



NEWS

Euroconference

Edizione di venerdì 4 Aprile 2025

IVA

[Regime speciale del margine per i beni usati](#)

di **Marco Peirolo**

GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI

[Le rilevazioni contabili in caso di splafonamento](#)

di **Viviana Grippo**

IMPOSTE SUL REDDITO

[Abitazioni in locazione turistica: immobili patrimonio o strumentali?](#)

di **Cristoforo Florio**

DIRITTO SOCIETARIO

[Ammessi i limiti statutari all'accesso alle informazioni in fase di due diligence](#)

di **Fabio Landuzzi**

ACCERTAMENTO

[Associazioni estinte: si applicano i principi per le società cancellate dal registro delle imprese?](#)

di **Luciano Sorgato**

SCENARIO PROFESSIONI

[Francesco Cataldi, Presidente UNGDCEC: come i Giovani Commercialisti stanno trasformando la Professione](#)

di **Milena Montanari**

Regime speciale del margine per i beni usati

di **Marco Peirolo**

Rivista **AI Edition** - Integrata con l'**Intelligenza Artificiale**

**LA CIRCOLARE
TRIBUTARIA**

IN OFFERTA PER TE € 162,50 + IVA 4% anziché € 250 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**-35%**
Abbonati ora

Ai beni usati, nonché agli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, si applica un regime Iva speciale, disciplinato dagli articoli 36 e ss., D.L. 41/1995, la cui finalità è quella di evitare fenomeni di doppia o reiterata imposizione per i beni che, dopo l'uscita dal circuito commerciale, vengono ceduti a un soggetto passivo per la successiva rivendita, con conseguente ulteriore imposizione in relazione al prezzo di vendita da quest'ultimo praticata.

Per i suddetti beni, è assoggettato a Iva il solo utile lordo realizzato dal rivenditore, cioè la differenza (c.d. "margine") fra il prezzo di vendita e quello di acquisto, maggiorato delle spese di riparazione e di quelle accessorie.

Presupposti per l'applicazione del regime speciale

L'applicazione del regime del margine presuppone l'esistenza dei requisiti che caratterizzano le operazioni rilevanti ai fini Iva, vale a dire i requisiti oggettivo, soggettivo e territoriale.

Requisito oggettivo

I beni ai quali si applica il regime speciale sono i beni mobili usati, suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione, nonché gli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione indicati nella tabella allegata al D.L. 41/1995.

Oggetti d'arte

Quadri "*collages*" e quadretti simili ("*tableautins*"), pitture e disegni eseguiti interamente a mano dall'artista, a eccezione dei piani di architetti, di ingegneri e degli altri progetti e disegni industriali, commerciali, topografici e simili, degli oggetti manufatturati decorati a mano, delle tele dipinte per scenari di teatro, sfondi di studi d'arte o per usi simili (codice NC 9701)

Incisioni, stampe e litografie originali, precisamente gli esemplari ottenuti in numero limitato direttamente in nero o a colori da una o più matrici interamente lavorate a mano dall'artista, qualunque sia la tecnica o la materia usata, escluso qualsiasi procedimento meccanico e fotomeccanico (codice NC 9702 00 00)

Opere originali dell'arte statuaria o dell'arte scultoria, di qualsiasi materia, purché siano eseguite interamente dall'artista; fusioni di sculture a tiratura limitata a 8 esemplari, controllata dall'artista o dagli aventi diritto (codice NC 9703 00 00); a titolo eccezionale in casi determinati dagli Stati membri, per fusioni di sculture antecedenti il 1° gennaio 1989, è possibile superare il limite degli 8 esemplari

Arazzi (codice NC 5805 00 00) e tappeti murali (codice NC 6304 00 00) eseguiti a mano da disegni originali forniti da artisti, a condizione che non ne esistano più di 8 esemplari

Esemplari unici di ceramica, interamente eseguiti dall'artista e firmati dal medesimo

Smalti su rame, interamente eseguiti a mano, nei limiti di 8 esemplari numerati e recanti la firma dell'artista o del suo studio, a esclusione delle minuterie e degli oggetti di oreficeria e di gioielleria

Fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di 30 esemplari, di qualsiasi formato e supporto

Oggetti d'antiquariato Beni diversi dagli oggetti d'arte e da collezione, aventi più di 100 anni di età (codice 9706 00 00)

Oggetti da collezione Francobolli, marche da bollo, marche postali, buste primo giorno di emissione, interi postali e simili, oblitterati o non oblitterati ma non aventi corso né destinati ad aver corso (codice NC 9704 00 00)
Collezioni ed esemplari per collezioni di zoologia, di botanica, di mineralogia, di anatomia, o aventi interesse storico, archeologico, paleontologico, etnografico o numismatico (codice NC 9705 00 00)

Il comma 10-*bis*, articolo 36, D.L. 41/1995, introdotto dall'articolo 2, comma 6-*bis*, D.L. 16/2012, estende il regime del margine alle cessioni dei contratti di locazione finanziaria acquisiti presso privati o soggetti passivi che non hanno potuto detrarre l'Iva relativa ai predetti contratti. Sul punto, è il caso di osservare che, mentre il regime del margine si applica alle cessioni di beni mobili materiali, la cessione di contratti costituisce, ai fini dell'Iva, una prestazione di servizi ex articolo 3, comma 2, n. 5, D.P.R. 633/1972.

L'ulteriore condizione per l'applicazione del regime speciale è quella della tassazione definitiva dei beni mobili usati, nonché degli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, successivamente rivenduti.

La tassazione definitiva si verifica:

- in primo luogo, quando il rivenditore acquista il bene da un privato o da un altro soggetto che non riveste la qualifica di soggetto passivo Iva, residente in Italia o in altro Stato UE. Di conseguenza, se il rivenditore acquista il bene usato da un privato residente al di fuori dell'Unione Europea, esso effettua un'importazione soggetta a Iva ai sensi dell'articolo 67, D.P.R. 633/1972, per cui la successiva rivendita resta esclusa dal regime del margine. È prevista, tuttavia, un'eccezione per le importazioni di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, la cui rivendita beneficia del regime speciale ai sensi dell'articolo 39, D.L. 41/1995;
- in secondo luogo, quando il rivenditore acquista il bene da:
 - un soggetto passivo che non ha potuto operare, in sede d'acquisto, la detrazione dell'imposta e che, di conseguenza, abbia operato la cessione nei confronti del rivenditore in esenzione da Iva ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 27-*quinquies*, D.P.R. 633/1972;
 - un soggetto passivo di altro Stato UE in regime di esonero;
 - un soggetto passivo che opera anch'esso nel regime speciale del margine.

Riguardo alla prima categoria di soggetti equiparati ai privati, l'Amministrazione finanziaria fa riferimento ai soggetti passivi che non hanno potuto operare, in relazione all'acquisto dei beni, la detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972^[1]. In tal caso, infatti, l'acquisto da parte del rivenditore del bene usato non è stata assoggettata a Iva con emissione della specifica fattura, trattandosi di operazione al di fuori del campo di applicazione del tributo.

L'assimilazione ha, pertanto, carattere oggettivo, in quanto l'indetraibilità che giustifica l'applicazione del regime del margine è quella "*generale*", collegata cioè alla destinazione dei beni ex articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972.

Restano, invece, escluse dalla disciplina in esame tutte le altre ipotesi di indetraibilità, totale o parziale, dell'imposta, quali, ad esempio, quelle previste dall'articolo 19, comma 5, e dall'articolo 36-*bis*, comma 2, D.P.R. 633/1972, con la conseguenza che le cessioni successive a tali ultime operazioni rientrano nel campo di applicazione dell'Iva, per cui deve essere addebitata l'imposta in fattura^[2].

Tipologia di indetraibilità	Regime speciale in sede di rivendita
Indetraibilità collegata alla destinazione dei beni	Sì
Indetraibilità da <i>pro rata</i>	No
Indetraibilità da dispensa per le operazioni esenti	

Il regime del margine non è applicabile ai beni acquistati presso soggetti passivi che hanno detratto parzialmente l'imposta. Secondo la Corte di Giustizia UE, l'esenzione in parola si riferisce alle sole cessioni di beni completamente escluse, in base alla normativa nazionale, dal diritto di detrazione, in modo che il soggetto che ha ceduto i beni al rivenditore abbia sopportato integralmente l'imposta^[3].

Requisito soggettivo

Il regime speciale si applica ai contribuenti che esercitano per professione abituale il commercio all'ingrosso, al dettaglio o in forma ambulante di beni mobili usati, oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, a condizione che non abbiano subito, all'atto dell'acquisto, la rivalsa dell'imposta, sebbene in taluni casi il tributo possa aver concorso alla determinazione del prezzo pagato.

Possono, pertanto, considerarsi soggetti passivi-rivenditori, a prescindere dalla modalità di svolgimento dell'attività (in sede fissa o in modo itinerante):

- negozianti di beni d'occasione, antiquari, etc.;
- gallerie d'arte;
- negozianti di francobolli, monete antiche, etc.;
- soggetti che agiscono in nome proprio, ma per conto altrui, come le agenzie di vendite all'asta.

Il regime speciale, pur con qualche limitazione, si applica anche ai soggetti che effettuano cessioni dei suddetti beni non nel quadro dell'esercizio abituale di attività di commercio degli stessi; si tratta, cioè, delle imprese, professionisti ed enti soggetti passivi Iva che occasionalmente vendono beni d'occasione od oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione.

Anche nei confronti di questi soggetti, il regime speciale presuppone che il bene oggetto di rivendita sia già stato tassato definitivamente e che, quindi, il medesimo non sia stato acquistato come nuovo o presso un soggetto passivo che ha assoggettato a imposta la cessione.

Soggetti interessati	Contribuenti che esercitano per professione abituale il commercio all'ingrosso, al dettaglio o in forma ambulante di beni mobili usati, oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, in relazione ai quali non hanno subito, all'atto dell'acquisto, la rivalsa dell'Iva Contribuenti che occasionalmente effettuano la cessione di beni mobili usati, oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, in relazione ai quali non hanno subito, all'atto dell'acquisto, la rivalsa dell'Iva
----------------------	--

Soggetti esclusi

Le rilevazioni contabili in caso di splafonamento

di Viviana Grippo

OneDay Master

Regimi iva speciali: modalità particolari di applicazione dell'imposta

Scopri di più

I soggetti passivi aventi lo *status* di “**esportatore abituale**” possono acquistare **beni e servizi**, nonché importare beni, **nei limiti del plafond disponibile senza pagamento dell'Iva**, secondo il disposto dell'[articolo 8, comma 1, lettera c\), D.P.R. 633/1972](#), a seguito di **dichiarazione di intento**.

Se l'esportatore utilizzasse **oltre misura l'agevolazione** concessa, incorrerebbe in quello che si definisce **splafonamento**.

Secondo le indicazioni dell'Agenzia delle entrate ([risoluzione n. 16/E/2017](#)), per **regolarizzare la propria posizione** è possibile avvalersi di **una delle seguenti**:

- richiesta al fornitore di **emettere una nota di variazione** in aumento;
- emissione di **autofattura e versamento diretto dell'imposta**, delle **sanzioni e degli interessi**;
- emissione di **autofattura e assolvimento dell'imposta**, comprensiva degli interessi, in **sede di liquidazione periodica**.

La **prima possibilità** di regolarizzazione prevede la richiesta al fornitore di effettuare una **variazione in aumento dell'Iva**, ai sensi dell'[articolo 26, D.P.R. 633/1972](#); l'acquirente resta obbligato al **pagamento degli interessi e delle sanzioni** eventualmente **ridotte in caso di ravvedimento** operoso, di cui all'[articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#).

L'**esportatore abituale che non vuole coinvolgere il fornitore**, in alternativa, può **inviare allo SDI un'autofattura** indicando come Tipo documento **TD21 – Autofattura per splafonamento**. Sia nei campi del cedente/prestatore che in quelli del **cessionario/committente** sono riportati i dati dell'esportatore abituale che emette l'autofattura; eventuali indicazioni differenti **sono segnalate con il messaggio di Errore 00472**. L'autofattura contiene gli **estremi identificativi di ciascun fornitore**, il numero progressivo delle fatture ricevute, **l'ammontare eccedente il plafond** e **l'imposta che avrebbe dovuto essere applicata**. Tale imposta è **versata autonomamente dall'esportatore abituale in F24**, indicando il **codice tributo** del periodo in cui erroneamente è stato effettuato l'acquisto senza applicazione dell'Iva. L'autofattura emessa

dovrà essere **annotata solo nel registro degli acquisti** e occorrerà **procedere al versamento dell'Iva**, degli interessi e della sanzione (in misura ridotta, qualora ci si avvalga del ravvedimento operoso).

La terza modalità prevede **l'emissione dell'autofattura con l'assolvimento dell'Iva** in sede di liquidazione periodica e può essere adottata solo **entro il 31 dicembre dell'anno in cui si è realizzato lo splafonamento**. Se l'assolvimento dell'Iva avviene in **sede di liquidazione periodica**, il cessionario/committente che emette l'autofattura annota, entro i termini della liquidazione periodica, la **maggiore imposta nel registro Iva delle vendite**, nonché annota **l'autofattura anche nel registro Iva degli acquisti**.

Dal punto di vista contabile le **tre procedure prevedono tre rilevazioni differenti**.

Facciamo un **esempio**: *esportatore abituale che supera il plafond disponibile effettuando acquisti in sospensione d'imposta per i quali non poteva beneficiarne per un'imposta non addebitata pari a euro 1.500, sanzioni euro 100 e interessi euro 10.*

Vediamo le rilevazioni contabili.

Prima metodologia

Iva a credito a Deb. Vs Fornitore 1.500,00

Deb. Vs Fornitore a Banca c/c 1.500,00

Diversi a Banca c/c 110,00

Interessi passivi 10,00

Sanzioni 100,00

Il **conto "IVA a credito"** verrà chiuso in sede di dichiarazione IVA, quando l'esportatore potrà detrarre l'Iva a suo credito, in quella occasione tale conto sarà stornato al conto "Erario c/IVA".

Seconda metodologia

Iva a credito a Fornitore Fittizio 1.500,00

Diversi a Banca c/c 1.610,00



Fornitore Fittizio 1.500,00

Interessi passivi 10,00

Sanzioni 100,00

Il Fornitore Fittizio utilizzato come contropartita dall'IVA a credito verrà chiuso al momento del versamento dell'imposta; mentre, il conto **"IVA a credito" verrà chiuso in sede di liquidazione periodica IVA**, con giroconto al conto "Erario c/IVA".

Terza metodologia

In questo caso le scritture saranno più copiose ma il principio sottostante sarà il medesimo.

Iva a credito a Fornitore Fittizio 1.500,00

Iva a debito a Erario c/Iva per storno del debito iva

Erario c/iva a Iva a credito per storno del credito iva

Diversi a Erario c/iva 1.510,00

Fornitore Fittizio 1.500,00

Interessi passivi 10,00

Quindi si **procederà al pagamento dell'imposta con sanzioni.**

IMPOSTE SUL REDDITO

Abitazioni in locazione turistica: immobili patrimonio o strumentali?

di **Cristoforo Florio**

Master di specializzazione

Masterclass fiscalità immobiliare

Scopri di più

Secondo quanto previsto dall'[articolo 43, comma 2, Tuir](#), gli immobili con **destinazione catastale abitativa** si considerano “*strumentali*” quando sono **utilizzati dal possessore esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale**.

Diversamente ed escludendo il caso degli immobili strumentali per destinazione temporanea, che esula dalle finalità del presente contributo, **detti fabbricati abitativi sono qualificati come “patrimonio”**.

Secondo la previsione dell'[articolo 90, Tuir](#), essi sono individuati **in via residuale**, quali fabbricati che **non costituiscono né beni strumentali per l'esercizio dell'impresa** (per natura e/o per destinazione), **né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa** (c.d. beni merce).

Ciò premesso, il caso che si intende approfondire in questa sede è quello degli **immobili abitativi concessi in locazione turistica** da parte di un'impresa, onde appurare se essi siano da considerare quali **beni strumentali per destinazione o immobili “patrimonio”**.

Sul piano delle imposte sui redditi, la differenza tra le due categorie è notevole: gli **immobili strumentali** per destinazione concorrono alla **formazione del reddito d'impresa in base ai costi e ricavi**, secondo le risultanze del Conto economico, mentre **gli immobili “patrimonio”** concorrono a formare il reddito secondo le **modalità proprie dei redditi fondiari**. In quest'ultimo caso, quindi, **sono indeducibili**, salvo alcune specifiche eccezioni, i **costi afferenti tali fabbricati** mentre, sul piano dei ricavi, **concorre al reddito d'impresa il maggiore importo tra la rendita catastale rivalutata del 5% ed il canone di locazione, ridotto nel limite del 15% delle spese di manutenzione ordinaria** sostenute e documentate.

Ciò detto, in relazione agli **appartamenti concessi in locazione** da parte di imprese, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che **possono definirsi come “strumentali”**, “... *quegli immobili che hanno come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali* ...” dovendosi escludere il carattere di

strumentalità degli immobili abitativi locati a terzi, costituenti l'oggetto dell'attività propria dell'impresa (v. [Circolare n. 112/E/1999](#), [Risoluzione n. 9/885/1982](#) nonché, più recentemente, [risoluzione n. 340/E/2008](#)).

Sempre ad opinione del Fisco, qualora, invece, il **fabbricato di civile abitazione sia utilizzato per l'esercizio di una vera e propria attività avente le caratteristiche dell'impresa turistica** (ad es., "case vacanze"), in conformità alle disposizioni regionali, e quindi, in definitiva, mediante la prestazione di servizi accessori alla locazione (ad es., fornitura biancheria e pulizia periodica nel corso del soggiorno degli ospiti), lo stesso dovrebbe **poter essere considerato quale immobile strumentale per destinazione** ([risoluzione n. 55/E/2022](#)). Nel senso da ultimo indicato si era peraltro espressa anche la C.T.C. con la sentenza n. 3379/1992.

Diventa quindi fondamentale comprendere se **la mera locazione turistica posta in essere da un'impresa rientri o meno nell'ambito delle attività di ricettività turistica extra-alberghiero** dal punto di vista fiscale.

Come regola generale, la risposta dovrebbe essere negativa: **la locazione turistica** è, infatti, quel contratto di locazione ad uso abitativo, caratterizzato dalla **durata limitata nel tempo e avente finalità esclusivamente turistiche**, senza la prestazione, nel corso del rapporto, di servizi aggiuntivi, che invece caratterizzano tipicamente le attività ricettive. Si tratta, dunque, di una **mera messa a disposizione dell'alloggio a fronte di un corrispettivo** che, ancorché organizzata in forma d'impresa, **non prevede servizi ulteriori rispetto alla locazione** e, pertanto, **non costituirebbe esercizio di una vera e propria attività imprenditoriale**, con la conseguenza che il fabbricato utilizzato per tale locazione sarà qualificato come "*immobile patrimonio*".

Tale interpretazione risulta, tuttavia, molto rigida, specialmente in considerazione dell'evoluzione degli ultimi anni che ha caratterizzato il **mondo dei c.d. "affitti brevi"**, e potrebbe risultare, in alcuni casi, **non rispettosa dei principi fondamentali che governano il reddito d'impresa**.

Infatti, a tale riguardo occorre innanzitutto osservare che **la locazione turistica viene assimilata dalle norme regionali e nazionali**, sotto il profilo degli obblighi e degli adempimenti, alle **altre strutture turistico-ricettive extra-alberghiere**.

Inoltre, si tratta di una **modalità locatizia che richiede spesso lo sviluppo di una vera e propria attività aziendale** (si pensi, ad es., alla gestione delle prenotazioni, ai servizi di pulizia degli alloggi, alla pubblicità sui portali *online*, etc.), assolutamente **non paragonabile a quella di una locazione "classica"**, mediante l'utilizzo di contratti "*statici*" del tipo 4+4 o 3+2.

E ancora, secondo l'[articolo 12, D.Lgs. 79/2011](#) (poi abrogato dalla [sentenza n. 80/2012](#) della Corte Costituzionale e sostituito dalle singole disposizioni regionali), sono da **considerarsi strutture ricettive extralberghiere anche** "... le unità abitative ammobiliate ad uso turistico ... date in locazione ai turisti ... **senza la prestazione di alcun servizio di tipo alberghiero** ...".

Ed il fatto che alcune normative regionali attualmente prevedano **che la locazione turistica non sia un'attività turistico-ricettiva extra-alberghiera** non dovrebbe essere necessariamente dirimente, al fine di appurare se quell'attività sia imprenditoriale o meno dal punto di vista tributario, in quanto i requisiti del **reddito d'impresa sono stabiliti da una normativa fiscale di carattere esclusivamente nazionale**.

D'altronde, non sono mancati dei precedenti giurisprudenziali che hanno segnato un'apertura in tal senso. La Corte di Cassazione, con l'[**ordinanza n. 15753/2020**](#), ha infatti considerato **strumentali per destinazione gli immobili abitativi dati in locazione** in virtù del fatto che *“la loro collocazione sul mercato locativo rientra nell'attività di gestione propria di una società immobiliare”*. Secondo tale pronuncia, la **distinzione tra beni strumentali e beni patrimonio**, non sarebbe da rinvenire nel fatto che gli stessi siano stati o meno locati a terzi, quanto piuttosto nella **loro destinazione** e, con riferimento all'oggetto sociale, verificando che **l'attività di locazione a terzi degli immobili rientri pienamente nell'oggetto dell'attività di impresa**.

In altri termini, il riconoscimento della strumentalità di un immobile sarebbe da **ricavarsi nella funzione strumentale del bene**, non in senso oggettivo, ma in rapporto all'attività esercitata, **a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza** (v. [**Cassazione n. 19219/2017**](#)).

Ammessi i limiti statutari all'accesso alle informazioni in fase di due diligence

di Fabio Landuzzi

Convegno di aggiornamento

Gestione della partecipazione nel rapporto soci-società di capitali

Scopri di più

Gli **amministratori della società target** di una **possibile acquisizione** sono sempre **obbligati a consentire l'accesso alle informazioni**, anche riservate, per consentire a un potenziale acquirente di effettuare la sua **due diligence** propedeutica all'eventuale **acquisizione delle partecipazioni** della società? E, per converso, i soci possono rivendicare **un loro diritto** a far ricevere dai propri potenziali acquirenti della partecipazione le **informazioni, anche riservate**, inerenti alla società, per poter svolgere le attività di **due diligence**? Si tratta di una materia **molto delicata** e poco affrontata in dottrina, sulla quale è stato di recente elaborato e pubblicato un documento di analisi da parte dell'Osservatorio societario del Consiglio Notarile dei distretti riuniti di Firenze, Prato e Pistoia (**Orientamento n. 85/2024**).

L'Orientamento cita, dapprima, proprio una **sentenza del Tribunale di Bologna del 23 luglio 2018** che dispose ritenendo che la normativa vigente **non contempli a favore del socio** di società un **diritto a svolgere la due diligence**, dando priorità alla **tutela della riservatezza delle informazioni** della società; per cui, solo in caso di **rifiuto illegittimo** ed arbitrario da parte degli amministratori, vi sarebbe l'eventuale esposizione degli stessi a **profili di responsabilità**. È evidente che la questione si presenta come molto sottile, dato che occorre temperare **entrambe le esigenze** meritevoli di tutela: da una parte, la riservatezza dei dati sociali, dall'altra parte, **l'interesse del socio alla vendita della partecipazione**.

Sono, peraltro, **molteplici i fatti concorrenti** in queste situazioni: *in primis*, le caratteristiche del soggetto **potenziale acquirente**, se si tratta di un *competitor*, o anche se l'acquisizione riguarda l'intera delle partecipazioni sociali così da andare a **vantaggio di tutti i soci**, inclusi quelli di minoranza, come pure se vi sia o meno una prospettiva di **vantaggio anche per la società** stessa dal **buon esito della vendita**.

Ebbene, il quesito a cui l'Orientamento notarile prova a dare risposta è **se sia legittimo** prevedere già nello **statuto della società** delle **regole** riferite all'accesso di potenziali acquirenti alle informazioni della società che non sono di dominio pubblico. Infatti, una clausola di questo contenuto **sarebbe assai utile** per limitare la responsabilità degli amministratori, come pure per evitare loro ostruzionismi, ma anche per **circoscrivere il tipo di**

informazioni che è consentito fornire in sede di *due diligence*, le **modalità con cui metterle a disposizione, etc..**

La **risposta** a cui giunge l'Orientamento del Notariato toscano è **affermativa**, ovvero sono ritenute **legittime le clausole** inserite nello statuto sociale che hanno l'effetto di **disciplinare l'accesso di potenziali acquirenti alle informazioni societarie**, ivi comprese quelle riservate, nell'ambito di una attività di *due diligence* propedeutica alla possibile acquisizione della partecipazione sociale; clausole di questo tenore possono essere dirette, ad esempio, a **limitare il potere degli amministratori** di divulgare informazioni sensibili, subordinando tale fatto ad una **delibera di assenso da parte dell'assemblea dei soci**; oppure, la clausola potrebbe al contrario espressamente imporre agli amministratori di **mettere a disposizione tali informazioni**.

L'analisi viene poi condotta in modo differenziato per le **società azionarie** rispetto alle **Srl**, stante la diversa disciplina delle prerogative di controllo dei soci.

Nelle **società azionarie**, stante l'[articolo 2380-bis, cod. civ.](#), che attribuisce la **gestione dell'impresa esclusivamente agli amministratori**, l'attribuzione all'assemblea della decisione sul fatto di ammettere o meno la *due diligence*, non esclude in ogni caso una **possibile responsabilità degli amministratori**, poiché rimane per essi il potere-dovere di non eseguire una decisione dei soci ove questa possa procurare danno alla società.

Diversamente, **nelle Srl** il **diritto di accesso dei soci** che non partecipano alla amministrazione **alle informazioni** sociali, previsto di norma dall'[articolo 2476, comma 2, cod. civ.](#), **può essere limitato dallo statuto**; perciò, è certamente possibile disporre un limite anche nel caso di informazioni richieste dal socio nell'ambito di una *due diligence* volta a una potenziale acquisizione della partecipazione da parte di un terzo. Allo stesso modo, lo statuto di Srl può disporre che la decisione sulla *due diligence* sia **di volta in volta rimessa alla decisione dei soci**, di fatto determinando una sorta di esautoramento degli amministratori, stante il fatto di avere in toto rimesso ai soci la decisione circa l'accesso o meno alle **informazioni in sede di due diligence**.

ACCERTAMENTO

Associazioni estinte: si applicano i principi per le società cancellate dal registro delle imprese?

di **Luciano Sorgato**

Master di specializzazione

Operazioni straordinarie dopo la riforma

Commento al D.Lgs. 13.12.2024, n. 192

Scopri di più

In ordine ai temi controversi relativi **all'estinzione di un ente non commerciale** non tenuto alle **forme di pubblicità del Registro delle Imprese**, la Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 9541/2016](#), ha ritenuto che, nel caso di cessazione dell'associazione a mezzo delle formalità ex [articolo 35, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), vengano a generarsi i medesimi **effetti estintivi che conseguono alla cancellazione delle società dal Registro delle Imprese**. Espletate le formalità prescritte dal citato [articolo 35, comma 4](#), l'associazione cessa la propria attività, così realizzando la *condicio sine qua non* che il Supremo Collegio pone a fondamento del principio di diritto, assumendo l'adempimento delle formalità dichiarative come elemento a supporto dell'effettivo **venir meno dell'attività imprenditoriale dell'ente**. Da qui l'irrilevanza della cancellazione dal Registro delle Imprese, costituendo un **adempimento non richiesto alle associazioni**.

Con la cancellazione della partita Iva a seguito della **reale cessazione dell'attività**, l'associazione si estingue, destrutturandosi sul piano organizzativo e perdendo **ogni capacità processuale sia sul piano della legittimazione passiva che attiva**. Del pari della società, quindi, con l'evento estintivo viene a **cessare ogni delineazione strutturale dell'ente** e a interrompersi ogni rapporto di rappresentanza. La perdita di ogni facoltà processuale, per la citata Cassazione, comporta che **l'ente giammai potrà essere destinatario della notificazione di un avviso di accertamento** o anche solo di un atto istruttorio.

Viene, in tal modo, ad **espandersi anche alle associazioni la versione esegetica della Cassazione in materia di estinzione delle società** per cui: *"In tema di contenzioso tributario l'estinzione della società prima della notifica di un avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto della sua capacità processuale e il difetto di legittimazione a rappresentarla del suo ex liquidatore, per cui eliminandosi ogni possibilità di prosecuzione dell'azione, consegue l'annullamento della sentenza impugnata con ricorso per cassazione, ricorrendo un vizio insanabile originario del processo che avrebbe dovuto condurre da subito ad una pronuncia declinatoria di merito, trattandosi di impugnazione improponibile"* ([Cassazione n. 5736/2016](#)).

Peraltro, l'effetto estintivo **preclude la prerogativa della recettività dell'atto impositivo**, ostruendo lo scopo della notificazione (in tal senso CTR Lombardia, 18 settembre 2014, n. 4757). Inoltre, in dottrina si sottolinea come posto che **tra gli elementi essenziali di un atto amministrativo va ricompresa l'esistenza giuridica del suo destinatario**, la nullità radicale di un avviso di accertamento intestato ad un soggetto estinto dev'essere ulteriormente affermata, anche in forza dell'[articolo 21-septies, L. 241/1990](#), che, con specifico rigore, sanziona con la **nullità del provvedimento amministrativo** mancante di uno degli **elementi essenziali** (in tal senso CTP di Reggio Emilia, 4 marzo 2014, n. 69).

La **chiusura della partita Iva equivale alla cancellazione dal Registro delle Imprese** ed anche in ordine alle associazioni, similmente alle società, almeno sino all'entrata in vigore dell'[articolo 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014](#), in vigore **dal 13 dicembre 2014**, qualsiasi **notifica all'ente estinto precedentemente** a tale spartiacque temporale rende giuridicamente **impraticabile ogni forma di tutela del credito erariale**. La previsione del citato [articolo 28](#) deroga – nei soli riguardi delle posizioni debitorie indicate e delle relative Amministrazioni creditrici – al principio per cui la società cancellata dal Registro delle Imprese **non può agire né essere convenuta in giudizio**, in quanto priva della relativa capacità.

Si tratta, quindi, di accertare se **tale deroga possa essere ampliata anche alle associazioni e agli enti non commerciali**.

Sulla portata della norma si è venuto a **definire un fermo indirizzo interpretativo**, secondo cui la deroga non si limita a prevedere una **posticipazione degli effetti dell'estinzione**, al solo fine di consentire e facilitare all'Ufficio la **notificazione dell'atto impositivo** (altrimenti giuridicamente inesistente), ma permette all'ex liquidatore di non vedersi **destrutturati tutti i poteri di rappresentanza** della società, sul piano sostanziale e processuale, nella misura in cui questi rispondano ai fini indicati dall'[articolo 28, comma 4](#), che, altrimenti opinando, **non potrebbe operare**. Con la conseguenza che il liquidatore, oltre a ricevere le notifiche degli atti dagli enti creditori, può anche **opporsi agli stessi e conferire mandato alle liti**, dovendosi la dizione legislativa "*atti del contenzioso*" riferirsi **in senso stretto e tecnico proprio agli atti del processo** e della tutela giurisdizionale. Pertanto, nei casi in cui si renda applicabile l'[articolo 28](#) in esame, in deroga all'[articolo 2495, cod. civ.](#), la società **conserva la legittimazione attiva** mentre gli ex soci devono considerarsi privi di legittimazione (così, da ultimo, [Cassazione, SS.UU., n 3625/2025](#)).

In ordine al trasbordo di tali principi alle associazioni, la versione letterale della norma che riferisce espressamente all'estinzione delle società di cui all'[articolo 2495, cod. civ.](#), con la previsione di un effetto **perdurante per cinque anni** dalla richiesta di cancellazione del **Registro delle Imprese**, di certo non si adatta alle più **dimesse prerogative dell'associazione** e dell'ente non commerciale in genere. Tuttavia, chi scrive, ritiene che tale **operatività procedimentale possa riguardare anche le associazioni** per la necessità di perseguire una soluzione di simmetria con lo scrutinio della Cassazione in tema di **estinzione dell'associazione**, per il quale, come già sopra rappresentato, pur non potendosi applicare alle associazioni la disciplina dell'[articolo 2495, cod. civ.](#), va ritenuto che l'inizio e la fine della

qualità d'imprenditore siano **subordinati all'effettivo svolgimento** o al reale venire meno **dell'attività imprenditoriale** e non alla formalità della cancellazione dal Registro delle Imprese, che resta, priva di ogni effetto sulla legittimazione e sulla capacità processuale (sentenza 23 settembre 2013, n. 21714). La conoscenza legale che, in **ordine alla cancellazione delle società**, è a regime procurata dal Registro delle Imprese, nel caso in esame è **surrogata dalla diversa fonte informativa costituita dall'adempimento dichiarativo**, previsto dall'[articolo 35, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), a mente del quale: *"In caso di cessazione dell'attività il termine di 30 giorni per la presentazione della dichiarazione decorre dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda ..."*. Anche in ordine alle associazioni, la portata disciplinare del citato [articolo 28](#), verrebbe a **perseguire lo stesso scopo di ausiliare**, con forme di semplificazione notificatoria, la **recettività dell'atto impositivo** emesso dall'Amministrazione finanziaria. Del resto, si tratta di espandere una **mera finzione giuridica ad enti che**, al pari delle società, si destrutturano sul piano del modello organizzativo e degli organi statutari. A parità, quindi, di conseguenze demolitorie, appare consono un **medesimo raccordo di interlocuzione con il Fisco** fondato **su identiche modalità** (quelle previste dal cit. [articolo 28, D.Lgs. 175/2014](#)).

SCENARIO PROFESSIONI

Francesco Cataldi, Presidente UNGDCEC: come i Giovani Commercialisti stanno trasformando la Professione

di **Milena Montanari**



Da settembre 2023 Francesco Cataldi guida l'Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (UNGDCEC), associazione attiva da quasi 60 anni e aperta a professionisti, praticanti ed esperti contabili di età inferiore ai 43 anni.

Attualmente, l'UNGDCEC conta oltre 115 Unioni Locali distribuite sul territorio nazionale, con circa 10.000 soci aderenti.

Presidente Cataldi, sarà ospite all'evento Scenario delle Professioni, il forum che esplora i megatrend che stanno ridefinendo il panorama professionale. Dal suo punto di vista, quale sarà il ruolo del commercialista nei prossimi anni e quali competenze dovrà sviluppare un giovane professionista per restare competitivo?

Il commercialista del futuro giocherà sempre di più un ruolo centrale di interlocutore strategico per imprese, pubblica amministrazione, associazioni e cittadini, supportandoli nella gestione della complessità economica, gestionale e normativa. In un contesto in cui i cambiamenti sono rapidi e spesso imprevedibili, sarà chiamato a interpretare scenari in continua evoluzione, anticipare i bisogni dei clienti e guidarli in scelte consapevoli e sostenibili.

L'innovazione digitale, l'internazionalizzazione dei mercati e le continue evoluzioni politiche impongono nuove competenze trasversali. Tra queste, la capacità di analisi dei dati, il controllo di gestione avanzato, la consulenza direzionale e la conoscenza delle dinamiche ESG. Non meno importante sarà l'alfabetizzazione tecnologica, necessaria per comprendere e sfruttare al meglio strumenti come l'intelligenza artificiale, la blockchain e l'automazione dei processi.

Fondamentale sarà anche il ruolo di *problem solver*, con una visione proattiva e interdisciplinare, capace di integrare competenze giuridiche, fiscali, economiche e tecnologiche. La formazione continua, il pensiero critico e la capacità di lavorare in team multidisciplinari saranno leve decisive per restare competitivi e diventare protagonisti attivi della trasformazione in atto.

I giovani commercialisti sono spesso visti come motore di innovazione all'interno della categoria. Quali sono, secondo lei, le principali aree in cui stanno introducendo cambiamenti significativi?

I giovani commercialisti stanno trasformando profondamente la professione, introducendo modelli di lavoro innovativi e approcci più dinamici e digitali. Una delle tendenze più rilevanti è la creazione di profili ibridi: figure professionali con competenze trasversali che spaziano dalla fiscalità alla finanza aziendale, fino alla consulenza organizzativa e alla sostenibilità. Questi nuovi profili non si limitano a una sola area di specializzazione, ma integrano conoscenze che si alimentano reciprocamente, portando un valore aggiunto significativo al cliente.

In particolare, l'introduzione dell'intelligenza artificiale nei processi professionali consente di aumentare efficienza, precisione e capacità di analisi. Questo libera tempo e risorse da dedicare ad attività a maggior valore aggiunto, come la consulenza strategica, il supporto decisionale e la pianificazione finanziaria. Si sta assistendo a una vera e propria evoluzione del commercialista come partner strategico delle imprese.

Tra le aree di cambiamento più significative possiamo individuare il controllo di gestione, la consulenza direzionale, la pianificazione fiscale e finanziaria, la sostenibilità e l'automazione dei processi amministrativi. Inoltre, l'approccio dei giovani è naturalmente orientato alla collaborazione e al networking professionale, anche attraverso l'uso di piattaforme digitali. Questo contribuisce a una maggiore apertura del mercato e alla creazione di nuove sinergie professionali.

L'intelligenza artificiale è un tema di crescente importanza e sarà al centro del prossimo Congresso Nazionale UNGDCEC che si svolgerà a Catania dal 10 al 11 aprile. In che modo i giovani professionisti stanno affrontando questa trasformazione? E quale ruolo svolge l'Unione nel supportarli nell'adattarsi a questi cambiamenti?

La maggior parte dei giovani professionisti sta affrontando il processo di trasformazione digitale con grande apertura e curiosità.

Il nostro ruolo è quello di far comprendere che l'Intelligenza Artificiale non è una scelta, ma una sfida, già in corso, con cui tutti i professionisti devono confrontarsi.

Non si tratta di decidere se adottarla o meno, ma di capire come utilizzarla al meglio per migliorare il nostro lavoro.

La sfida più grande è adattarsi rapidamente e **integrare l'IA negli studi professionali**, utilizzandola per automatizzare attività ripetitive e standardizzate, così da concentrare le nostre energie sulla vera consulenza, quella che solo un commercialista può offrire ai propri clienti.

L'impatto dell'IA è già evidente e sarà sempre più significativo in futuro. Questa tecnologia permette di accedere a una base di dati più ampia e strutturata, garantendo a tutti i professionisti lo stesso punto di partenza. Tuttavia, **la differenza non la farà la tecnologia in sé, ma il modo in cui ogni commercialista interpreterà e utilizzerà quei dati per offrire un valore aggiunto.**

Pensiamo, ad esempio, ai software di contabilità automatizzata basati su IA, che riducono drasticamente il tempo dedicato alla registrazione e riconciliazione delle operazioni. Oppure ai sistemi di analisi predittiva, che aiutano a individuare in anticipo rischi finanziari o opportunità di investimento per le aziende clienti. Senza dimenticare l'evoluzione della compliance fiscale, con strumenti di machine learning in grado di segnalare incongruenze e suggerire correttivi in tempo reale.

Noi giovani commercialisti siamo già pronti a questa trasformazione. Ci stiamo formando e preparando per affrontare questa rivoluzione con la stessa determinazione con cui abbiamo superato le sfide del passato. **L'Intelligenza Artificiale non sostituirà il nostro ruolo, ma lo cambierà:** chi saprà adattarsi e sfruttarla al meglio avrà un vantaggio competitivo decisivo, all'interno e all'esterno della categoria.

Tuttavia, il messaggio è chiaro, l'introduzione dell'IA nei nostri studi **“Non è una scelta”**: o ti evolvi, facendo attenzione ai rischi e alle minacce, oppure pian piano andrai fuori dal mercato professionale perché gli altri avranno più informazioni e più dati in tempo più breve e potranno sfruttarle per effettuare una consulenza strategica, che resta del professionista, più puntuale.

Proprio per l'importanza strategica che avrà l'approccio all'IA, il prossimo **Congresso Nazionale UNGDCEC**, che si terrà a **Catania il 10 e 11 aprile**, sarà interamente dedicato al tema **“Non è una scelta: Professionisti al centro nell'era dell'IA”**. Sarà un momento di confronto ad altissimo livello, con il contributo di esperti, politici e professionisti del settore, per discutere come l'IA stia ridefinendo il perimetro della nostra attività e in che modo possiamo governare questa trasformazione con consapevolezza ed etica. Maggiori informazioni sul programma e gli ospiti sono disponibili sul sito ufficiale dell'evento: www.congresso.ungdcec.it.

L'Unione, come sempre, gioca un ruolo centrale nell'accompagnare i giovani in questo percorso: promuove formazione qualificata, stringe partnership scientifiche, realizza ricerche e offre strumenti concreti per affrontare l'evoluzione tecnologica. Con il **Manifesto sull'IA** e le

sue proposte politiche, ha delineato un percorso chiaro per un'integrazione responsabile delle nuove tecnologie.


In conclusione, il nostro obiettivo è che i giovani commercialisti non solo si adattino al cambiamento, ma ne siano promotori attivi, contribuendo a costruire un sistema professionale più moderno, efficiente e capace di affrontare con determinazione e visione le sfide del futuro.

13 MAGGIO DIGITAL | EVENTO ACCREDITATO

#scenarioprofessioniz2025

DIGITAL | CERNobbio 14 MAGGIO

Lo Scenario delle Professioni: oggi e domani

 The European House
Ambrosetti TeamSystem Euroconference