia della definizione, rispetto al passato dove era previsto il pagamento per intero di ogni singola rata, fatti salvi i 5 giorni di ritardo, oggi la definizione non produce effetti, in caso di mancato o di insufficiente versamento:

a) dell'unica rata scelta dal debitore per effettuare il pagamento;

b) di 2 rate, anche non consecutive, di quelle nelle quali il debitore ha scelto di dilazionare il pagamento;

c) dell'ultima rata di quelle nelle quali il debitore ha scelto di dilazionare il pagamento.

In questi casi, riprendono a decorrere i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione, che prosegue a cura dell'agente della riscossione, e i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'affidamento del carico, senza che si determini l'estinzione del debito residuo.

Valutazione di convenienza			
Analisi della situazione		**Definizione agevolata**	**Valutazione di convenienza**
– Definibilità limitata agli omessi versamenti	– Carichi affidati dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2023	– Pagamento imposta, senza interessi e sanzioni, interessi di mora e aggio	– Stralcio sanzioni e interessi; – rateizzazione lunga a 54 rate

La definizione dei carichi da crisi d'impresa

Possono essere compresi nella definizione agevolata anche i debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione che rientrano nei procedimenti instaurati a seguito di istanza presentata dai debitori ai sensi del Capo II, Sezione I (procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento e il piano del consumatore)[5], Legge n. 3/2012, o della parte prima, Titolo IV,

[5] Le procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento introdotte dalla Legge n. 3/2021, prevedono, in estrema sintesi, che il debitore in stato di sovraindebitamento – definito come una situazione di perdurante squilibrio tra le obbligazioni assunte e il patrimonio prontamente liquidabile per farvi fronte, che determina la rilevante difficoltà di adempiere le proprie obbligazioni, ovvero la definitiva incapacità di adempierle regolarmente – può proporre ai creditori, con l'ausilio degli organismi di composizione della crisi, un accordo di ristrutturazione dei debiti e di soddisfazione dei crediti sulla base di un piano di rientro che preveda scadenze e modalità di pagamento dei creditori, anche se suddivisi in classi, indichi le eventuali garanzie rilasciate per l'adempimento dei debiti e le modalità per l'eventuale liquidazione dei beni.

Capo II, Sezioni II (ristrutturazione dei debiti del consumatore e dei relativi familiari)[6] e III (concordato minore)[7], Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza, di cui al D.Lgs. n. 14/2019, con la possibilità di effettuare il pagamento del debito, anche falcidiato, con le modalità e nei tempi eventualmente previsti nel decreto di omologazione.

Il comma 98, art. 1, Legge n. 199/2025, prevede l'applicazione della disciplina dei crediti prededucibili alle somme occorrenti per aderire alla definizione, che sono oggetto di procedura concorsuale, nonché di tutte le procedure di composizione negoziale della crisi d'impresa previste dal R.D. n. 267/1942 e dal Codice di cui al D.Lgs. n. 14/2019.

Le violazioni del Codice della strada

Per quanto riguarda i debiti relativi ai carichi riguardanti le sanzioni per violazioni del Codice della strada, nonché le altre sanzioni amministrative (diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali), l'accesso alla misura agevolativa riconosce la possibilità di non corrispondere le somme dovute a titolo di interessi, compresi quelli di cui all'art. 27, comma 6, Legge n. 689/1981 (c.d. maggiorazioni), quelli di mora di cui all'art. 30, comma 1, D.P.R. n. 602/1973 e di rateizzazione, nonché le somme dovute a titolo di aggio.

Quadri di sintesi

Presentazione istanza e pagamento	
Le date	
Presentazione istanza	Pagamento
30 aprile 2026	31 luglio 2026

Pagamento a rate	
Modalità	
1°, 2° e 3° rata	Rate successive
Rispettivamente, il 31 luglio, il 30 settembre e il 30 novembre 2026	a) dalla quarta alla cinquantunesima, rispettivamente, il 31 gennaio, il 31 marzo, il 31 maggio, il 31 luglio, il 30 settembre e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2027;

[6] La Parte I, Titolo IV, Capo II, Sezione II, Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza, di cui al D.Lgs. n. 14/2019, disciplina la ristrutturazione dei debiti del consumatore, in base alla quale il consumatore sovraindebitato, con l'ausilio dell'OCC (Organismo di Composizione della Crisi), può proporre ai creditori un piano di ristrutturazione dei debiti che indichi in modo specifico tempi e modalità per superare la crisi da sovraindebitamento. La proposta ha contenuto libero e può prevedere il soddisfacimento, anche parziale e differenziato, dei crediti in qualsiasi forma.

[7] La Sezione III, del medesimo Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza, stabilisce che i debitori in stato di sovraindebitamento, escluso il consumatore, possono formulare ai creditori una proposta di concordato minore, quando consente di proseguire l'attività imprenditoriale o professionale. Il concordato minore può essere proposto esclusivamente quando è previsto l'apporto di risorse esterne che incrementino in misura apprezzabile l'attivo disponibile al momento della presentazione della domanda. La proposta di concordato minore prevede il soddisfacimento, anche parziale, dei crediti attraverso qualsiasi forma, nonché la eventuale suddivisione dei creditori in classi con indicazione dei criteri adottati, e indica in modo specifico modalità e tempi di adempimento e può prevedere il soddisfacimento, anche parziale, dei crediti attraverso qualsiasi forma, nonché la eventuale suddivisione dei creditori in classi.

	b) dalla cinquantaduesima alla cinquantaquattresima, rispettivamente, il 31 gennaio, il 31 marzo e il 31 maggio 2035. Sono dovuti, a decorrere dal 1° agosto 2026, gli interessi al tasso del 3% annuo.
Regole da ricordare	
Istanza	Comunicazione dell'agente della riscossione
Entro il 30 aprile 2026	Entro il 30 giugno 2026

Accoglimento	Rigetto
Agenzia delle Entrate-Riscossione invierà ai contribuenti che hanno aderito, entro il 30 giugno 2026, una "Comunicazione" di: – accoglimento della domanda, contenente: • l'ammontare complessivo delle somme dovute a titolo di definizione agevolata ("Rottamazione-*quinquies*"); • la scadenza dei pagamenti in base alla soluzione rateale indicata in fase di presentazione della domanda di adesione; • i moduli di pagamento precompilati; • le informazioni per richiedere l'eventuale domiciliazione dei pagamenti sul proprio conto corrente.	Agenzia delle Entrate-Riscossione invierà ai contribuenti che hanno aderito, entro il 30 giugno 2026, una "Comunicazione" di: – diniego (eventuale), con l'evidenza delle motivazioni per le quali non è stata accolta la richiesta di definizione agevolata.

Qualora venga riscontrato che nella comunicazione ricevuta non siano presenti tutti i carichi contenuti nella "Ricevuta di avvenuta presentazione della dichiarazione" ovvero altre incongruenze, dovrebbe essere possibile – così come nel passato – effettuare una segnalazione mediante il servizio "Invia una e-mail al Servizio contribuenti", selezionando la voce "Informazioni su pagamento della definizione Agevolata" e allegando, oltre alla documentazione di riconoscimento, la comunicazione delle somme dovute. Tramite il medesimo servizio "Invia una e-mail al Servizio contribuenti", allegando sempre la comunicazione delle somme dovute unitamente alla documentazione di riconoscimento, è possibile segnalare errori commessi dal richiedente nella fase di presentazione dell'istanza di adesione relativi alla selezione del campo afferente alla richiesta di adempiere al pagamento in "unica soluzione", anziché nel "numero massimo previsto dalla norma".

La circolare tributaria n. 2/2026

La notifica dello schema di atto non impedisce il ravvedimento operoso

Gianfranco Antico – Pubblicista

L'Amministrazione finanziaria, per consentire il contraddittorio preventivo, fatti salvi i casi in non sussiste l'obbligo, e al di fuori delle ipotesi in cui la normativa in essere preveda già specifiche forme di interlocuzione, comunica al contribuente lo schema di atto, assegnando un termine non inferiore complessivamente a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. Se per le violazioni commesse fino al 31 agosto 2024 è consentito il ravvedimento senza alcun limite, anche in presenza di uno schema di atto, fatta salva l'applicazione delle percentuali variabili in funzione del momento in cui viene effettuata la regolarizzazione della violazione, per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024, una volta notificato lo schema di atto, il contribuente può comunque accedere al ravvedimento operoso, di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997, sostanzialmente riscritto dal D.Lgs. n. 87/2024, e godere dei relativi vantaggi sanzionatori, ma nel puntuale rispetto delle nuove norme introdotte.

Il nuovo procedimento accertativo

Come è noto, ormai da un po' di tempo gli uffici sono alle prese con lo schema di atto di cui all'art. 6-*bis*, Legge n. 212/2000, che di fatto è il momento conclusivo dell'attività istruttoria.

Infatti, fatti salvi i casi in non sussiste il diritto al contradditorio (atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, individuati con Decreto MEF 24 aprile 2024, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione), tutti gli altri atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo, che si realizza attraverso lo schema di atto, attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria assegna un termine non inferiore complessivamente a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo[1].

Restano ferme, in ogni caso, così come peraltro già annunciato nell'atto di indirizzo del Viceministro del MEF Leo, del 29 febbraio 2024, le altre forme di contraddittorio, di interlocuzione preventiva e di partecipazione del contribuente al procedimento amministrativo, previste dall'ordinamento tributario. Indicazione avallata normativamente, atteso che l'art. 7-*bis*, inserito in sede di conversione

[1] Così come modificato dall'art. 13, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 192/2025.

in Legge n. 67/2024, del D.L. n. 39/2024, ha fornito l'interpretazione autentica del comma 1, art. 6-*bis*, Legge n. 212/2000: esso si applica esclusivamente agli atti recanti una pretesa impositiva, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, ma non a quelli per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

L'atto definitivo – che tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione finanziaria ritiene di non accogliere – non è adottato prima della scadenza del termine sopra indicato. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di 120 giorni, tale ultimo termine è posticipato al 120° giorno successivo[2].

Vediamo, quindi, come e cosa cambia per le violazioni commesse prima o dopo il 1° settembre 2024, verificando le modalità con cui il contribuente può accedere al ravvedimento operoso, di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997, e godere dei relativi vantaggi sanzionatori.

Resta fermo che l'art. 5, D.L. n. 193/2016, conv. con modif. in Legge n. 225/2016 (che ha modificato l'art. 1, comma 640, Legge n. 190/2014), ha precisato che la riapertura dei termini di accertamento, di cui all'art. 43, D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 57, D.P.R. n. 633/1972, decorrente dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa, opera limitatamente ai "soli" elementi oggetto dell'integrazione, cioè in relazione e nei limiti degli elementi rigenerati in tale dichiarazione, dovendosi per tali ultimi intendere, come indicato nelle schede di lettura del Servizio Studi del Senato e della Camera, «*unicamente gli specifici elementi non contenuti o indicati in maniera scorretta nella dichiarazione originariamente presentata dal contribuente e aggiunti o rettificati in sede di dichiarazione integrativa*». La rigenerazione segue la regola del periodo d'imposta oggetto di correzione, indipendentemente dalla normativa in vigore nell'anno di presentazione della dichiarazione integrativa.

Il ravvedimento operoso

Come è noto, il ravvedimento operoso da anni costituisce ormai uno dei più utilizzati strumenti di compliance, spintato o meno, che consente di sanare eventuali irregolarità commesse e prevenire l'attività di accertamento, atteso che non opera più, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate – salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis*, D.P.R. n. 633/1972 – lo sbarramento di cui al comma 1, primo periodo, art. 13, D.Lgs. n. 472/1997, che

[2] Sull'istituto sia consentito il rinvio a G. Antico, *Guida agli strumenti deflattivi*, Verona, 2024.

impediva l'accesso all'istituto nei casi in cui la violazione era stata già constatata o comunque erano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, avevano avuto formale conoscenza.

Il pagamento e la regolarizzazione non precludono, comunque, l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno. Non è consentita la rateizzazione[3].

Resta ferma la possibilità di utilizzare il ravvedimento parziale di cui all'art. 13-*bis*, D.Lgs. n. 472/1997, norma che consente al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato, purché nei tempi prescritti dalle lett. a), a-*bis*), b), b-*bis*), b-*ter*), b-*quater*), b-*quinquies*) e c), comma 1, del medesimo art. 13, D.Lgs. n. 472/1997. Nel caso in cui l'imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento, con il versamento della sanzione e degli interessi, intervenga successivamente, la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita all'integrale tardivo versamento e gli interessi sono dovuti per l'intero periodo del ritardo; la riduzione prevista in caso di ravvedimento è riferita al momento del perfezionamento dello stesso. Nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, al contribuente è consentito operare autonomamente il ravvedimento per i singoli versamenti, con le riduzioni di cui al precedente periodo, ovvero per il versamento complessivo, applicando in tal caso alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui la stessa è regolarizzata.

Non è possibile accedere al ravvedimento nei casi di dichiarazione omessa, ovvero presentata oltre 90 giorni dalla scadenza dei termini di presentazione.

Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di 60 giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

Ricordiamo che con la circolare n. 11/E/2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di chiarimenti in merito alla possibilità di utilizzare il ravvedimento operoso, in presenza di violazioni derivanti da condotte connotate da frode, blindando quanto già indicato nel corso di Telefisco 2020, finalizzati a rendere coerenti le diverse disposizioni intervenute, negli ultimi anni, che hanno interessato, da un lato l'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997, dall'altro le norme contenute nel D.Lgs. n. 74/2000. Infatti, l'inserimento, al comma 2, art. 13, D.Lgs. n. 74/2000, del riferimento esplicito agli artt. 2 e 3, del medesimo Decreto, ha determinato, nelle ipotesi di estinzione del debito tributario, l'estensione delle cause di non punibilità anche ai reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di

[3] Cfr. circolari n. 192/E/1998 e n. 28/E/2011, punto 2.14; risoluzione n. 67/E/2011.

fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. La legittimità del ravvedimento in ambito amministrativo non soggiace comunque ai limiti posti dalla normativa sanzionatoria penale (quanto previsto dall'art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000 – la «*formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali*» – spiega i suoi effetti solo ai fini penali e non anche ai fini del perfezionamento del ravvedimento ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997). Per l'Amministrazione finanziaria, alla luce delle intervenute modifiche legislative:

> «*deve dunque ritenersi superata la preclusione al ravvedimento in presenza di condotte fraudolente come espressa con la circolare n. 180/E del 1998, riconoscendo al contribuente la possibilità di accedere allo strumento del ravvedimento operoso per regolarizzare anche le violazioni fiscali connesse a condotte fraudolente*».

Il rapporto tra ravvedimento operoso e schema di atto

Una volta intervenute le modifiche sanzionatorie attraverso il D.Lgs. n. 87/2024, che non riguardano il passato, occorre distinguere *ante* e *post* 31 agosto 2024.

Per le violazioni commesse fino al 31 agosto 2024 trovano applicazione le vecchie regole.

Ravvedimento operoso – Le sanzioni da applicare	
Art. 13, comma 1, lett. b-*ter*), D.Lgs. n. 472/1997	1/6 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore
Art. 13, comma 1, lett. b-*quater*), D.Lgs. n. 472/1997	1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24, Legge n. 4/1929, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli artt. 6, comma 2-*bis*, D.Lgs. n. 472/1997, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, comma 3 o 11, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997

Per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024, riportiamo in tabella le novità introdotte, per quel che ci interessa in questa sede, in ordine al ravvedimento *post* schema di atto.

Ravvedimento operoso *post* schema di atto – Le sanzioni da applicare	
1/6 del minimo, *ex* art. 13, comma 1, lett. b-*ter*), D.Lgs. n. 472/1997	Se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto, non preceduto da un PVC e senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione nelle ipotesi di contraddittorio preventivo obbligatorio
1/5 del minimo, *ex* art. 13, comma 1, lett.	Se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo un PVC, senza che sia

b-*quater*), D.Lgs. n. 472/1997	stata inviata comunicazione di adesione al PVC, e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto[4]
1/4 del minimo, *ex* art. 13, comma 1, lett. b-*quinquies*), D.Lgs. n. 472/1997	Se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto, relativo a un precedente PVC, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione nelle ipotesi di contraddittorio preventivo obbligatorio

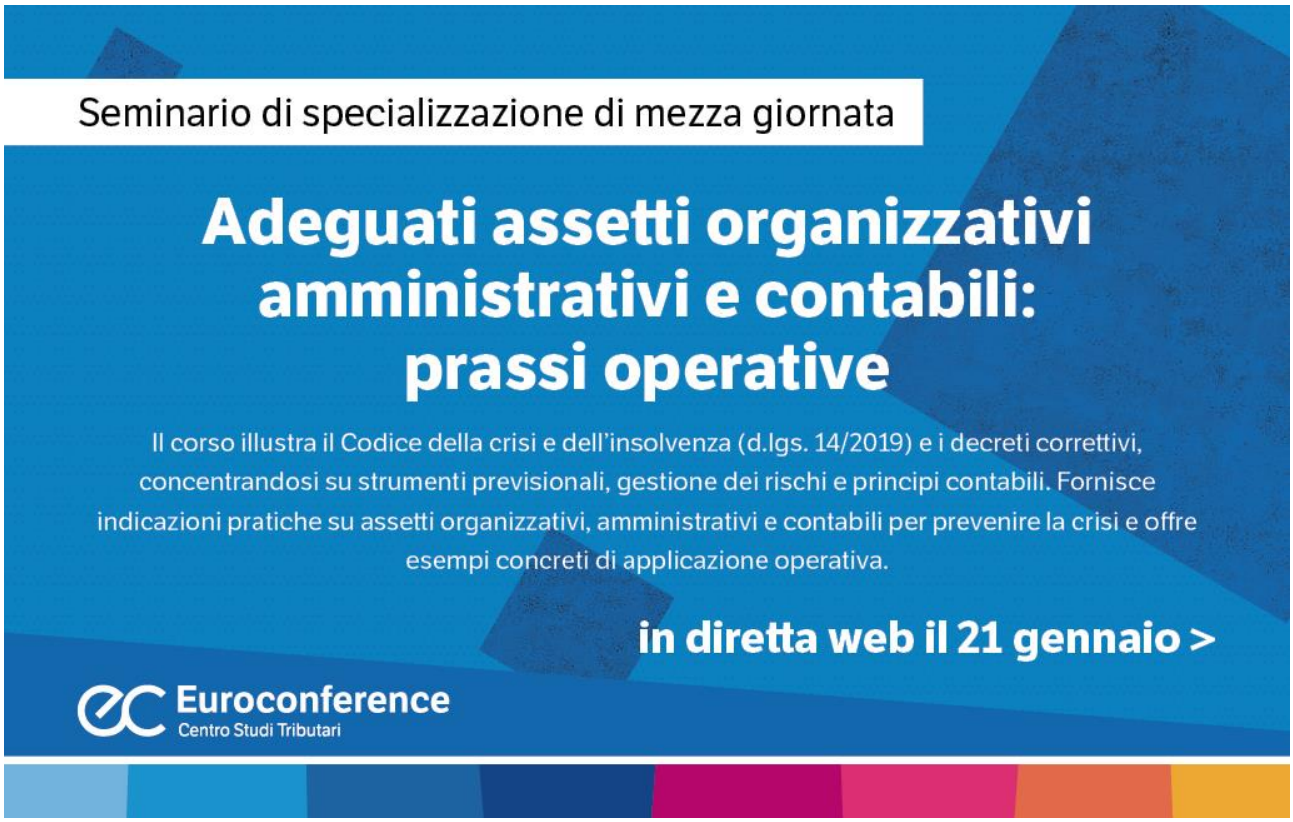
Sintesi	
(70% x 1/6) = 11,67%	Dopo la comunicazione dello schema di atto non preceduto da PVC
(70% x 1/5) = 14%	Dopo la constatazione della violazione mediante PVC e prima della comunicazione dello schema di atto
(70% x 1/4) = 17,50%	Dopo la comunicazione dello schema di atto preceduto da PVC

Il rapporto fra notifica dello schema di atto e ravvedimento è stato oggetto di botta e risposta nel corso degli incontri tra l'Agenzia delle Entrate e la stampa specializzata del 25 gennaio 2025 e 5 febbraio 2025.

Botta e risposta	
Le violazioni *ante* 1° settembre 2024, contestate in uno schema di atto, ai fini del ravvedimento, devono essere considerate come "constatazione" di violazioni e quindi con l'applicazione della riduzione di 1/5 sulle sanzioni minime od osservando le altre riduzioni rispetto alla data di commissione dell'illecito?	Alla luce delle nuove disposizioni contenute nell'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997, è corretto affermare che dopo la notifica dello schema di atto il ravvedimento operoso può essere anche parziale sulla base dei contenuti dello schema stesso?
Per le violazioni commesse «*fino al 31 agosto 2024 è consentito il ravvedimento senza alcun limite anche in presenza di uno schema d'atto fatta salva l'applicazione delle percentuali variabili in funzione del momento in cui viene effettuata la regolarizzazione della violazione. Si applicano, invece, alle sole violazioni commesse dopo il 1° settembre 2024 le disposizioni contenute nell'articolo 13, lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies) del D.Lgs. n. 472 del 1997, che disciplinano, rispettivamente, il ravvedimento in ipotesi i) di schema d'atto senza un processo verbale di constatazione, ii) di processo verbale di*	Il ravvedimento parziale, «*resta applicabile anche con riferimento alle tempistiche e percentuali di riduzione sanzionatoria contemplate dal novellato comma 1 dell'articolo 13 del medesimo Decreto legislativo, inclusa la nuova lettera b-quinquies), non espressamente menzionata*». In caso di ravvedimento "parziale", perfezionato «*a seguito di comunicazione dello schema di atto, la "sanzione base" cui applicare la percentuale prevista per il ravvedimento, deve essere calcolata nella sua "misura minima", indipendentemente dalla possibile diversa proposta di quantificazione operata dagli organi di controllo, eventualmente comprensiva di*

[4] La definizione di cui sopra non si applica alle violazioni relative all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, o di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale.

constatazione e iii) di schema d'atto dopo il Processo Verbale di Constatazione».	*aumenti previsti dall'articolo 7 del Decreto legislativo n. 472 del 1997, in applicazione del "principio di proporzionalità" (personalità e recidiva). Invero, con l'istituto del ravvedimento operoso il contribuente non "definisce lo schema di atto", ma regolarizza la violazione, applicando alla "sanzione minima" (da determinarsi in base al momento in cui la violazione viene "rimossa") una percentuale di riduzione che varia in ragione del momento in cui il ravvedimento si perfeziona e del momento di commissione della violazione*».



La circolare tributaria n. 2/2026

Il vincolo di pertinenzialità: dalla nozione del Codice civile alla valenza ai fini fiscali

Mara Pilla – Dottore Commercialista e Revisore legale

Se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze o, comunque, non viene confermata dalla coerenza del dato catastale, sostiene sovente l'Agenzia delle Entrate, non può avere valenza tributaria. Diversamente avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite. L'approccio, che rileva in diversi comparti, dalle agevolazioni in materia di imposte d'atto alle detrazioni "edilizie", abbisogna di un coordinamento con la semplicità definitoria del Codice civile, che si appalesa per certi versi disallineato rispetto a quella che finisce per sembrare una stortura ermeneutica funzionale a delimitare la fruizione delle agevolazioni fiscali in parola.

L'assenza di contiguità spaziale tra l'immobile principale e il preteso immobile pertinenziale a servizio del primo preclude il riconoscimento del vincolo pertinenziale? Il vincolo soggettivo, dell'effettiva volontà dell'avente diritto di destinare durevolmente il bene accessorio a servizio od ornamento del bene principale, può essere impresso in caso di insussistenza originaria del vincolo oggettivo del collegamento funzionale o strumentale del bene accessorio con il bene principale? Questi, in sostanza, sono i quesiti che stanno a monte delle questioni di dettaglio che attengono alla concreta applicazione della disciplina delle singole agevolazioni tributarie.

Conviene, allora, partire dal glossario, ossia dalle definizioni del Codice civile, per appurare se vi siano o meno i margini per sostenere la sussistenza di un doppio binario, civilistico e fiscale, in materia di pertinenze, in luogo di un avvicinamento più semplice alla questione, che vorrebbe che il comparto tributario si limitasse a recepire le risultanze dei test condotti sulle specifiche fattispecie concrete sul piano civilistico. Con tale metodo si dovrebbe riuscire a stabilire se per la creazione del vincolo pertinenziale basti o meno la mera volontà del proprietario di destinare un'area a giardino, oppure se occorra la sussistenza di un sicuro e durevole asservimento della cosa. In sostanza, o l'attribuzione della qualità di pertinenza si fonda su un criterio fattuale correlato alla destinazione effettiva e concreta della cosa a servizio od ornamento di un'altra (cfr. art. 817, c.c.) oppure il criterio fattuale rappresenta un'alternativa, in presenza della quale *nulla quaestio*, ma al medesimo criterio

fatturale è consentito affiancare anche il criterio volitivo della destinazione della cosa a servizio od ornamento di un'altra. Nel primo caso, per qualificare come pertinenza di un fabbricato un'area, ad esempio, dovrebbe riscontrarsi un'oggettiva e funzionale morfologia o, quantomeno, modificazione dello stato dei luoghi, tale da sterilizzare in modo concreto e stabile lo *ius edificandi*, senza che si tratti di mero collegamento materiale, rimovibile *ad libitum*. Nel secondo caso, invece, potrebbe essere l'effettiva volontà dell'avente diritto di destinare durevolmente il bene accessorio a servizio od ornamento del bene principale a dare luogo al collegamento funzionale o strumentale con il bene principale, che, quindi, potrebbe ben essere rimosso a discrezione dell'avente diritto. Del resto, giusto per non svilire in partenza la seconda ipotesi, sussistono casistiche, in cui il garage, ad esempio, rappresenta una pertinenza "necessaria" dell'abitazione e altre in cui il garage, per continuare con lo stesso esempio, a seguito di un sigillo impresso dal proprietario viene a costituire una pertinenza "volontaria" dell'abitazione. Entrambe le evenienze trovano riscontro nell'ordinamento: la prima, pur senza addentrarci nella complessa materia urbanistica, è riscontrabile dall'esame della c.d. Legge Ponte (Legge n. 765/1967) in relazione all'obbligo per le nuove costruzioni di prevedere aree destinate a parcheggio in una misura prestabilita, nell'assunto di un indissolubile vincolo pertinenziale di tali aree con le unità immobiliari di riferimento, da cui discende la preclusione alla vendita separata del posto auto e dell'appartamento. Per certi aspetti, anche la c.d. Legge Tognoli (Legge n. 122/1989), laddove contempla una previsione di nullità dei separati atti di compravendita e, comunque, una riserva d'uso dei posti auto a favore dei proprietari degli appartamenti, indipendentemente dalla titolarità della proprietà, andava in tale direzione. La seconda è suggerita dalla posizione anche recentemente assunta dalla stessa Agenzia delle Entrate:

> *«nella fattispecie in esame, l'Istante comproprietario per la sola quota di un sesto di un appartamento, intende destinare a pertinenza di detto immobile, che costituisce il "proprio domicilio dal 15 settembre al 15 giugno", un box auto sito alla distanza di circa 1,3 Km. In sede di documentazione integrativa, inoltre, è emerso che non si tratta di una compravendita ma di una operazione di permuta con un altro box precedentemente acquistato, in merito al quale non si conosce la sussistenza dell'eventuale vincolo pertinenziale. Ciò posto, nel caso di specie, non sono stati forniti elementi sufficienti per la valutazione della sussistenza del requisito oggettivo per il riconoscimento della pertinenzialità nel senso indicato dalla Cassazione nella sentenza n. 11970 del 2018, ai fini del quale il bene accessorio deve arrecare un'utilità al bene principale e non al proprietario di esso. Alla luce delle suddette argomentazioni, salvo ulteriori e puntuali elementi probatori non valutabili in questa sede, non si ritiene che siano integrati i requisiti per il riconoscimento della pertinenzialità nel senso indicato e, pertanto, non possa essere riconosciuta l'applicazione per la permuta del box auto in oggetto della disposizione di cui all'articolo 1, comma 497, della Legge n. 266 del 2005»* (risposta n. 33/2022, Agenzia delle

> Entrate, Divisione Contribuenti, Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali, in punto di «*requisiti per il riconoscimento della pertinenzialità e, pertanto, non può essere riconosciuta l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 1, comma 497, della Legge n. 266 del 2005, quando non sussiste il requisito della prossimità tra box auto e prima casa*»).

Allora, si dovrebbe concludere, se fossero stati forniti «*elementi sufficienti per la valutazione della sussistenza del requisito oggettivo per il riconoscimento della pertinenzialità*», vi sarebbe stato un riconoscimento, anziché un disconoscimento.

Insomma, per la qualificazione della natura pertinenziale di un bene devono sussistere 2 requisiti:

a) uno oggettivo per cui il bene pertinenziale deve porsi in collegamento funzionale o strumentale con il bene principale;

b) uno soggettivo consistente nella effettiva volontà dell'avente diritto di destinare durevolmente il bene accessorio a servizio od ornamento del bene principale.

Ciò posto, occorre stabilire in che misura il secondo requisito può determinare la sussistenza del primo, rimanendo escluso che quest'ultimo possa risultare soltanto per natura, giacché in tale ipotesi il requisito soggettivo non sarebbe stato nemmeno richiesto dal Legislatore del Codice civile.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado Campania, con la sentenza n. 6995/2025, depositata il 6 novembre 2025, pronunziandosi sulla compravendita di un lastrico solare ritenuto dal contribuente di pertinenza dell'abitazione principale e, dunque, meritevole dei benefici c.d. prima casa ha stabilito che:

> *«la norma non comprende* […] *un'elencazione esclusiva, in quanto il carattere pertinenziale di un bene rispetto ad un altro bene dipende dalla circostanza che la pertinenza sia destinata a servizio od ornamento (articolo 817 del Codice civile) del bene principale, che dipende, a sua volta, da un fattore oggettivo (l'obiettivo carattere strumentale di un bene rispetto all'altro) e da un fattore soggettivo (la volontà del titolare dei beni in questioni di asservire l'uno all'altro)* […] *quanto ai fondamentali presupposti di cui all'art. 817 cod. civ., norma chiave – come detto – anche per la nozione fiscale di pertinenzialità, la Corte ha più volte precisato che gli elementi di cui alla citata disposizione sono desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) del fabbricato medesimo e che non sia possibile una diversa destinazione senza radicale trasformazione, poiché, altrimenti, sarebbe agevole per il proprietario, al mero fine di godere dell'esenzione, creare una destinazione pertinenziale che possa facilmente cessare senza determinare una radicale trasformazione dell'immobile stesso* […] *la nozione di pertinenza, in quanto non fornita dalla legge tributaria, resta*

> *quella di cui alla nozione generale contenuta nell'art. 817 cod. civ.* […] *peraltro, le risultanze catastali devono considerarsi irrilevanti, specie se di segno sfavorevole al contribuente, in quanto la circostanza che in Catasto l'immobile pertinenziale sia frazionato rispetto a quello principale, costituisce un dato esclusivamente formale, e non osta a che possa essere dimostrata la pertinenzialità ai sensi dell'art. 817 cod. civ. mediante i requisiti oggettivo e soggettivo predetti (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., Sez. 5^, 21 settembre 2016, n. 18470; Cass., Sez. 5^, 30 ottobre 2018, n. 27573; Cass., Sez. 6^-5,19 settembre 2019, n. 23439; Cass., Sez. 5^, 31 agosto 2022, n. 25561) (così Cass., Sez. T, 8 maggio 2023, n. 12226)».*

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 29065/2025, depositata il 3 novembre 2025, pronunziandosi sulla compravendita di un terreno agricolo considerato in sede di rogito come pertinenza di un'abitazione e tassato con il corrispondente regime fiscale ai fini dell'imposta di registro, ha stabilito che:

> *«la circostanza che l'area in questione presenti una piscina e una recinzione unica rispetto al fabbricato principale costituisce un elemento fattuale di indubbia rilevanza, idoneo a fornire significativi indizi in ordine alla destinazione funzionale del terreno. Tali elementi, infatti, possono evidenziare un rapporto di servizio o di complementarità stabile tra il terreno e l'immobile principale, rapporto che, ove accertato in concreto, è idoneo a fondare la qualificazione del bene come pertinenza. La valutazione di tali circostanze fattuali rientra pacificamente nella competenza del giudice di merito, il quale è tenuto ad apprezzare, alla luce delle risultanze istruttorie, se sussista un vincolo oggettivo e durevole di accessorietà tra i beni. Nel caso di specie, tuttavia, la documentazione prodotta e riferita alla presenza della piscina e della recinzione comune non risulta essere stata adeguatamente esaminata dal giudice del gravame, il quale ha omesso di considerare tali elementi ai fini della qualificazione giuridica del terreno. Tale omissione assume particolare rilievo, in quanto la valutazione di detti elementi avrebbe potuto condurre a una diversa qualificazione del bene in termini di pertinenzialità, incidendo così in modo determinante sulla corretta applicazione della normativa di riferimento e, conseguentemente, sull'esito della decisione impugnata».*

La circolare tributaria n. 2/2026

Gravi irregolarità degli amministratori e denuncia al Tribunale

Valerio Sangiovanni – Avvocato e Rechtsanwalt

Nell'articolo ci occupiamo delle gravi irregolarità degli amministratori e della possibilità che i soci chiedano l'intervento del Tribunale. Con il c.d. Codice della Crisi, l'istituto della denuncia al Tribunale è stato ripristinato anche per la S.r.l. Emerge come siano frequenti le denunce al Tribunale, anche se solo raramente le richieste dei soci vengono accolte. Spesso difatti i giudici non ritengono sussistenti le gravi irregolarità richieste dalla legge.

Il quadro normativo

In questo articolo esaminiamo i casi in cui le irregolarità degli amministratori sono così gravi da portare alla denuncia al Tribunale. Oltre ai controlli interni alla società, la legge stabilisce dei sistemi di controllo esterni, il più radicale dei quali è rappresentato dalla possibilità di denunzia al Tribunale prevista dall'art. 2409, c.c.[1].

La disposizione prevede che:

> *«se vi è fondato sospetto che gli amministratori, in violazione dei loro doveri, abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno alla società o a una o più società controllate, i soci che rappresentano il decimo del capitale sociale* […] *possono denunziare i fatti al Tribunale con ricorso notificato anche alla società. Lo Statuto può prevedere percentuali minori di partecipazione»* (art. 2409, comma 1, c.c.).

La prima osservazione da svolgersi è che la disposizione è dettata per le S.p.A., ossia per le società che – di solito – hanno le maggiori dimensioni. Nel tessuto imprenditoriale italiano, però, il tipo societario più diffuso è quello della S.r.l. Le nostre società difatti sono generalmente di piccole dimensioni, con soci appartenenti allo stesso gruppo familiare o a pochi gruppi familiari. Con il Codice della Crisi, il Legislatore ha ritenuto che fosse utile ripristinare il controllo giudiziario anche nella S.r.l. L'ultimo comma, art. 2477, c.c., dettato nell'ambito della S.r.l., prevede difatti ora che «*si applicano le disposizioni dell'articolo 2409 anche se la società è priva di organo di controllo*»[2]. Il

[1] Sulla denunzia al Tribunale ai sensi dell'art. 2409, c.c., cfr. A. Bertolotti, "*Note e spunti critici in tema di denunzia al Tribunale (art. 2409 c.c.)*", in Giurisprudenza italiana, n. 4/2018, pag. 902; G. Capo, "*Il controllo giudiziario nelle società a partecipazione pubblica*", in Giurisprudenza commerciale, n. 4/2022, I, pag. 569; L. Mariconda, "*Denunzia al Tribunale e 'Terzo settore': una rilettura nel prisma della disciplina dei gruppi d'imprese*", in Rivista del diritto commerciale e del diritto generale delle obbligazioni, n. 3/2023, II, pag. 319.
[2] L'ultimo comma, art. 2477, c.c., è stato aggiunto dall'art. 379, comma 2, D.Lgs. n. 14/2019 (c.d. Codice della Crisi).

richiamo all'art. 2409, c.c., è appunto il rinvio al meccanismo del controllo giudiziario previsto da quest'ultima norma.

Il livello di conflittualità nelle piccole S.r.l. può essere molto elevato, anche – paradossalmente – a causa del legame familiare spesso intercorrente fra i soci. La denunzia al Tribunale può rappresentare un meccanismo utile per superare o quantomeno smorzare detti conflitti. Come vedremo sotto esaminando la più recente giurisprudenza, la maggior parte dei casi che giungono all'attenzione dei giudici riguarda proprio le S.r.l.

Presupposto per il controllo giudiziario sono "gravi irregolarità" nella gestione[3]. Gravi irregolarità non sono meri inadempimenti ai doveri degli amministratori, bensì fattispecie più gravi, come vedremo fra breve. Criterio aggiuntivo previsto dalla legge è che le irregolarità possano arrecare danno alla società. I soci ricorrenti non devono fornire la prova piena delle gravi irregolarità. La legge difatti si riferisce al "fondato sospetto" di gravi irregolarità. Si consideri che i soci ricorrenti contestano condotte degli amministratori, ma detti soci denuncianti non sono amministratori della società. I soci ricorrenti, non essendo amministratori, non hanno conoscenza analitica delle vicende della società: essi possono anche solo "sospettare" che vi siano irregolarità, ma generalmente non riescono a fornirne una prova compiuta. Anzi, è proprio l'ispezione (il primo, e più basilare, rimedio di cui può disporre il giudice ai sensi dell'art. 2409, comma 2, c.c.) lo strumento mediante il quale si può comprendere se le irregolarità effettivamente sussistono.

Chi può denunciare al Tribunale

In caso di gravi irregolarità degli amministratori, il potere di presentare denunzia al Tribunale spetta:

1. ai soci (comma 1, art. 2409, c.c.);
2. al Collegio sindacale (comma 7, art. 2409, c.c.).

Non sussiste invece un potere d'ufficio del Tribunale di ordinare l'ispezione della società. L'ultimo comma, art. 2409, c.c., riconosce il potere al PM (organo diverso dal Tribunale) e soltanto nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio.

Iniziando a occuparci del potere di iniziativa dei soci, è opportuno rilevare che in alcuni casi soci e amministratori possono coincidere, nel senso che sono dei soci a rivestire la carica di amministratore. Tuttavia, se soci e amministratori non coincidono (dal momento che l'assemblea ha nominato come amministratori delle persone estranee alla compagine sociale), esiste un potenziale conflitto di interessi fra le 2 categorie. I soci hanno effettuato i conferimenti in società e

[3] Particolarmente attuale è il dibattito se la mancata creazione di adeguati assetti organizzativi possa configurare grave irregolarità ai fini dell'adozione dei vari provvedimenti previsti dall'art. 2409, c.c. Sul punto cfr. I. Capelli, "*Assetti adeguati, controllo dei sindaci e denunzia al Tribunale ex art. 2409 c.c.*", in Società, n. 8-9/2020, pag. 990; M. Sciacca, "*Il controllo giudiziario ex art. 2409 c.c. in ipotesi di mancata adozione degli adeguati assetti ex art. 2086, comma 2, c.c. e il sindacato sul merito imprenditoriale da parte dell'Autorità giudiziaria*", in Nuovo diritto delle società, n. 11/2023, pag. 1682; E. Socci, "*La predisposizione di assetti organizzativi adeguati come obbligo coercibile ex art. 2409 c.c.: un caso recente*", in Giurisprudenza commerciale, n. 2/2023, II, pag. 318.

confidano di poter trarre vantaggio dall'acquisto della partecipazione. Il beneficio consiste, da un lato, nella possibilità di percepire dividendi di anno in anno e, da un altro lato, nella possibilità di rivendere la partecipazione a un prezzo più alto rispetto a quello di acquisto. Per raggiungere questi risultati positivi, occorre che la società sia ben governata. Gli amministratori che non sono soci, invece, non sono portatori dello stesso interesse, in quanto l'andamento (più o meno) positivo della società non influenza direttamente i loro compensi: generalmente l'amministratore percepisce un compenso fisso. Si ha dunque la situazione per cui gli amministratori si trovano a gestire un patrimonio altrui (quello dei soci), senza essere direttamente interessati alla buona gestione di detto patrimonio. Gli amministratori potrebbero porre in essere delle condotte che determinano danno alla società, e pertanto anche al valore della partecipazione detenuta dai soci. È proprio per queste ragioni che viene riconosciuto ai soci (quasi sempre vi faranno ricorso i soci di minoranza) il diritto di denunziare le gravi irregolarità al Tribunale.

A fronte di inadempimenti degli amministratori, concorrono più rimedi:

1. può essere chiesta la revoca degli amministratori;
2. possono essere chiesti i danni agli amministratori;
3. può essere fatta denunzia al Tribunale ed essere attivato il controllo giudiziario.

Nel caso di revoca, i soci rimuovono l'amministratore, e la società potrà continuare a operare con la gestione di un nuovo amministratore: di per sé l'iniziativa non impatta negativamente sul patrimonio dell'amministratore, salvo per il fatto che questi perde i propri emolumenti. Nel caso di azione di responsabilità, se accolta, l'amministratore potrebbe invece essere chiamato a risarcire il danno patito dalla società. Infine, nell'ipotesi di controllo giudiziario, si arriva all'ispezione e alla nomina di un amministratore giudiziario.

La legge prevede che il socio ricorrente (oppure i soci ricorrenti), che vuole fare denunzia al Tribunale, debba detenere una certa partecipazione al capitale sociale: si tratta del 10%. La *ratio* di questo limite va rinvenuta nel fatto che il controllo giudiziario è invasivo e deve essere limitato ai casi più gravi. Se un socio detiene una partecipazione del tutto minoritaria (come l'1%), la sua iniziativa potrebbe avere funzione di solo disturbo. Se, invece, il socio detiene una partecipazione di una certa importanza, è più probabile che le sue contestazioni abbiano un fondamento; altrimenti non si attiverebbe. Più in generale, nella S.p.A. vale il principio maggioritario in sede assembleare, con l'effetto che il socio/i soci di maggioranza nominano gli amministratori. Le decisioni della maggioranza sono vincolanti per la minoranza. Tuttavia, in casi estremi di gravi irregolarità, si è voluto riconoscere il diritto al socio di minoranza (purché non sia troppo piccola la partecipazione) di rivolgersi al Tribunale.

Oltre che dal socio che detiene una partecipazione qualificata, la denunzia al Tribunale può essere fatta anche dal Collegio sindacale: così dispone l'art. 2409, comma 7, c.c., secondo cui «*i*

provvedimenti previsti dal presente articolo possono essere adottati anche su richiesta del Collegio sindacale». La disposizione non deve stupire. I sindaci hanno un dovere di controllo sugli amministratori e una correlata responsabilità (si veda l'art. 2407, c.c., sebbene – con la Riforma del marzo 2025 – è stato eliminato l'espresso riferimento alla responsabilità dei sindaci da controllo sugli amministratori). Poiché presupposto della denunzia al Tribunale sono gravi irregolarità degli amministratori, se i sindaci non si attivassero, potrebbero rischiare di essere ritenuti corresponsabili con gli amministratori. Di qui il potere/dovere che la legge riconosce loro di rivolgersi al Tribunale.
L'art. 2409, comma 7, c.c., si riferisce, testualmente, al "Collegio sindacale", non ai "sindaci". Ne consegue che la denunzia deve essere presentata dall'organo e non dai suoi singoli componenti. Occorre insomma una delibera del Collegio sindacale, con il quale si dà mandato al Presidente del Collegio sindacale di presentare la denunzia. Un singolo componente del Collegio sindacale non ha, da solo, il potere di fare denunzia al Tribunale. Questa soluzione pare preferibile, anche perché – come si è visto – anche il singolo socio non può presentare denunzia al Tribunale, se non raggiunge una certa soglia di capitale. L'intenzione del Legislatore è quella di riservare la denunzia al Tribunale all'iniziativa o di una certa parte del capitale oppure al Collegio sindacale come organo. Eventualmente, in caso di dissenso, il Collegio sindacale delibererà a maggioranza.

Le "gravi irregolarità" come presupposto per il controllo giudiziario

Presupposto per l'attivazione del controllo giudiziario sono delle "gravi irregolarità" poste in essere degli amministratori. La legge, però, non dà una definizione di "gravi irregolarità". Non si tratta in realtà di una svista del Legislatore, bensì di una scelta consapevole: difatti le gravi irregolarità possono assumere le fattezze più diverse. L'unico modo di dare concretezza alla nozione di grave irregolarità è quella di esaminare la giurisprudenza che se ne è occupata.
Dalla giurisprudenza emerge che i ricorsi presentati dai soci vengono spesso rigettati, anche per la mancanza di reali gravi irregolarità. L'art. 2409, c.c., viene dunque interpretato rigorosamente dai giudici, che considerano – correttamente – il ricorso all'Autorità giudiziaria come una sorta di *extrema ratio*, invocabile solo quando non sussistono reali alternative.
Tra i casi più recenti affrontati dalla giurisprudenza, e concernenti la nozione di gravi irregolarità ai fini dell'art. 2409, c.c., può essere citato un decreto del Tribunale di Catanzaro[4]. La vicenda concerne una S.r.l., di chiaro stampo familiare. La società presenta 2 soli soci, ciascuno al 50% del capitale e ciascuno amministratore della società. I soci sono padre e figlio e il ricorso al Tribunale è depositato dal figlio contro il padre. La ripartizione del capitale al 50% tra soci è una situazione che, se appena possibile, va evitata. Difatti, in caso di conflitti tra soci, lo stallo non è superabile e l'esito finale è

[4] "*Tribunale di Catanzaro, 9 maggio 2025*", in giurisprudenzadelleimprese.it.

spesso la messa in liquidazione della società. Uno dei 2 soci si rivolge al giudice catanzarese, chiedendo in primo luogo l'ispezione della società e poi, se del caso, la revoca dell'altro amministratore. Il Tribunale di Catanzaro vaglia l'esistenza di gravi irregolarità. Una prima contestazione è quella che il padre (come detto socio nonché coamministratore) impiegherebbe nell'impresa personale non regolarmente assunto. In realtà emerge che i dipendenti della S.r.l. risultano regolarmente contrattualizzati. Dalla produzione del DURC risulta inoltre che vengono pagati regolarmente i contributi. Nel 2024, l'Ispettorato del lavoro aveva effettuato l'accesso ai locali senza segnalare alcuna criticità. Complessivamente non emerge alcuna irregolarità nella gestione dei rapporti di lavoro. Una seconda contestazione mossa dal socio all'amministratore concerne asserite irregolarità fiscali. La Guardia di Finanza aveva però effettuato accessi, negli anni 2022, 2023 e 2024, senza rilevare alcuna violazione. Nel complesso, le contestazioni mosse dal socio contro l'amministratore si rivelano infondate, cosicché l'istanza di ispezione della società viene rigettata dal giudice catanzarese.

Anche il Tribunale di Catania ha rigettato l'istanza volta alla revoca dell'amministratore e alla nomina, in sua vece, di un amministratore giudiziario[5]. Il caso catanese riguarda addirittura una S.r.l.s. Con l'estensione del controllo giudiziario alla S.r.l., il controllo è possibile anche nella figura minore della S.r.l.s. Anche in questo caso i soci sono 2, con una partecipazione ciascuno del 50% al capitale della società. L'amministratore è uno dei 2 soci. L'altro socio (quello che non è amministratore) si rivolge al giudice catanese chiedendo la revoca dell'amministratore. La contestazione che viene mossa è quella di non avere predisposto la bozza di bilancio relativo all'esercizio 2023 e di non avere convocato l'assemblea per l'approvazione del bilancio, con la conseguenza che il bilancio non è stato approvato. In realtà, emerge dall'istruttoria che il progetto di bilancio era stato predisposto e che l'assemblea era stata convocata. Il socio non amministratore non aveva però partecipato all'assemblea, impedendo l'approvazione del bilancio. Secondo il Tribunale di Catania, non sussiste alcuna grave irregolarità che giustifichi la sostituzione dell'amministratore. Semmai, la mancata approvazione del bilancio è dovuta alla condotta dell'altro socio che, con finalità ostruzionistiche, non ha partecipato all'assemblea. Dal progetto di bilancio risulta che la società è in utile per 44.835 euro. Inoltre, il progetto di bilancio, seppure in forma di mero progetto, è stato depositato presso il Registro Imprese. Il giudice catanese ritiene che non ci siano irregolarità nell'amministrazione della società.

Della nozione di grave irregolarità si è occupato, infine, anche il Tribunale di Bologna[6]. I soci ricorrenti contestano in particolare il fatto che gli amministratori usano per scopi privati risorse aziendali (personale dipendente, beni e mezzi di trasporto). Nelle more del procedimento, tuttavia, gli

[5] "*Tribunale di Catania, 17 febbraio 2025*", in giurisprudenzadelleimprese.it.
[6] "*Tribunale di Bologna, 19 maggio 2021*", in ilcaso.it.

amministratori sanano le irregolarità, pagando i costi dei beni e servizi della società che avevano usato in proprio. Sotto questo profilo, il giudice bolognese ritiene non fondata la domanda, sia per il fatto che le irregolarità sono state nel frattempo sanate sia per il fatto di non poter attribuire carattere di "gravità" all'utilizzo in proprio – da parte degli amministratori – di beni aziendali. Nel caso deciso dal Tribunale di Bologna, i soci ricorrenti sollevano peraltro una seconda contestazione: gli amministratori svolgerebbero attività in concorrenza con la società, e ciò configurerebbe una grave irregolarità che giustifica l'intervento del Tribunale. Nel corso del processo viene accertato che, effettivamente, gli amministratori hanno costituito una nuova società che – per compagine sociale, denominazione, oggetto sociale – costituisce un veicolo capace di svolgere attività in concorrenza sleale (in termini di sviamento di clientela e sottrazione di know-how), con conseguente pregiudizio per la prima società. Tuttavia, nelle more del procedimento, la nuova società muta la denominazione sociale e l'oggetto sociale, eliminando qualsiasi termine che possa evocare la prima società. In definitiva, il Tribunale di Bologna rigetta il ricorso dei soci, in quanto le gravi irregolarità contestate non sono più attuali.

Il primo livello: l'ispezione della società

A fronte della denunzia dei soci al Tribunale, si apre una procedura che prevede una serie di passaggi successivi – non tutti necessariamente obbligatori – di progressiva gravità. In particolare, il Tribunale può procedere:

1. prima alla nomina di un ispettore (comma 2, art. 2409, c.c.);
2. poi alla nomina di un amministratore giudiziario (comma 4, art. 2409, c.c.).

La legge stabilisce anzitutto che:

> *«il Tribunale, sentiti in camera di consiglio gli amministratori e i sindaci, può ordinare l'ispezione dell'amministrazione della società a spese dei soci richiedenti, subordinandola, se del caso, alla prestazione di una cauzione»* (art. 2409, comma 2, c.c.).

La disposizione assicura il diritto di difesa degli amministratori, i quali vengono sentiti dal giudice in merito alle contestazioni mosse dai soci ricorrenti. Se il Tribunale ritiene che sia necessario fare approfondimenti, ordina l'ispezione. Si tratta di un'opzione che impatta relativamente poco sulla vita della società, dal momento che gli attuali amministratori rimangono in carica. Essi vengono – tuttavia – "affiancati" da un professionista nominato dal Tribunale, il quale effettua una verifica ispettiva.

Il Tribunale nomina l'ispettore e gli assegna un termine per riferire in merito agli esiti della sua ispezione. Nella quasi totalità dei casi, il giudice stabilisce che l'ispettore prepari una relazione scritta sulla propria attività. Talvolta il giudice chiede all'ispettore di integrare la relazione già depositata. In questo senso si può segnalare un decreto del Tribunale di Bari: l'ispettore deposita

una prima relazione, ma il giudice – sulla base delle sollecitazioni del socio ricorrente – chiede che l'ispettore effettui ulteriori verifiche e depositi poi la sua relazione finale[7].

La legge prevede poi casi in cui, nonostante il ricorso dei soci, non si procede nemmeno all'ispezione. Più precisamente l'art. 2409, comma 3, c.c., stabilisce che:

> *«il Tribunale non ordina l'ispezione e sospende per un periodo determinato il procedimento se l'assemblea sostituisce gli amministratori e i sindaci con soggetti di adeguata professionalità, che si attivano senza indugio per accertare se le violazioni sussistono e, in caso positivo, per eliminarle, riferendo al Tribunale sugli accertamenti e le attività compiute».*

I soci hanno denunciato gravi irregolarità. Tuttavia, l'assemblea (ossia la maggioranza percentuale dei soci) elimina il problema, rimuovendo gli amministratori. Si tratta di un caso in cui la società è in grado di eliminare da sola il problema: le gravi irregolarità erano imputabili agli amministratori, che ora sono cessati dalla carica.

Il secondo livello: la sostituzione degli amministratori (o anche dei liquidatori)

L'ispezione disposta dal Tribunale ha lo scopo di accertare se le gravi irregolarità, di cui i soci ricorrenti hanno solo il "fondato sospetto", sussistono realmente. La legge prevede che:

> *«se le violazioni denunziate sussistono ovvero se gli accertamenti e le attività compiute ai sensi del terzo comma risultano insufficienti alla loro eliminazione, il Tribunale può disporre gli opportuni provvedimenti provvisori e convocare l'assemblea per le conseguenti deliberazioni. Nei casi più gravi può revocare gli amministratori ed eventualmente anche i sindaci e nominare un amministratore giudiziario, determinandone i poteri e la durata»* (art. 2409, comma 4, c.c.).

Si tratta dei poteri più penetranti del Tribunale: convocare l'assemblea oppure, addirittura, revocare gli amministratori sostituendoli con un amministratore giudiziario.

Quando la prova delle gravi irregolarità riesce (se del caso anche grazie alla relazione dell'ispettore), il Tribunale revoca l'amministratore colpevole delle gravi irregolarità. Una decisione in questo senso è stata assunta, molto recentemente, dal Tribunale di Bari[8]. La società coinvolta è una S.r.l. Una socia di minoranza, con 1/6 del capitale sociale, si rivolge al giudice chiedendo l'ispezione della società e la revoca dell'amministratore. Il Tribunale di Bari nomina dapprima un ispettore, il quale presenta una dettagliata relazione, dalla quale emergono irregolarità, che il giudice barese reputa gravi. In primo luogo, emerge che l'amministratore ha usato la liquidità della società per pagare i contributi INPS dovuti dai soci lavoratori della società. Trattandosi di debiti contributivi propri dei soci, l'utilizzo di risorse sociali non è giustificato. Risultano inoltre alcuni bonifici effettuati dai conti

[7] "*Tribunale di Bari, 23 marzo 2021*", in ilcaso.it.
[8] "*Tribunale di Bari, 31 marzo 2025*", in giurisprudenzadelleimprese.it.

della società privi di giustificazione. Poi l'ispettore scopre che i crediti relativi ad alcune importanti forniture verso un'altra società non sono stati recuperati dalla S.r.l. Il Tribunale di Bari ritiene che queste circostanze configurino gravi irregolarità nella gestione della società. Per questa ragione accoglie il ricorso, revoca l'attuale amministratore e nomina un amministratore giudiziario.

Si noti che, secondo un orientamento giurisprudenziale, l'art. 2409, c.c., opera anche nel contesto della liquidazione della società. Sempre molto di recente, il Tribunale di Cagliari ha difatti disposto la sostituzione di un liquidatore di una S.r.l. con un liquidatore giudiziario, all'esito di un procedimento *ex* art. 2409, c.c.[9]. Il socio di minoranza di una S.r.l. chiede al Tribunale che il liquidatore venga sostituito con un liquidatore giudiziario. La società si trova da tempo in liquidazione volontaria, cosicché l'amministratore unico è ora il liquidatore unico della S.r.l. In primo grado, il Tribunale di Cagliari accoglie il ricorso e nomina un liquidatore giudiziario. Il decreto del Tribunale di Cagliari viene reclamato davanti alla Corte d'Appello di Cagliari. Il Tribunale di Cagliari aveva nominato un ispettore, il quale aveva accertato gravi irregolarità, consistenti in particolare in prelievi ed erogazioni di danaro dalle casse della società privi di giustificazione. L'ispettore aveva accertato anche la presenza di operazioni di compensazione con controcrediti di dubbia validità per alcune centinaia di migliaia di euro. Era emerso inoltre che l'amministratore/liquidatore non adempieva puntualmente alle obbligazioni Tributarie della S.r.l. La Corte d'Appello di Cagliari conferma che l'istituto della denuncia al Tribunale può operare anche quando la società si trova in liquidazione. La procedura di liquidazione non costituisce ostacolo alla possibilità di rivolgersi al Tribunale per ottenere l'ispezione della società e, se del caso, la nomina di un liquidatore giudiziario. Le gravi irregolarità difatti, oltre che dagli amministratori, possono essere poste in essere dai liquidatori, che sostituiscono gli amministratori nella fase liquidatoria. Questa soluzione prospettata dal giudice cagliaritano ha come base normativa l'art. 2488, c.c., disposizione che dichiara l'applicabilità delle norme su soci, assemblee e organi amministrativi e di controllo anche nella fase della liquidazione. Anzi, è proprio nella fase della liquidazione che vi è un rischio maggiore di operazioni degli amministratori in danno dei creditori sociali: la circostanza che la società stia per sparire potrebbe indurre gli amministratori a condotte spericolate, finalizzate a danneggiare i creditori sociali, in un'ottica di tutela dei soci (o anche solo degli amministratori non soci). La Corte d'Appello di Cagliari ritiene che il rimedio previsto dall'art. 2409, c.c., possa essere esperito nei confronti dei liquidatori. La liquidazione rappresenta una semplice fase dell'attività di impresa esercitata dalla società, nell'ambito della quale i liquidatori – pur essendo chiamati al compito di conservare il patrimonio sociale in vista della sua trasformazione in danaro – sono investiti di tutti i poteri normalmente attribuiti agli amministratori. In conclusione, la Corte d'Appello di Cagliari conferma il decreto adottato dal Tribunale di Cagliari: le gravi irregolarità sussistono e il liquidatore unico va sostituito con un liquidatore di nomina giudiziaria.

[9] "*Corte di Appello di Cagliari, 29 gennaio 2025*", in giurisprudenzadelleimprese.it.

La circolare tributaria n. 2/2026

La restituzione delle ritenute alla società deve essere valutata in relazione alle imposte dovute dai soci

Centro studi tributari

Il caso

Alfa S.n.c. svolge attività edilizia prevalentemente finalizzata alla riqualificazione di edifici tramite contratti di appalto nei confronti di persone fisiche.

Poiché i committenti sono prevalentemente persone fisiche che beneficiano delle detrazioni fiscali in relazione a tali interventi, i bonifici ricevuti dai clienti sono frequentemente gravati dalla corrispondente ritenuta operata dagli intermediari finanziari.

In sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, ai soci Mario Rossi e Luigi Verdi viene imputato il reddito corrispondente alla quota di partecipazione di ciascuno, unitamente a una proporzionale quota di ritenute subite dalla società.

Possono i soci riattribuire tutte le ritenute alla società in modo da poterle utilizzare nei mesi di gennaio e febbraio per il pagamento dell'IVA e dei contributi dovuti in relazione al personale impiegato dalla società?

Occorre qualche accortezza nella quantificazione dell'importo che può essere riattribuito e al momento di utilizzo?

La soluzione

Al pari dello studio associato, anche le società di persone (diversamente dalle società di capitali in regime di trasparenza fiscale) hanno la possibilità di utilizzare le ritenute d'acconto subite, trasferite ai soci e da questi riattribuite alla società stessa; la società, a sua volta, potrà procedere a impiegarle per la compensazione di propri debiti tributari e contributivi.

Tali ritenute vengono imputate ai soci, ai sensi dell'art. 22, TUIR, contestualmente al reddito da tassare per trasparenza, ma talvolta esse risultano essere eccessivamente consistenti.

Secondo le indicazioni contenute nella circolare n. 56/E/2009, i soci hanno la possibilità di restituire tutte o una quota delle ritenute attribuite.

Per procedere in tale senso, il primo adempimento da verificare è la redazione di uno specifico accordo: la circolare richiamata nulla dice sulla necessità che tale assenso riguardi tutti i soci, ma

pare logico che l'accordo per la restituzione di una quota delle ritenute possa riguardare anche solo alcuni dei soci.

L'assenso (o la revoca dello stesso) deve poi avere data certa, ad esempio secondo una delle seguenti modalità:

– scrittura privata autenticata;

– scritture semplici (non autenticate) registrate presso l'Agenzia delle Entrate, con tassa fissa;

– invio di mail con Posta elettronica certificata (quest'ultima soluzione è stata oggetto di esplicito avallo da parte dell'Amministrazione finanziaria attraverso la circolare n. 12/E/2010).

Nella circolare n. 56/E/2009, non si richiede che il momento di manifestazione dell'assenso debba precedere, in qualche modo, il periodo d'imposta interessato; piuttosto, nella circolare n. 12/E/2010, viene richiesto che il documento in questione preceda il Modello F24 di compensazione effettiva del credito.

Quindi è possibile formare tale documento (e attribuirvi data certa) anche nel corso del 2026 con riferimento a ritenute eccedenti subite nell'anno 2025; l'utilizzo sarà lecito esclusivamente per le compensazioni operate successivamente all'attribuzione della data certa.

Per l'utilizzo del credito non è necessario attendere la compilazione e l'invio delle dichiarazioni dei redditi della società e dei soci; detto credito, infatti, può essere già speso dal 1° gennaio dell'anno successivo quello in cui si è formato (come detto, previa redazione dell'accordo con data certa).

Quindi, nel corso del 2026 potranno essere spese le eccedenze maturate dai soci in relazione ai redditi 2025; evidentemente, poiché tali eccedenze saranno determinate con precisione solo dopo la compilazione della dichiarazione dei redditi è evidente che gli utilizzi che saranno fatti prima di tale momento dovranno essere conteggiati con una certa cautela.

In merito alle ritenute che effettivamente possono essere restituite alla società è bene rammentare che, secondo le indicazioni della richiamata circolare n. 56/E/2009, ciascun socio può restituire solo l'eccedenza di ritenute rispetto a quelle necessarie (almeno) per azzerare l'IRPEF dovuta che risulterà dal quadro RN, mentre egli può restituire un importo di ritenute anche inferiore all'eccedenza determinata in dichiarazione, trattenendosi una parte del credito IRPEF per effettuare altri versamenti d'imposta relativi alla propria posizione personale.

Pertanto, è improbabile che ciascun socio possa rendere tutte le proprie ritenute, a meno che non sia certo che la propria dichiarazione non presenterà alcun importo di IRPEF dovuta; motivo per cui l'utilizzo delle ritenute a inizio anno da parte della società deve essere fatto con una certa cautela.

In merito al momento di utilizzo delle ritenute occorre anche considerare gli obblighi inerenti alla necessità di apporre il visto di conformità sulle dichiarazioni fiscali. Nella circolare n. 28/E/2014, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i soci non sono tenuti all'apposizione del visto di conformità in sede di riattribuzione delle ritenute per importi superiori a 5.000 euro (salvo che non utilizzi un

proprio credito per un importo superiore a tale soglia). Al contrario, il visto deve essere apposto sulla dichiarazione della società laddove quest'ultima utilizzi detto credito in compensazione nel Modello F24, per un importo superiore a 5.000 euro.

Questo comporta l'evidente conseguenza che l'utilizzo del credito da ritenute riattribuite in capo alla società sia possibile liberamente a inizio anno solo fino alla soglia di 5.000 euro, mentre per la parte eccedente tale importo occorrerà attendere la presentazione della dichiarazione provvista di visto di conformità.



La circolare tributaria n. 2/2026

Il formato dei documenti allegati nel processo telematico

Mara Pilla – Dottore Commercialista e Revisore legale

Nel contesto del processo telematico, l'attenzione del difensore tributario si concentra sul formato degli atti processuali, che deve risultare conforme alle norme, ordinarie e regolamentari. Più trascurato, invece, risulta il tema del formato dei documenti allegati, che sta richiamando l'attenzione avanti ad altre giurisdizioni.

Le notizie per il difensore digitale

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 33880/2025, depositata il 23 dicembre 2025, affronta la tematica del formato degli allegati nel processo civile telematico, nel senso di distinguere gli obblighi della parte costituita rispetto agli obblighi della parte che si sta costituendo in giudizio. La questione riguarda l'ammissibilità o meno della produzione di un DVD contenente registrazioni audio-video, nonostante le Specifiche Tecniche del processo civile telematico indichino tassativamente i formati consentiti per il deposito telematico dei documenti informatici, tra i quali non sono compresi audio e video, salva la previa autorizzazione del giudice. Secondo i giudici di piazza Cavour:

> *«la Corte di merito ha correttamente ritenuto ammissibile la produzione contestuale all'iscrizione a ruolo del supporto digitale allegato al ricorso introduttivo, non riferito ad atti endoprocessuali di parti già costituite (per i quali soltanto opera l'obbligo di deposito telematico)».*

n. 29139/2025, depositata il 4 novembre 2025, si misura con il tema del formato degli allegati nel processo telematico, rito del lavoro, nel senso di distinguere le casistiche che, sia pure evidenziando scostamenti rispetto a quanto letteralmente previsto dalle Specifiche Tecniche, abbiano consentito la regolarità e la pienezza del contraddittorio, rispetto a quelle in cui possa ritenersi perpetrata una lesione del diritto al contraddittorio. La questione riguarda l'ammissibilità o meno della produzione di video, come abbiamo visto, a dispetto delle previsioni delle Specifiche Tecniche. Secondo la Suprema Corte:

> *«la tesi del ricorrente, circa l'inutilizzabilità dei filmati prodotti in giudizio, fa leva sul fatto che essi erano stati depositati in giudizio nel formato "M4V e MP4", non consentiti dalla normativa del D.G.S.I.A. (art. 13), poi compressi in formato zip. Secondo A.A. il formato compresso zip avrebbe potuto contenere, ai sensi dell'art. 13 Specifiche Tecniche PCT DM n. 44/2011, ratione temporis vigente, solo i formati ammessi per il deposito telematico e cioè: ".pdf.rtf.txt.jpg.gif.tiff.xml.". Ad*

avviso del ricorrente la società, per non incorrere in vizi procedurali, avrebbe dovuto salvare i video in un supporto informatico (attraverso la masterizzazione su chiavetta USB, CD, DVD) e chiedere l'autorizzazione al capo dell'ufficio del deposito in modalità non telematica, non essendo appunto possibile veicolare telematicamente la documentazione. Orbene, osserva il Collegio che, ai sensi dell'art. 13 Specifiche Tecniche PCT (Formato dei documenti informatici allegati – Rif. Art. 12 DM n. 44 del 2011), ratione temporis vigente, era previsto che i documenti informatici allegati sono privi di elementi attivi, tra cui macro e campi variabili, e sono consentiti nei seguenti formati: .pdf.rtf.txt.jpg.gif.tiff.xml.eml, purché contenenti file nei formati di cui alle lettere precedenti.msg, purché contenenti file nei formati di cui alle lettere da a ad h. È consentito l'utilizzo dei seguenti formati compressi purché contenenti file nei formati previsti al comma precedente: .zip .rar .arj. Gli allegati possono essere sottoscritti con firma digitale o firma elettronica qualificata; nel caso di formati compressi la firma digitare, se presente, deve essere applicata dopo la compressione. Solo con le Specifiche Tecniche del Provvedimento D.G.S.I.A. del 2.8.2024 (in vigore dal 30.9.2024), è stato possibile depositare file multimediali come audio e video direttamente online, senza dover utilizzare supporti fisici (USB o CD). I formati accettati includono: mp4, mp3, mpeg2, avi, flac, wav, oltre a file compressi (.zip e *.rar). Secondo i giudici del merito il formato cd. zip era consentito dalla normativa e i video erano stati prodotti in medesimo formato anche nella fase di opposizione, ex lege n. 92 del 2012, dallo stesso lavoratore che, addirittura, nella lettera di giustificazioni ne aveva richiamato il contenuto ritenendo di potere trarre da essi elementi di difesa. Così delineata la problematica in esame, rileva questa Corte che effettivamente l'originario deposito dei file video e audio non era stato effettuato in modo conforme alle Specifiche Tecniche in vigore al momento della produzione in giudizio, ma ciò non può comportare alcuna nullità della loro ammissione tale da integrare un error in procedendo comportante la nullità della gravata sentenza. Deve, infatti, preliminarmente precisarsi, come correttamente evidenziato nella requisitoria del Procuratore Generale, che la ratio dell'art. 13 delle Specifiche Tecniche del Provvedimento D.G.S.I.A., di cui si discute, è quella di garantire una tutela del sistema, nel senso che la parte processuale può e deve confidare nel corretto deposito dei file se effettuato in modo conforme alle modalità previste dalle Specifiche stesse. E invero le Specifiche Tecniche non prevedono alcuna espressa sanzione processuale, in ordine ad una nullità o illegittimità dei documenti prodotti con regole diverse da quelle statuite, ma tutelano solo il depositante che si sia conformato ad esse. Ciò che potrebbe assumere rilevanza, in caso di adozione di modalità differenti da quelle previste dalle Specifiche, è unicamente un profilo di lesione dei diritti di difesa o del contraddittorio che potrebbero determinarsi, per la controparte, da un deposito non conforme alle norme tecniche o effettuato in modo irregolare. Sotto questo profilo, però, deve evidenziarsi che i file, nel caso in esame, erano*

> *stati resi accessibili alle parti già nel giudizio di primo grado, senza che fosse, quindi, pregiudicato il contraddittorio o il diritto di difesa, avendo avuto modo il lavoratore di visionare i filmati e, anzi, come ribadito concordemente dai giudici di merito, egli stesso li aveva utilizzati nel medesimo formato, per sostenere le proprie tesi difensive, procedendo a sua volta al loro deposito. Conseguentemente, non ravvisandosi alcuna nullità o illegittimità della produzione dei file, è insindacabile, nel giudizio di Cassazione, anche la non ammissione delle prove testimoniali, basata sul fatto che la dinamica dell'infortunio era ricavabile in modo diretto dai video senza alcuna necessità di ricorrere alla prova orale; si verte, quindi, in ipotesi di apprezzamento delle risultanze processuali di competenza del giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (Cass. n. 19547/2017; Cass. n. 29404/2017)».*

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado Lazio, con la sentenza n. 4827/2025, depositata il 30 luglio 2025, sfiora il tema del formato degli allegati nel processo tributario telematico.

La controversia deriva dall'impugnazione da parte del contribuente di una cartella di pagamento, contenente iscrizione a ruolo a seguito di controllo automatico *ex* art. 36-*bis*, D.P.R. n. 600/1973, notificata a mezzo PEC da un indirizzo non risultante nei pubblici registri, senza previo contraddittorio. Nella specie, il contribuente lamentava in primo grado la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, in quanto la cartella di pagamento non era stata preceduta dal rituale preavviso di irregolarità. Secondo parte pubblica, al contrario, tale obbligo sussiste solo qualora esistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, che richiedano di essere anticipati al contribuente. A tale tesi, per vero prevalente anche nella giurisprudenza di legittimità, aderiva il primo giudice, che respingeva il ricorso anche in relazione a tutte le altre doglianze di parte privata.

Presenta appello principale la parte soccombente in primo grado per dolersi *inter alia* della «*nullità della sentenza per inesistenza radicale della notifica dell'avviso bonario per essere stato depositato in formato non consentito*». La prospettiva del gravame, dunque, è focalizzata non tanto sull'interruzione di quella che il contribuente ritiene essere la corretta sequenza procedimentale che conduce all'iscrizione a ruolo (preavviso di irregolarità necessario *vs* preavviso di irregolarità opportuno), bensì sul formato della prova versata in giudizio dalla parte avversaria. Ove il merito della controversia si risolvesse nel senso della necessità del preavviso di irregolarità, anche il profilo

del mezzo attraverso il quale la parte onerata documenta l'assolvimento dell'obbligo, in modo che il giudice possa tenerne conto, avrebbe la sua rilevanza. L'appellante, nello specifico, annota che:

> *«agli atti non è stata fornita idonea documentazione atta a comprovare la regolare notifica degli atti prodromici alla cartella impugnata. Nello specifico si ribadisce il disconoscimento specifico (ai sensi degli artt. 2712-2719 c.c., 214 e segg. c.p.c., nonché ai sensi dell'art. 22, co 4 e 5, D.Lgs. n. 546 del 1992) già formulato in memoria integrativa depositata in primo grado, degli allegati prodotti dalla resistente: in quanto la presunta ricevuta di avvenuta consegna è priva di attestazione di conformità e di firma digitale, quest'ultima risulta essere necessaria ai sensi dell'art. 24 D.Lgs. n. 82 del 2005 (Codice dell'amministrazione digitale). Non solo, la mancanza di firma digitale fa venir meno la validità dell'atto in quanto non è possibile stabilire se lo stesso sia stato sottoscritto da un funzionario delegato. Inoltre, tale tipologia di file non permette di prendere visione di quanto allegato al messaggio P.E.C. e, pertanto, si evidenzia che gli stessi non potranno assumere alcun valore probatorio. Ebbene dallo studio degli allegati non solo non sono stati prodotto i file .eml o .msg attestanti la notifica presunta degli atti oggetto dell'odierno giudizio; ma il Concessionario non ha provveduto al deposito della c.d. attestazione di conformità la quale, secondo gli E., è necessaria quando non è possibile provvedere al deposito dei file .eml o .msg […] è evidente, quindi, che la resistente non ha provveduto al deposito della ricevuta di avvenuta consegna che rappresenta l'unico mezzo per provare la notifica a mezzo P.E.C. degli atti (sul punto si menziona l'ordinanza n. 15298 del 17 luglio 2020 della Suprema Corte di Cassazione a tenore della quale: nel caso in cui non venga generata la ricevuta di avvenuta consegna, la notifica P.E.C. è da intendersi inesistente e non sanabile. Inoltre, si segnala anche l'ordinanza n. 31045 del 2 novembre 2021 della Suprema Corte di Cassazione la quale ha precisato che, in caso di notifica a mezzo P.E.C., la ricevuta di accettazione e di consegna del destinatario costituiscono i documenti idonei a provare il perfezionamento della notifica)».*

Sul punto, la Corte laziale, in disparte che ritiene non colga nel segno la doglianza, visto che da un capo non appellato della sentenza di *primae curae* risulterebbe la statuizione in punto di non necessità del c.d. avviso bonario, osserva che:

> *«questo Collegio è in grado di leggere il provvedimento depositato in primo grado (la cartella impugnata) così denominato: (…)-signed. Questo Collegio afferma che la forma dell'atto depositato in giudizio (in assenza di contestazioni da parte dell'Amministrazione resistente) prevale su eventuali altri atti in possesso dell'amministrazione, che non potrà più opporli (se di diverso contenuto) al contribuente. Il rapporto controverso (e per quell'atto) resta disciplinato unicamente dal provvedimento depositato in giudizio, come potrà essere attestato dal segretario della Sezione della Corte di Giustizia Tributaria. Sulla nullità degli atti. Il processo tributario è un*

> *processo impugnatorio (più simile al processo amministrativo che al giudizio civile) nel quale il contribuente deve (per ottenere l'annullamento dell'atto) indicare i vizi di cui è affetto. I provvedimenti debbono essere illegittimi (secondo la sistematica del processo amministrativi) o nulli (secondo la sistematica del processo civile), ma non inesistenti (giuridicamente). I provvedimenti viziati sono comunque efficaci. E per tale condizione sono impugnabili e annullabili da parte del giudice. I provvedimenti inesistenti (giuridicamente) sono inefficaci e, perciò, non sono impugnabili. L'impugnativa di un provvedimento inesistente darebbe luogo a una pronuncia d'inammissibilità per difetto di interesse».*

Un dialogo tra sordi che, a quanto sembra, meriterebbe di essere compulsato, passo per passo, in sede di legittimità. In attesa di tali approfondimenti, gli spunti forniti dall'esame delle statuizioni rese in altre giurisdizioni appaiono estremamente indicativi: la possibilità o meno per il depositante, a seconda dello stato di avanzamento del processo, di ottenere speciali autorizzazioni dal giudice e, soprattutto, la violazione o meno del principio del contraddittorio, sembrano driver non trascurabili ai fini delle decisioni.

Gli essenziali

Con Decreto 21 aprile 2023, il direttore generale delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha modificato il D.M. 4 agosto 2015, (Specifiche Tecniche previste dall'art. 3, comma 3, regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 39, comma 8, D.L. n. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 111/2011). Le regole tecniche del processo tributario telematico, insomma, sono state modificate, in particolare per quanto concerne l'obbligo della firma digitale per gli allegati (eliminato) e il sistema di controlli bloccanti per integrità, dimensioni e formati dei file durante in fase di deposito. Il Decreto risulta attualmente pubblicato sul portale della Giustizia tributaria.

Il D.M. 4 agosto 2015, in materia di standard degli atti processuali e dei documenti informatici allegati nel PTT, prescriveva sia per gli atti sia per i documenti allegati la sottoscrizione con firma elettronica qualificata o firma digitale. Nello specifico, la prescrizione regolamentare (art. 10, comma 1, D.M. 4 agosto 2015), è stata modificata come segue:

il ricorso e ogni altro atto processuale in forma di documento informatico rispettano i seguenti requisiti:

a) sono in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b;

b) sono privi di elementi attivi, tra cui macro e campi variabili;

c) sono redatti tramite l'utilizzo di appositi strumenti software senza restrizioni per le operazioni di selezione e copia di parti; non è pertanto ammessa la copia per immagine su supporto informatico di documento analogico;
d) sono sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale CADES (con estensione .p7m) o PADES (con estensione .pdf).
Fin qui, il comma 1, della disposizione, come modificato nel 2023, esaurisce la disciplina relativa agli atti processuali.
Diverso, invece, il precetto per quanto attiene ai documenti allegati, di cui trattano i commi 2 e 3, della medesima disposizione:
i documenti informatici allegati, per i quali è ammessa anche la scansione in formato immagine di documenti analogici, rispettano i seguenti requisiti:
a) sono in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b, TIFF con una risoluzione non superiore a 300 DPI, in bianco e nero e compressione CCITT Group IV (modalità fax), nonché EML che possono contenere allegati nei formati di cui alla presente lettera;
b) sono privi di elementi attivi, tra cui macro o campi variabili, e di collegamenti ipertestuali;
c) possono essere sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale.
La dimensione massima consentita di ogni singolo documento informatico è di 10 MB; qualora il documento sia superiore alla dimensione massima è necessario suddividerlo in più file. Il numero massimo di documenti informatici che possono essere trasmessi con un singolo invio telematico è pari a 50. La dimensione massima consentita per l'insieme dei documenti informatici trasmessi con un singolo invio telematico è pari a 50 MB. Il sistema, prima della trasmissione degli atti e documenti, controlla e segnala all'utente l'eventuale superamento di uno o più dei predetti limiti.

La circolare tributaria n. 2/2026

Atti processuali interruttivi della prescrizione

Mara Pilla – Dottore Commercialista e Revisore legale

Per la notificazione degli atti riscossivi successivi al passaggio in giudicato di una sentenza su un atto esecutivo, opera la c.d. conversione del termine di prescrizione specifico (anche se inferiore al decennio) nell'ordinario decennale. Quid iuris in ipotesi di interruzione prodotta da un atto processuale? La Corte di Cassazione risponde alla domanda, distinguendo il caso dell'atto del creditore da quello dell'atto del debitore.

Le notizie dalla nomofilachia

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 33003/2025, depositata il 17 dicembre 2025, si misura con l'idoneità di un atto processuale a produrre effetti interruttivi della prescrizione, nell'ipotesi in cui venga dichiarato inammissibile.

La vicenda trae origine dalla notificazione di una cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo di un «*credito di imposta in aree svantaggiate, indebitamente compensato negli anni 2001 e 2002, così come accertato in sede giudiziale*». La notifica era rivolta a una società in accomandita semplice, quale legataria di un'impresa individuale, per disposizione testamentaria della persona fisica titolare della stessa impresa individuale, che avrebbe indebitamente effettuato la compensazione *de qua*, con conseguente recupero del credito.

In relazione al primo anno d'imposta, la legittimità del recupero era stata accertata con sentenza della CTP, appellata dagli eredi dell'imprenditore individuale mediante gravame dichiarato dalla CTR adita inammissibile per tardività. In relazione al secondo anno d'imposta, invece, la legittimità del recupero era stata accertata con sentenza della CTR, in riforma della statuizione della CTP.

Impugnava la cartella di pagamento la società per dolersi, nei confronti sia dell'Agenzia delle Entrate sia dell'Agenza delle Entrate-Riscossione, dell'illegittimità dell'iscrizione a ruolo veicolata dall'atto riscossivo. I primi giudici distinguevano le 2 posizioni, a seconda dell'anno d'imposta: per il primo anno sarebbe intervenuta la prescrizione, in quanto già decorso – alla notificazione – il termine, a partire dal *dies a quo* del passaggio in giudicato della sentenza di primo grado e non rilevando la decorrenza dalla definitività della sentenza di secondo grado, giacché quest'ultima si era limitata alla declaratoria di inammissibilità dell'appello per tardività; per il secondo anno, la cartella di

pagamento avrebbe raggiunto il destinatario entro il termine prescrizionale, nella specie quello decennale applicabile all'*actio iudicati*.

Appellava la sentenza l'Agenzia delle Entrate, evocando in giudizio anche l'ente di riscossione, mentre la società contribuente proponeva appello incidentale. Il gravame di parte pubblica si basava sulla tesi della rilevanza della sentenza dei giudici di *secondae curae* che, sebbene limitata alla declaratoria di tardività dell'appello principale, sarebbe stata da ritenersi idonea a determinare la decorrenza del termine di cui all'art. 2593, c.c. Il gravame incidentale di parte privata, invece, era incentrato sulla tesi opposta, secondo cui il giudizio di secondo grado, conclusosi con la declaratoria dell'illegittimità dell'appello proposto dal contribuente, sarebbe stato da considerare *tamquam non esset*, con conseguente decorrenza del termine dalla definitività della sentenza di *primae curae*.

La CTR si sbilanciava a favore della seconda tesi, rigettando l'appello principale nonché accogliendo l'appello incidentale, sulla base dell'implicito riconoscimento del passaggio in giudicato della sentenza di primo grado, contenuto nella declaratoria di inammissibilità del gravame. Ricorre per Cassazione parte pubblica per lamentare *inter alia* la violazione di legge (art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.) in cui sarebbe incorso il secondo giudice laddove avrebbe violato gli artt. 2943, 2946 e 2953, c.c.

I giudici di piazza Cavour, innanzitutto, riepilogano la disciplina dell'*actio iudicati*:

> *«a seguito del passaggio in giudicato di sentenza sfavorevole al contribuente sull'atto di accertamento, il termine utile per la notifica della cartella di pagamento è quello decennale previsto dall'art. 2953 cod. civ. […] per regola generale, la prescrizione decennale da actio iudicati, prevista dall'art. 2953 cod. civ., decorre, non dal giorno della pubblicazione della sentenza, ma dal momento del suo passaggio in giudicato (Cass. 10/07/2014, n. 15765) e, se appellata, da quando, con la necessaria declaratoria giudiziale, si dà luogo all'effetto processuale che rende definitiva la decisione (Cass. 07/10/2005 n. 19639)».*

La Corte di Cassazione, in secondo luogo, individua il nocciolo della questione: quale sia la regola da applicare nell'ipotesi in cui l'appello sia stato proposto tardivamente, e non dalla parte creditrice, bensì da quella debitrice. Alla domanda così posta, osserva la Suprema Corte, la risposta generale è rinvenibile in numerosi precedenti di legittimità:

> *«questa Corte di legittimità ha avuto occasione di chiarire che l'inammissibilità della domanda, qualunque ne sia la causa, non esclude l'efficacia interruttiva della prescrizione del diritto con essa fatto valere, efficacia che – anche in questo caso – permane fino al giudicato, Cass. Sez. III, 9.3.2006, n. 5104, e non si è mancato di ribadire che in tema di interruzione della prescrizione, l'inammissibilità della domanda (nella specie, per difetto di procura alla lite) non ne esclude l'efficacia interruttiva, che, anche in questo caso, permane fino al giudicato», Cass. Sez. II, 14.12.2012, n. 23017.*

Infine, i giudici di piazza Cavour chiariscono che la questione in esame, tuttavia, è differente, giacché l'interruzione del termine non è riconducibile al creditore, bensì al debitore (ricordiamo, difatti, che il gravame ritenuto tardivo era stato proposto da parte privata). Tale peculiarità incide sulla decisione:

> *«la prescrizione è un diritto disponibile, e deve pertanto essere esercitato dalla parte creditrice, la quale intenda evitare il suo compiersi. Nel caso di specie il giudizio d'appello dichiarato inammissibile a causa della sua tardiva proposizione non è stato introdotto dal creditore, l'ente impositore, bensì dai pretesi debitori. Inoltre le ricorrenti neppure allegano di avere richiesto il pagamento del credito mediante un qualsiasi atto rilevante quale messa in mora dei debitori prima che la prescrizione decennale si compisse a seguito della sentenza di primo grado».*

Di qui, il principio di diritto:

> *«l'interruzione della prescrizione del credito rimane integrata dalla domanda giudiziale proposta dal creditore, che pur sia dichiarata inammissibile, anche in sede di appello, perché la domanda giudiziale manifesta comunque la volontà del creditore di esercitare il suo diritto; diversamente l'interruzione della prescrizione non opera se la domanda giudiziale dichiarata inammissibile sia stata proposta dal debitore, ed il creditore non provi di aver provveduto tempestivamente a manifestare la propria volontà di esercitare il diritto».*

Gli essenziali

L'art. 2909, c.c., rubricato "Cosa giudicata", stabilisce che l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa, così introducendo nell'ordinamento il giudicato sostanziale. Quest'ultimo fa da contraltare al giudicato formale di cui all'art. 324, c.p.c., rubricato "Cosa giudicata formale", secondo cui si intende passata in giudicato la sentenza che non sia più soggetta né a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per Cassazione, né a revocazione per i motivi di cui all'art. 395, n. 4) e 5). Nell'ipotesi di giudicato sostanziale, quindi, il diritto controverso risulta stabilizzato alla stregua di quanto accertato nel merito e nella misura in cui tale accertamento abbia costituito l'oggetto della decisione. Ciò preclude la possibilità che in eventuali successivi giudizi si torni a discutere degli elementi costitutivi del diritto controverso in questione, oggetto – appunto – di un accertamento giudiziale definitivo.

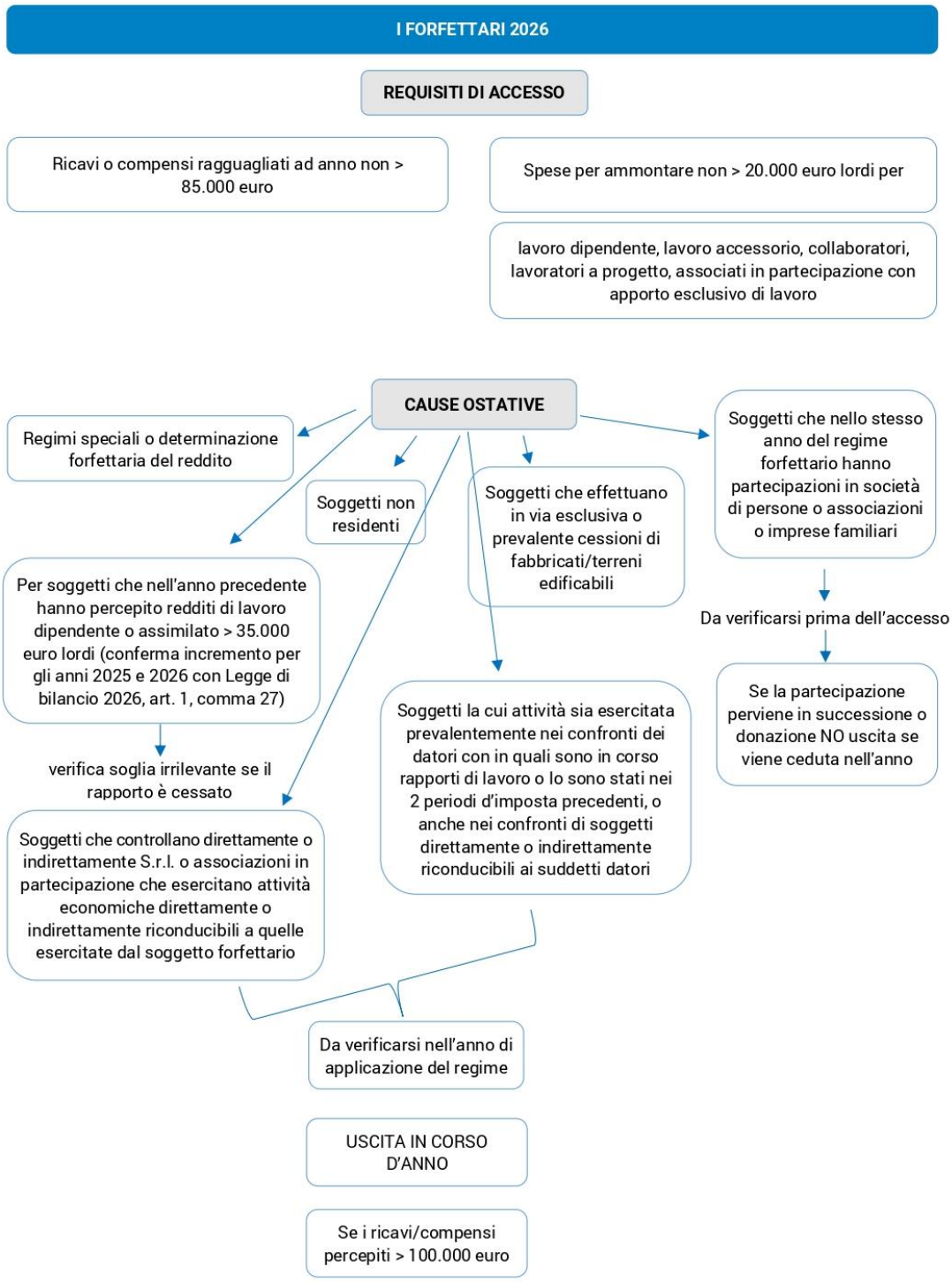
Per la notificazione degli atti riscossivi successivi al passaggio in giudicato di una sentenza su un atto esecutivo, opera la c.d. conversione del termine di prescrizione specifico (anche se inferiore al decennio) nell'ordinario decennale. L'art. 2953, c.c., rubricato "Effetti del giudicato sulle prescrizioni brevi", infatti, prevede la prescrizione con il decorso di 10 anni anche per diritti per i quali la legge stabilisce una prescrizione più breve di 10 anni, sui quali si sia pronunciato un giudice con una sentenza di condanna passata in giudicato. L'art. 2953, cit., si applica indifferentemente a tutti gli atti di riscossione, comunque denominati, così come a tutti i crediti relativi a entrate dello Stato,

tributarie ed extra-tributarie, delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri enti locali, nonché a sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative (cfr. Corte di Cassazione, SS.UU., sent. n. 23397/2016). Una volta formatosi il giudicato, allora, sotto il profilo giuridico non rileva più il titolo originario del credito, bensì la decisione del giudice, che assorbe il titolo originario. Ciò giustifica il superamento della disciplina sul termine (e sulle relative sospensioni del termine) prescrizionale del diritto originario, così come delle norme sui termini decadenziali tipici dell'azione amministrativa. In una parola, rimane soltanto il termine di prescrizione ordinaria.

Nel caso di omessa impugnazione da parte del debitore, invece, non si configura la *re giudicata*, di talché ove sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, il decorso del termine per proporre ricorso od opposizione, determina la definitività della pretesa, senza che abbia rilievo il menzionato art. 2953, giacché non si è di fronte ad alcun titolo giudiziale divenuto definitivo.

Se non viene impugnata una cartella di pagamento, recante l'iscrizione a ruolo di un'imposta, cui si applichi il termine di prescrizione quinquennale, ad esempio, non essendoci stato un accertamento giurisdizionale, non si produrrà alcuna conversione del termine quinquennale in termine ordinario (*actio iudicati*).




I FORFETTARI 2026
REQUISITI DI ACCESSO
Ricavi o compensi ragguagliati ad anno non > 85.000 euro
Spese per ammontare non > 20.000 euro lordi per
lavoro dipendente, lavoro accessorio, collaboratori, lavoratori a progetto, associati in partecipazione con apporto esclusivo di lavoro
CAUSE OSTATIVE
Regimi speciali o determinazione forfettaria del reddito
Soggetti non residenti
Soggetti che effettuano in via esclusiva o prevalente cessioni di fabbricati/terreni edificabili
Soggetti che nello stesso anno del regime forfettario hanno partecipazioni in società di persone o associazioni o imprese familiari
Da verificarsi prima dell'accesso
Se la partecipazione perviene in successione o donazione NO uscita se viene ceduta nell'anno
Per soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente o assimilato > 35.000 euro lordi (conferma incremento per gli anni 2025 e 2026 con Legge di bilancio 2026, art. 1, comma 27)
verifica soglia irrilevante se il rapporto è cessato
Soggetti la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti dei datori con in quali sono in corso rapporti di lavoro o lo sono stati nei 2 periodi d'imposta precedenti, o anche nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori
Soggetti che controllano direttamente o indirettamente S.r.l. o associazioni in partecipazione che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle esercitate dal soggetto forfettario
Da verificarsi nell'anno di applicazione del regime
USCITA IN CORSO D'ANNO
Se i ricavi/compensi percepiti > 100.000 euro

NEWS
Euroconference

L'**informazione quotidiana**,
attenta e completa

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e
rimani sempre aggiornato
www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO
Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE
Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO
Luigi Scappini

COMITATO DI REDAZIONE
Luca Caramaschi Fabio Landuzzi
Luigi Scappini

COLLABORATORI ESTERNI
Andrea Bongi Marco Peirolo
Alessandro Bonuzzi Leonardo Pietrobon
Luigi Ferrajoli Mara Pilla
Fabio Giommoni Maurizio Tozzi
Vittoria Meneghetti Francesco Zuech
Paolo Meneghetti

SERVIZIO CLIENTI
Per ricevere supporto la invitiamo ad aprire un ticket dal seguente link: www.euroconference.it/helpdesk

SITO INTERNET
Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2026
Euro 250,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal link: http://www.euroconference.it/area_riservata_login.
In caso di smarrimento delle password è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001
Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN: 2039-9618

Per i contenuti di "La circolare tributaria" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.
Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a copyright. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.