



NEWS

# Euroconference

**Edizione di venerdì 19 Dicembre 2025**

## ISTITUTI DEFLATTIVI

**Indeductibilità dell'IVA indetraibile relativa a operazioni inesistenti**  
di Marco Peirolo

## GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI

**Ammanchi di cassa: scritture contabili**  
di Viviana Grippo

## IVA

**Sospensione IVA per i trasferimenti intra-UE di beni in esecuzione di una prestazione**  
di Marco Peirolo

## IMPOSTE INDIRETTE

**Corto circuito normativo sul credito d'imposta prima casa**  
di Cristoforo Florio

## IMPOSTE SUL REDDITO

**E se il 2026 fosse la volta buona per Vladimiro ed Estragone?**  
di Alberto Tealdi, Luigi Scappini



## ISTITUTI DEFLATTIVI

# ***Indeductibilità dell'IVA indetraibile relativa a operazioni inesistenti***

di Marco Peirolo

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

**ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO**

**IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%**  
Inserisci il codice sconto ECNEWS nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta  
Offerta non cumulabile con sconto Privege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora

Con l'ord. n. 26340/2025, la Corte di Cassazione ha affermato che l'IVA non ammessa in detrazione in quanto derivante da operazioni soggettivamente inesistenti non è deducibile ai fini del reddito d'impresa, «non essendo l'onere in parola strettamente rappresentativo di un fattore produttivo dell'attività del contribuente medesimo».

## Descrizione del caso

In data 30 settembre 2013, la società contribuente ha inviato il Modello UNICO per l'anno 2012, a cui ha fatto seguito, in data 27 dicembre 2013, l'invio di una dichiarazione integrativa per il medesimo anno, mediante il quale è stato richiesto il rimborso a titolo sia di IRAP che di IRES.

Con tale dichiarazione integrativa, la società ha ridotto l'ammontare delle imposte indeducibili nel presupposto della piena deducibilità della maggiore IVA versata all'Erario, a seguito del perfezionamento della procedura di accertamento con adesione, in relazione agli avvisi di accertamento IVA notificati alla società (per gli anni 2007, 2008 e 2009) relativi a operazioni soggettivamente inesistenti. Gli avvisi di accertamento in questione riguardavano fatture per compensi erogati dalla società a cooperative di lavoro asseritamente impiegate nel rifornimento dei distributori automatici di alimenti gestiti dalla società stessa e nel prelievo dei relativi incassi, rivelatesi essere, in realtà, entità fittizie. Tali fatture erano state poi utilizzate dalla società con la consapevolezza del carattere fraudolento dell'operazione.

## Riflessi IVA delle operazioni inesistenti

L'art. 203, Direttiva 2006/112/CE, confermando la previsione dell'art. 21, par. 1, lett. c), dell'abrogata Sesta Direttiva (CEE), dispone che «l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura».



La norma, finalizzata all'eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale, che si verifica se il destinatario del documento esercita la detrazione dell'imposta addebitata in fattura, è stata recepita nella legislazione nazionale per mezzo dell'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972.

Dal 1° gennaio 2016<sup>[1]</sup>, per effetto della riformulazione dell'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972, introdotta dall'art. 31, comma 1, D.Lgs. n. 158/2015, è stabilito che, «se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura».

La nuova disposizione limita gli effetti del principio di cartolarità dell'IVA alla sfera del cedente/prestatore, con ciò mettendo in luce – così come evidenziato dalla Relazione illustrativa al citato D.Lgs. n. 158/2015 – che la modifica è stata introdotta per «rendere chiaro che la relativa prescrizione non riguarda le ipotesi di operazioni soggette a reverse charge», caratterizzate dalla circostanza che il debitore dell'imposta è il cessionario/committente in luogo del cedente/prestatore.

Risulta, pertanto, esclusa la possibilità di pretendere nei confronti del destinatario della fattura il pagamento dell'IVA relativa a una operazione inesistente rientrante nel regime di inversione contabile<sup>[2]</sup>.

### Rettifica dell'IVA indebitamente fatturata

Come anticipato, l'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972, corrispondente all'art. 203, Direttiva 2006/112/CE, è finalizzato all'eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale, che potrebbe subire l'Amministrazione finanziaria a seguito dell'esercizio del diritto di detrazione da parte del cliente.

È vero, infatti, che la detrazione si esercita in relazione alle operazioni imponibili, così come può desumersi dall'art. 168, Direttiva 2006/112/CE e che la detrazione non si estende all'IVA dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata in fattura<sup>[3]</sup>. Tuttavia, il rischio di perdita di gettito fiscale non risulta, in via di principio, eliminato completamente finché il destinatario della fattura che contenga l'addebito dell'imposta non dovuta possa utilizzare il suddetto documento ai fini della detrazione. Sotto questo profilo, infatti, l'art. 178, par. 1, lett. a), Direttiva 2006/112/CE, dispone che, per esercitare la detrazione, è necessario essere in possesso di una fattura formalmente regolare, cioè dotata dei requisiti che ne definiscono il contenuto cartolare.

Va da sé, secondo i giudici comunitari, che al fornitore deve essere riconosciuta la possibilità di ottenere la restituzione dell'imposta versata se il cliente non ha detratto l'imposta addebitata nella fattura originaria o, in caso contrario, abbia già provveduto alla relativa rettifica<sup>[4]</sup>.



Nella situazione considerata, in cui risulta eliminato completamente il rischio di perdita di entrate fiscali, è stata ritenuta applicabile la procedura di variazione, in quanto «*il principio della neutralità dell'IVA richiede che l'IVA indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che una tale regolarizzazione possa essere subordinata dagli Stati membri alla buona fede di chi ha emesso tale fattura*»<sup>[5]</sup>.

In definitiva, le operazioni inesistenti, anche ove caratterizzate dal dolo specifico di evasione, dovrebbero consentire al cedente/prestatore di recuperare l'imposta addebitata in fattura se il cessionario/committente non l'ha portata in detrazione o, in caso contrario, se abbia provveduto alla rettifica.

La questione è ripresa dalla Corte di Giustizia nella sentenza di cui alla causa C-712/17 dell'8 maggio 2019 (EN.SA.), ove si osserva, innanzi tutto, che si tratta di esaminare se il debito d'imposta debba, in ogni caso, poter essere rettificato ove non si sia di fatto verificato alcun rischio di perdita del gettito fiscale.

In questo contesto, osserva la Corte, per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nel rispettivo ordinamento giuridico interno, la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede.

Inoltre, quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, il principio di neutralità dell'IVA impone che l'IVA indebitamente fatturata possa essere rettificata, senza che gli Stati membri possano subordinare una siffatta regolarizzazione alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura. Tale rettifica, inoltre, non può dipendere dal potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria.

Peraltro, i provvedimenti che gli Stati membri adottano per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non devono eccedere quanto necessario a tal fine. Essi non possono, pertanto, essere applicati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA. Ciò vale, in particolare, per una fattispecie di responsabilità oggettiva astratta.

Ne consegue che, qualora il rimborso dell'IVA divenga impossibile o eccessivamente difficile in base alle condizioni alle quali le domande di rimborso possono essere presentate, i suddetti principi possono imporre che gli Stati membri prevedano gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire al soggetto passivo di recuperare l'imposta indebitamente fatturata.

Ad analoghe conclusioni è giunta la giurisprudenza italiana con un orientamento che può considerarsi consolidato.

Nella sent. n. 4020/2012, per esempio, i giudici di legittimità hanno richiamato la posizione



espressa dalla Corte di Giustizia nella causa C-454/98, osservando che, sebbene il principio della neutralità dell'IVA richieda che l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata – senza che tale regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede di colui che ha emesso la fattura, o dipendere dal potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria – detta regolarizzazione può avvenire, tuttavia, soltanto quando venga «*eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali*» per l'Erario. Tale rischio viene reso attuale – com'è del tutto evidente – dalla detrazione dell'imposta che il cessionario o committente può operare nella propria dichiarazione; quest'ultima, se effettuata, viene inevitabilmente a determinare, oggettivamente e indipendentemente dall'originario intento dei contraenti, una corrispondente minore entrata tributaria per l'Amministrazione finanziaria.

La pronuncia in esame conferma, quindi, che – in assenza di detrazione da parte del cliente e, quindi, del rischio di perdita di entrate fiscali per l'Erario – è legittimo il recupero dell'imposta da parte del fornitore, ancorché si tratti di operazioni inesistenti e indipendentemente dalla valutazione della buona fede dell'operatore.

Il principio in base al quale al fornitore deve essere riconosciuta la possibilità di ottenere la restituzione dell'imposta versata se il cliente non ha detratto l'imposta addebitata nella fattura originaria o, in caso contrario, abbia già provveduto alla relativa rettifica è stato considerato applicabile anche dalla sent. n. 25896/2020, nella parte la Suprema Corte ha affermato che, ove sia stato completamente eliminato, in tempo utile, il rischio di perdita di gettito fiscale, è indispensabile garantire la neutralità dell'imposta.

Nel caso di specie, in cui il cliente ha eliminato in tempo utile il rischio di una perdita di gettito riversando all'Erario l'imposta precedentemente detratta, i giudici di legittimità hanno ritenuto che l'Amministrazione finanziaria non possa invocare l'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972, per esigere dal fornitore il versamento dell'imposta indicata in fattura.

In difetto, dopo l'avvenuto versamento, il fornitore avrebbe diritto a ottenere la restituzione dell'imposta attraverso la procedura di variazione in diminuzione di cui all'art. 26, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, o, come nel caso in esame, in cui il termine per la variazione è scaduto, mediante istanza di rimborso rivolta all'Amministrazione finanziaria.

A questo riguardo, nella citata sent. n. 25896/2020, si afferma che l'esigenza di escludere che il fornitore resti inciso dall'imposta è raggiunta, di per sé, con l'avvenuto riversamento all'Erario, da parte del cliente, dell'IVA detratta, senza pertanto alcuna necessità di pretendere che il fornitore corrisponda l'imposta all'Erario per poi chiederla e ottenerla in restituzione.

## **Indetraibilità dell'IVA**

La detrazione dell'IVA presuppone, allo stesso tempo, che il cedente e il cessionario siano soggetti passivi d'imposta e che i beni acquistati siano impiegati per effettuare operazioni



imponibili o a esse assimilate.

L'art. 168, lett. a), Direttiva 2006/112/CE, si limita a richiedere che il fornitore sia un soggetto passivo, per tale intendendosi – ai sensi dell'art. 9, par. 1 e 2, Direttiva 2006/112/CE – chiunque eserciti in modo indipendente un'attività economica, a prescindere dallo scopo o dai risultati di tale attività.

Secondo la Corte europea, la detrazione è ammessa quando la soggettività passiva del cedente non è messa in discussione dagli elementi di fatto riscontrati dalle Autorità fiscali<sup>[6]</sup>.

Il cessionario può, pertanto, esercitare la detrazione, a nulla rilevando la circostanza che il cedente non abbia versato l'imposta addebitata in fattura, siccome la detrazione si riferisce all'imposta "dovuta o pagata", ex art. 168, lett. a), Direttiva 2006/112/CE.

L'unico limite ribadito, a tal fine, dalla Corte di Giustizia è quello relativo alla buona fede dell'operatore, non potendosi riconoscere il diritto alla detrazione se il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che il proprio acquisto partecipava a un'operazione in evasione da imposta posta in essere dalla controparte o, in caso di vendita "a catena", a un'evasione commessa in uno stadio anteriore o successivo.

In pratica, se ricorrono – come nella fattispecie – le condizioni sostanziali per l'esercizio della detrazione, è l'Amministrazione finanziaria che deve dimostrare, alla luce di elementi oggettivi, diversi – evidentemente – da quelli in precedenza indicati, la malafede del cessionario.

In effetti, secondo il consolidato orientamento della Corte di Giustizia UE, in presenza di operazioni soggettivamente inesistenti, il cliente può esercitare la detrazione a meno che sapesse o dovesse sapere, secondo i canoni dell'ordinaria diligenza, che l'operazione intercorsa aveva natura fraudolenta. La buona fede è presunta e può essere disconosciuta da parte dell'Amministrazione finanziaria sulla base di elementi che, oltre a dimostrare la fittizietà, sul piano soggettivo, dell'operazione, mettano quanto meno in discussione la diligenza dell'operatore.

Nella prospettiva della giurisprudenza comunitaria, non si distinguono le operazioni inesistenti dalle frodi, le quali infatti sono considerate in modo univoco non solo agli effetti del diritto di detrazione, ma anche sul piano del riparto dell'onere probatorio.

La giurisprudenza nazionale, invece, considera in via di principio indetraibile l'imposta versata a fronte di operazioni soggettivamente inesistenti, con la conseguenza che è il cliente a dover dimostrare la propria buona fede; nel caso delle frodi, invece, è l'Amministrazione finanziaria che deve provare la malafede dell'operatore, per cui, in prima battuta, la detrazione si considera ammessa.

La bipartizione attuata dalla giurisprudenza di legittimità è dovuta alla natura non



sanzionatoria del principio di cartolarità dell'IVA di cui all'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972. È per questa ragione, cioè, che – come detto – nelle operazioni inesistenti grava sul contribuente l'onere di provare la propria buona fede, mentre nelle frodi è, al contrario, l'Amministrazione finanziaria che deve dimostrare la sua malafede.

Per la Corte di Giustizia, inoltre, i mezzi di prova sono enumerati in negativo, nel senso che la detrazione non può essere disconosciuta a fronte delle irregolarità commesse dal fornitore, a meno che sia dimostrata la malafede del destinatario della fattura, il quale in ogni caso non deve assumere i compiti di controllo che spettano all'ufficio, quali accertarsi che la controparte sia effettivamente un soggetto passivo d'imposta, che egli disponga dei beni oggetto di vendita e che sia in grado di fornirli e che abbia adempiuto agli obblighi d'imposta previsti della normativa; si tratta, infatti, di elementi che possono essere accertati dall'Amministrazione finanziaria per provare l'inesistenza delle operazioni e che non legittimano il recupero a tassazione dell'IVA detratta.

In definitiva, secondo i giudici comunitari, la detrazione può essere negata soltanto quando l'Amministrazione finanziaria abbia accertato, alla luce di elementi obiettivi, che il destinatario della fattura sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto di detrazione si inscriveva in una frode commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o valle della catena delle cessioni o delle prestazioni.

All'opposto, in base all'approccio adottato dalla Suprema Corte, i mezzi di prova sono enumerati in positivo, dal momento che gli indizi relativi all'inesistenza del soggetto che ha emesso la fattura devono fare riferimento alla "dotazione personale" di quest'ultimo (nella specie, l'inesistenza di un'autonoma struttura operativa, il mancato pagamento dell'IVA come modalità preordinata al conseguimento fraudolento di un utile e il divario dei prezzi praticati rispetto a quelli di mercato) e che gli stessi, in caso di frodi, se confermati da ulteriori elementi, sono idonei a presumere la malafede del destinatario della fattura.

### **Indeducibilità dell'IVA indetraibile relativa alle operazioni inesistenti**

In primo luogo, la Corte di Cassazione, con l'ord. n. 26340/2025, ha escluso l'applicazione dell'art. 60, comma 7, D.P.R. n. 633/1972, a norma del quale: «*il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione».*

Tale norma prevede, infatti, l'esercizio della detrazione da parte del cessionario/committente a



seguito della rivalsa operata in fattura dal cedente/prestatore che abbia effettivamente pagato all'Erario l'imposta accertata, le sanzioni e gli interessi, al fine di scongiurare l'ingiusto arricchimento che il cessionario/committente conseguirebbe se detraesse l'imposta senza provvedere al suo effettivo pagamento.

Nel caso di specie, invece, l'IVA versata al fornitore, riguardante operazioni soggettivamente inesistenti, è stata considerata definitivamente indetraibile e il relativo debito è stato assolto mediante compensazione con l'IVA a credito corrispondente. E questo assetto è scaturito dalla sottoscrizione degli atti di accertamento con adesione.

Proprio perché l'imposta versata al fornitore è definitivamente indetraibile in virtù dei predetti atti, in quanto afferente a operazioni soggettivamente inesistenti del carattere fraudolento delle quali la società è risultata consapevole, la Suprema Corte ha escluso che essa possa configurare un costo.

In tal senso si è espressa la giurisprudenza affermando che: «*a fronte di fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti, l'IVA indetraibile – in quanto corrisposta al soggetto interposto anziché all'effettivo cedente di beni o prestatore di servizi- non è deducibile tra i costi d'impresa ai fini della determinazione delle imposte dirette (IRES e IRAP), in quanto configura un esborso non inherente allo svolgimento della specifica attività economico-produttiva essendo, piuttosto, espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse, tali da interrompere il cd. nesso di inherenza»*[\[7\]](#).

In effetti, sono inerenti i costi riferiti all'attività da cui derivano i ricavi e i proventi che concorrono a formare l'imponibile aziendale, purché appartenga all'attività produttiva l'evento generatore del decremento che viene in considerazione dal punto di vista fiscale[\[8\]](#). In quest'ottica, la giurisprudenza ha escluso l'inerenza dei costi rappresentati dal pagamento di sanzioni pecuniarie irrogate per comportamenti illeciti del contribuente[\[9\]](#), degli esborsi effettuati per “chiudere” indagini fiscali[\[10\]](#), del riscatto pagato per la liberazione di un dirigente dell'azienda[\[11\]](#), di sanzioni pagate dall'imprenditore a titolo di condono edilizio, di sanzioni irrogate dagli organismi della concorrenza e del mercato per aver posto in essere pratiche concordate per falsare in maniera consistente la concorrenza sul mercato e di sanzioni civili per il ritardato pagamento di oneri previdenziali[\[12\]](#), non ravvisandosi in tali fattispecie un legame funzionale tra il costo e il fattore produttivo dell'impresa. Si tratta, difatti, di esborsi che non concorrono, direttamente o indirettamente, alla formazione del reddito, perché non sono fattori produttivi, e comunque non sono atti della gestione d'impresa, ponendosi su un piano autonomo ed esterno rispetto a questa.

A maggior ragione le considerazioni esposte valgono per l'IVA, governata dal principio di neutralità, attuato dal sistema delle detrazioni, che è appunto inteso a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche[\[13\]](#). L'IVA, dunque, nella sua fisionomia ordinaria è priva “*in nuce*” dell'attitudine a incidere nelle fasi di commercializzazione, numerose o meno che siano, che precedono la fase del consumo del bene. Sotto tale profilo, l'IVA non è suscettibile di essere qualificata alla



stregua di costo generale di esercizio; essa non è, in altri termini, ontologicamente un costo “incorporato” nel bene acquistato e non rappresenta intrinsecamente per l’impresa un “costo” collegato a operazioni che producono un ricavo.

Una diversa conclusione vale per l’IVA indetraibile, conclamata nel caso di specie dall’accordo raggiunto con l’Agenzia delle Entrate.

L’imposta divenuta indetraibile perché afferente a operazioni soggettivamente inesistenti non è suscettibile di dare luogo a un componente reddituale fiscalmente rilevante, non essendo l’onere in parola strettamente rappresentativo di un fattore produttivo dell’attività del contribuente medesimo.

Pertanto, non è corretto assumere che nel caso in esame l’eccezione al principio di neutralità dell’IVA comporterebbe la trasformazione dell’IVA indetraibile in costo di esercizio, in quanto la deroga al principio di neutralità è stata determinata dalla condotta della società che ha consapevolmente utilizzato fatture inerenti a operazioni soggettivamente inesistenti.

[1] Cfr. art. 1, comma 133, Legge n. 208/2015 (Legge di stabilità 2016).

[2] In tal senso si è espressa anche l’Agenzia delle Entrate in sede di commento delle modifiche introdotte dal citato D.Lgs. n. 158/2015 (circolare n. 16/E/2017, par. 5.b).

È stato, in particolare, rilevato che «*si è reso necessario intervenire anche nella disposizione contenuta nell’art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972. Tale disposizione, prima della sua modifica, prevedeva che, nel caso di emissione di fattura “per operazioni inesistenti”, ovvero di indicazione in fattura di corrispettivi o di imposta in misura superiore a quella reale, l’imposta fosse dovuta dal “debitore” per “l’intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura”; la regola si applicava a “chiunque”, senza distinguere tra operazioni contabilizzate secondo le regole ordinarie e quelle per cui l’imposta era dovuta mediante il meccanismo dell’inversione contabile».*

Con il D.Lgs. n. 158/2015, «*il Legislatore ha modificato il citato art. 21, comma 7, circoscrivendone la portata al solo regime ordinario (mediante la sostituzione del riferimento soggettivo, che ora non è più a “chiunque” ma al “cedente o prestatore”)*

[3] Cfr. Corte di Giustizia UE, 26 maggio 2005, causa C-536/03, António Jorge.

[4] Cfr. Corte di Giustizia UE, 19 settembre 2000, causa C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel.

[5] Nello stesso senso, si vedano anche: Corte di Giustizia UE, 8 maggio 2019, causa C-712/17, EN.SA; Corte di Giustizia UE, 31 gennaio 2013, causa C-642/11, Stroy trans; Corte di Giustizia



UE, 13 marzo 2004, causa C-107/13, FIRIN.

[6] Cfr. sent. 22 ottobre 2015, causa C-277/14, PPUH Stehcemp.

[7] Cfr. Cass. n. 1682/2024.

[8] Cfr. Cass. n. 31930/2021.

[9] Cfr. Cass. n. 7317/2003 e n. 7071/2000, sulle infrazioni stradali.

[10] Cfr. Cass. n. 5796/2001.

[11] Cfr. Cass. n. 8818/1995.

[12] Cfr. Cass. n. 5050/2010.

[13] Cfr. Corte di giustizia UE, 28 luglio 2016, causa C-332/15, Astone.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[Accertamento e contenzioso](#)".

## **GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI**

## ***Ammanchi di cassa: scritture contabili***

di Viviana Grippo



Una delle **problematiche da affrontare in sede di redazione del bilancio** è l'esistenza di **ammanchi di cassa** e, ancora di più, nel caso in cui **essi si siano manifestati**, occorre capire se gli ammanchi corrispondono a una **posta fiscalmente deducibile o meno**.

**Non esiste un articolo del TUIR che si occupi di definire la loro deducibilità o indeducibilità**, è necessario a tal fine fare riferimento, oltre ai **principi di redazione del bilancio**, alla [\*\*risoluzione n. 54/E/2010\*\*](#), prima di riportarne il contenuto occorre affrontare l'aspetto contabile dell'ammacco.

In particolare, **l'ammacco** di cassa, dovuto a svariate motivazioni di cui diremo in seguito, **si manifesta allorquando** il conteggio manuale fornisca **all'esecutore un risultato differente rispetto al contabile**, in tali casi è ovvio che il valore contabile dovrà uniformarsi a quello fisico.

La **scrittura contabile** da redigersi per tale adeguamento è la seguente:

Ammanchi di cassa a Cassa e valori

La voce “Ammanchi di cassa” è un **Conto di costo che verrà rilevato tra gli oneri diversi di gestione** in B14 di Conto economico.

Una volta rilevato il Conto di costo, occorrerà gestirlo **dal punto di vista fiscale**.

La citata risoluzione prevede che **gli ammanchi di cassa** siano **deducibili solo qualora** possa dimostrarsi che essi sono:

- Fisiologici;
  - Inevitabili;
  - connaturati alla attività.

in ogni caso, essi devono essere **documentati da apposito verbale** redatto dal responsabile dei



controlli interni aziendali e dal responsabile di cassa.

È chiaro che, mentre tali requisiti **sono indubbiamente facili da dimostrare** in caso di grande distribuzione, la cosa appare molto più difficile quando **si fa riferimento a piccole realtà o ad attività** che non prevedono il contatto con il pubblico.

In **assenza** del realizzarsi **delle condizioni di cui sopra**, l'ammacco sarà **indeducibile** sia ai fini IRES che IRAP e si renderà necessaria una **ripresa fiscale di pari importo**.

Come si diceva in precedenza, **diverse potrebbero essere le motivazioni per le quali gli ammarchi si manifestano**, la prima **causa**, quella più comune e intuitiva è il furto; tuttavia, è anche possibile che essi si verifichino per:

- arrotondamenti concessi **dopo l'emissione degli scontrini**;
- errori materiali nella **restituzione del resto**;
- **errori nella battitura dello scontrino** di importo superiore al pagamento ricevuto.

È chiaro, quindi, che mentre **la scrittura contabile potrà essere redatta** periodicamente a fine giornata quando ci si renda conto delle **differenze di incasso**, all'atto del versamento dei contanti in banca o durante altri controlli periodici, **l'approccio fiscale** è lasciato alla **redazione della dichiarazione dei redditi**; tuttavia, durante l'anno, all'atto dei controlli, qualora l'azienda sia già in grado di **distinguere le poste deducibili dalle indeducibili** si potrebbe già rilevare l'ammacco rispettivamente nei conti di costo:

- **ammarchi di cassa deducibili**;
- **ammarchi di cassa indeducibili**

da registrarsi **sempre in B14 Oneri diversi di gestione**.

Ai fini del **corretto controllo cassa**, va ricordato anche che:

- la cassa **non può mai essere negativa**;
- il **limite di circolazione del contante** è stato fissato dalla Legge di stabilità **in 4.999,99 euro**, con potenziale aumento per il 2026 a 9.999,99 euro;
- la cassa **non deve comprendere i sospesi** (ovvero movimenti di denaro avvenuti ma non rilevati contabilmente) che vanno quindi rilevati prima dei conteggi di fine anno;
- le valute estere in cassa **vanno valutate con il cambio del giorno di chiusura** con imputazione degli eventuali utili o perdite;
- i **prelievi di soci e titolare devono essere giustificati**.

Infine, si rammenta anche che, se non si provvede nel corso dell'esercizio, a fine anno **il Conto "Cassa e valori" va diviso in 2 componenti**:

- **cassa contanti e valori**;



- **cassa assegni.**

Nel primo Conto troveranno allocazione il denaro, **le valute estere, le carte di credito, i francobolli e i valori bollati.**



## IVA

# **Sospensione IVA per i trasferimenti intra-UE di beni in esecuzione di una prestazione**

di Marco Peirolo

OneDay Master

## Territorialità delle operazioni con l'estero

Scopri di più

L'art. 17, par. 2, lett. g), Direttiva n. 2006/112/CE dispone che **non si considera "trasferimento a destinazione di un altro Stato membro", assimilato a una cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 17, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE**, la spedizione o il trasporto di un bene finalizzato alla sua **temporanea utilizzazione nello Stato membro di arrivo in dipendenza di una prestazione di servizi** fornita dal soggetto passivo stabilito nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto.

Affinché il trasferimento di un bene in esecuzione di una prestazione di servizi non configuri una cessione intracomunitaria "per assimilazione" devono risultare soddisfatte **2 condizioni**, essendo richiesto, allo stesso tempo:

- **l'utilizzazione**, nello Stato membro di destinazione, del **bene spedito o trasportato sia temporanea;**
- la **spedizione o il trasporto del bene** dallo Stato membro in cui il soggetto passivo è stabilito.

In merito alla **prima condizione**, la Corte europea ([causa C-242/19 dell'11 giugno 2020](#)) ha osservato che, conformemente agli obiettivi del regime transitorio dell'IVA applicabile al commercio intracomunitario, solo il **trasferimento di un bene in un altro Stato membro** che venga effettuato **non ai fini del consumo finale, ma in vista di una temporanea utilizzazione** nello stesso Stato membro, non deve essere assimilato a una cessione intracomunitaria se le altre condizioni sono soddisfatte. Sarebbe, infatti, **illegittimo sul piano comunitario estendere l'applicazione della disposizione** in esame a ipotesi di **utilizzazione del bene per un periodo indeterminato** o prolungato o, ancora, a ipotesi di utilizzazione che porti alla distruzione del bene.

In merito, invece, alla **seconda condizione**, i **giudici comunitari hanno rilevato che**, dalla formulazione della norma, secondo cui il bene di cui trattasi deve essere spedito o trasportato a partire dallo Stato membro in cui il soggetto passivo è stabilito, **risulta che la sospensione d'imposta non si applica** quando il bene è spedito o trasportato dal soggetto passivo **a partire**



da uno Stato membro diverso da quello di stabilimento.

In linea con l'art. 17, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE, l'[art. 41, comma 2, lett. c\), D.L. n. 331/1993](#), considera "assimilato" alla cessione intracomunitaria di cui all'[art. 41, comma 1, lett. a\), D.L. n. 331/1993](#), l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto e, specularmente, l'[art. 38, comma 3, lett. b\), D.L. n. 331/1993](#), qualifica come acquisto intracomunitario "per assimilazione" l'introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta di beni provenienti da altro Stato membro, aggiungendo che la stessa qualificazione vale nel caso di destinazione nel territorio dello Stato, per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa, di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro Stato membro.

Come specificato dall'Amministrazione finanziaria ([circolare n. 13-VII-15-464/1994, par. B.1.2](#)), tale disposizione ha **carattere cautelativo**, in quanto assicura la possibilità di seguire le successive cessioni in Italia dei beni trasferiti (ad esempio, **beni inviati per deposito o stoccaggio**) ed evita, nell'ipotesi di beni di investimento, il verificarsi di localizzazioni di acquisti con riferimento ai diversi regimi di detrazione dell'imposta applicati negli Stati membri.

La natura intracomunitaria del trasferimento dei beni per esigenze della propria impresa è **derogata** nelle ipotesi contemplate dall'[art. 41, comma 3, D.L. n. 331/1993](#), per i trasferimenti di beni dall'Italia, e dall'[art. 38, comma 5, lett. a\), D.L. n. 331/1993](#), per i trasferimenti di beni verso l'Italia.

In particolare, tali disposizioni prevedono che non danno luogo, rispettivamente, a una cessione intracomunitaria e a un acquisto intracomunitario "per assimilazione" i **trasferimenti di beni destinati a essere temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni**.

Sull'utilizzo temporaneo del bene nell'ambito della prestazione si è pronunciata l'Amministrazione finanziaria ([risoluzione n. 252/E/2008](#)), ritenendo che possa farsi utile riferimento alla **durata di 24 mesi prevista per definire la durata dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali**, che costituisce **un'ulteriore fattispecie di esclusione** dell'assimilazione delle cessioni intracomunitarie e degli acquisti intracomunitari ai sensi dei citati [art. 41, comma 3](#), e [38, comma 5, lett. a\), D.L. n. 331/1993](#), laddove contemplano l'ipotesi del trasferimento di beni che, se importati, beneficierebbero dell'ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali.

Va da sé, pertanto, che, se l'utilizzo del bene in dipendenza della prestazione resa dal soggetto passivo di un diverso Stato membro ha una **durata superiore a 24 mesi**, non è più possibile beneficiare della sospensione d'imposta e, conseguentemente, il trasferimento del bene si considera effettuato per esigenze della propria impresa ed è **soggetto a IVA come acquisto intracomunitario "per assimilazione" nel luogo di arrivo**, cioè quello in cui avviene il bene è utilizzato.



In questa ipotesi, il soggetto passivo dovrebbe **aprire una posizione IVA per rendere imponibile l'acquisto intracomunitario**, con base imponibile calcolata, in assenza di un prezzo di vendita, assumendo il prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, il **prezzo di costo**, determinati nel **momento di effettuazione dell'operazione** (art. 83, Direttiva n. 2006/112/CE).



## IMPOSTE INDIRETTE

### **Corto circuito normativo sul credito d'imposta prima casa**

di Cristoforo Florio

Master di specializzazione

## Masterclass fiscalità immobiliare

Scopri di più

Con le [risposte a interpello n. 197/E/2025](#) e [n. 297/E/2025](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni importanti chiarimenti in merito alla **spettanza del c.d. credito d'imposta prima casa**, disciplinato dall'[art. 7, Legge n. 448/1998](#).

I dubbi sottoposti al Fisco nelle citate istanze erano sorti a seguito delle modifiche legislative introdotte dall'[art. 1, comma 116, Legge n. 207/2024](#), in base al quale **il termine per la rivendita della “prima casa” preposseduta è stato esteso**, a partire dal 2025, da 1 anno a 2 anni.

A fronte di tale cambiamento, tuttavia, la disciplina del credito d'imposta prima casa **non è stata interessata da alcuna variazione**, generando dei comprensibili dubbi da parte degli operatori e dei contribuenti nell'applicazione di tale agevolazione fiscale.

Per meglio comprendere i contenuti delle risposte a interpello in questione, occorre preliminarmente ricordare che la **normativa fiscale “prima casa”**, contenuta nella [nota II-bis all'art. 1, Tariffa, D.P.R. n. 131/1986](#), prevede che, una volta acquistato l'immobile **usufruendo dell'imposta di registro al 2% o dell'IVA al 4%**, l'agevolazione decade (con conseguente obbligo di corrispondere la maggiore imposta, i relativi interessi nonché, qualora non ci sia avvalsi del ravvedimento operoso, le sanzioni) in caso di **trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito dell'immobile** agevolato acquistato, prima che siano **decorsi 5 anni dalla data dell'acquisto**.

Tuttavia, tale decadenza non si verifica laddove il contribuente, **entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici “prima casa”**, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

Relativamente a tale riacquisto, l'[art. 7, Legge n. 448/1998](#), attribuisce un credito d'imposta ai soggetti che **provvedono ad acquisire**, a qualsiasi titolo oneroso (acquisto vero e proprio, appalto, ecc.), **entro 1 anno dall'alienazione dell'immobile** per il quale si è fruito dell'aliquota agevolata “prima casa”, un'altra casa di abitazione non di lusso, in presenza delle **condizioni “prima casa”**.



Tale credito fiscale spetta **fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'IVA** corrisposta in relazione al **precedente acquisto agevolato**, fermo restando che l'ammontare del credito non può essere superiore, in ogni caso, all'imposta di registro o all'IVA dovuta **per l'acquisto agevolato della nuova casa di abitazione non di lusso**.

Ciò premesso, nella [\*\*risposta a interpello n. 297/E/2025\*\*](#), l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il caso di un contribuente che aveva acquistato nel 2024 una prima casa, poi successivamente venduta nel 2024 (ben oltre, quindi, il termine dei 5 anni dall'acquisto agevolato). Successivamente, il soggetto in questione intendeva procedere ad acquistare una nuova prima casa e **chiedeva al Fisco se avesse 1 anno o 2 anni di tempo dalla rivendita della precedente prima casa**, per maturare il credito d'imposta prima casa da utilizzare in fase di tale riacquisto.

In relazione a tale casistica l'interpello ha ritenuto che **il termine per maturare il credito d'imposta sia di 1 anno e non di 2 anni**, non essendo possibile un'estensione simmetrica del termine di 2 anni previsto per la vendita postuma dell'abitazione agevolata preposseduta, previsto dal [\*\*comma 4-bis, della nota II-bis all'art. 1, Tariffa, D.P.R. n. 131/1986\*\*](#).

In altri termini, **affinché il contribuente maturi il credito d'imposta** per il riacquisto della prima casa, è necessario che **tra l'alienazione della precedente prima casa e il riacquisto della nuova trascorra al massimo 1 anno**, in quanto il termine di 2 anni troverebbe applicazione solo nel caso in cui la rivendita della precedente prima casa sia posteriore al nuovo acquisto.

In merito alla [\*\*risposta a interpello n. 197/E/2025\*\*](#), invece, va preliminarmente evidenziato che, secondo le novità introdotte dall'[\*\*art. 1, comma 116, Legge n. 207/2024\*\*](#), il termine per la rivendita della "prima casa" preposseduta **è stato esteso da 1 anno a 2 anni**, a partire dal 2025.

In base a tale modifica legislativa, **un contribuente può acquistare l'abitazione con l'agevolazione prima casa anche se, al momento dell'atto di acquisto agevolato, è ancora titolare di un'altra abitazione** già acquistata col beneficio prima casa, a condizione che **venda l'abitazione preposseduta** (la precedente prima casa) **entro 2 anni dal secondo acquisto**.

Ebbene, nella [\*\*risposta a interpello n. 197/E/2025\*\*](#), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che un contribuente, **già proprietario di un immobile acquistato con l'agevolazione prima casa**, che acquisti un'ulteriore abitazione con l'agevolazione prima casa, potrà fruire del credito d'imposta prima casa, a condizione che l'immobile agevolato preposseduto **venga alienato entro il termine di 2 anni dal suddetto nuovo acquisto**.

In pratica, quindi, il Fisco ha adottato **un'interpretazione estensiva in tale casistica**, estendendo il *tax credit* a favore di quei contribuenti che, **prima, acquistino la nuova prima casa e, successivamente, purché entro il termine di 2 anni**, rivendano la precedente prima casa, nonostante la normativa sul credito d'imposta non sia stata in alcun modo modificata e faccia tuttora riferimento, quale presupposto del bonus per il riacquisto, al termine massimo di 1 anno tra vendita e riacquisto.



Nella successiva risposta interpello n. 314/2025, l'Agenzia delle entrate ha ribadito che il termine di 1 anno per il riacquisto **non ha subito modifiche ad opera della legge di bilancio 2025** e, pertanto, il termine annuale per il riacquisto resta tuttora valido, senza che si possa estendere, a questa particolare fattispecie, il richiamato termine biennale.

Alla luce di quanto sopra illustrato, quindi, è **auspicabile un intervento legislativo che faccia venire meno tale differenziazione** di trattamento applicabile alle due casistiche descritte.



## IMPOSTE SUL REDDITO

### **E se il 2026 fosse la volta buona per Vladimiro ed Estragone?**

di Alberto Tealdi, Luigi Scappini

Convegno di aggiornamento

### Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche e ISA

Scopri di più



È indubbio che il Legislatore, con la **Legge n. 111/2023**, e soprattutto con il suo **recepimento nel D.Lgs. n. 192/2024**, ha fatto **passi da gigante**, per quanto riguarda almeno il **settore agricolo**, nell'allineare il più possibile il **dato civilistico con quello fiscale**.

Infatti, a seguito della **Riforma del 2001**, la figura dell'**imprenditore agricolo** prevista dall'[\*\*art. 2135, c.c.\*\*](#), è stata rivista introducendo alcune **novità** che, viste a distanza di oltre vent'anni fanno capire come la **visione** di allora fosse veramente rivolta **al futuro**.

Tra le novità maggiormente impattanti fu introdotta quella per cui, per aversi agricoltura, **non era più imprescindibile** esercitare l'attività sfruttando il **terreno** che, quindi, da elemento imprescindibile diventa fattore "generico" dell'azienda.

Con il **D.Lgs. n. 192/2024**, si è, di fatto, **accorciata** la **distanza** tra dato **civilistico** e dato **fiscale** introducendo, in particolare, la nuova [\*\*lett. b-bis\) nell'art. 32, TUIR\*\*](#), ricomprende tra le **attività produttive di un reddito agrario** anche quelle **"dirette alla produzione di vegetali** tramite l'utilizzo di immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati, rientranti nelle **categorie catastali C/1, C/2, C/3, C/6, C/7, D/1, D/7, D/8, D/9 e D/10".**

Il **percorso**, tuttavia, **non** si è ancora **concluso** in quanto, a **distanza** di **un anno** dal suo varo, a parere di chi scrive, vi sono ancora **aspetti da regolamentare** nonché da **chiarire**, nonostante lo **sforzo profuso dall'Agenzia delle Entrate** con la [\*\*circolare n. 12/E/2025\*\*](#) che, tuttavia, risulta incompleta.

Al contempo, **permane** un, aggiungiamo noi corretto, **disallineamento civilistico-fiscale** per quanto concerne le **attività connesse** e, in particolare, quelle c.d. **di prodotto**, ovverosia le attività definite al [\*\*comma 3 dell'art. 2135, c.c.\*\*](#), come quelle «esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali».

Infatti, se il dato civilistico si limita, per quanto riguarda la connessione a richiedere il rispetto



del requisito soggettivo e di quello della prevalenza (novità anch'essa portata dalla Riforma del 2001), dal punto di vista fiscale **la norma è più stringente**, in quanto l'art. 32, comma 2, lett. c), TUIR, considera quali produttive di un reddito agrario le sole «*attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali.*

In altri termini, **fermo restando il rispetto dei requisiti civilistici ordinariamente richiesti**, il Legislatore fiscale prevede che **solo determinati prodotti rientrano nel perimetro della tassazione fondiaria** e, a tal fine, stabilisce che il MEF, su proposta dell'attuale MASAF, provveda alla loro individuazione, **il tutto con una cadenza biennale**.

Nonostante ciò, Vladimiro ed Estragone, solerti imprenditori **agricoli con idee visionarie**, continuano a discutere su possibili investimenti per la realizzazione di nuovi prodotti maggiormente **allineati al rispetto dell'ambiente e al cambio di sistema alimentare che ormai è ineludibile** e, soprattutto, sollecitato dalla stessa Unione Europea (ad esempio con la strategia "Farm to fork").

Infatti, **l'ultimo Decreto**, in tal senso, è quello del **13 febbraio 2015**, in sostituzione del precedente datato **17 giugno 2011**. **L'evoluzione tecnologica**, anche in applicazione all'alimentazione umana, porta all'introduzione di **nuovi prodotti** che, rispettando sempre un necessario collegamento con l'agricoltura, ben potrebbero trovare allocazione nel Decreto, si pensi anche alle sole **piadine o al prosciutto crudo** che, nella realtà, non nascono nemmeno da un'innovazione tecnologica applicata al settore primario.

Ancor **più evidente** è il **ritardo** del Legislatore per quanto riguarda il settore dell'**allevamento** che, come noto, è soggetto, per quanto concerne la produzione di un reddito agrario, alla **limitazione prevista** dalla lett. b) dell'art. 32, TUIR, che stabilisce un **limite nella necessità di avere terreni** sufficienti a ottenere almeno 1/4 del mangime necessario.

Nonostante il successivo comma 3, in questo caso, **non introduca un limite temporale all'emanazione del Decreto MEF**, sempre di concerto con l'attuale MASAF, con cui stabilire per ciascuna specie animale il numero dei capi che rientra nei limiti di cui alla lett. b), tenuto conto della **potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggere** occorrenti a seconda della specie allevata, **l'ultimo Decreto** emanato è datato **15 marzo 2019**, di certo non più attuale con le **nuove tecnologie introdotte nel settore dell'allevamento**.

In altri termini, quello che si vuole evidenziare è che, per rendere il Made in Italy sempre più forte è vero che **è necessario difenderlo** dal c.d. **Italian sounding**, ma altresì dotarlo degli **strumenti per consentirgli di restare innovativo e dominante**.