



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 22 Gennaio 2025

RISCOSSIONE

"Superbonus" edilizio: l'esibizione di fatture oggettivamente inesistenti, destinate a creare crediti fiscali illegittimi, costituisce il fumus dei reati di falsa fatturazione e indebita compensazione

di **Gaetano Murano**

CASI OPERATIVI

Affitto d'azienda e cessazione del concordato

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Detrazioni e trattamento integrativo per i lavoratori dipendenti

di **Laura Mazzola**

ACCERTAMENTO

Criptovalute: tassazione e rivalutazione modificate dalla Legge di bilancio 2025

di **Angelo Ginex**

IMPOSTE SUL REDDITO

Il "dualismo" della tracciabilità dei rimborsi spese ai dipendenti

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

LA LENTE SULLA RIFORMA

Estesa la tassazione forfettizzata in agricoltura

di **Luigi Scappini**

RISCOSSIONE

"Superbonus" edilizio: l'esibizione di fatture oggettivamente inesistenti, destinate a creare crediti fiscali illegittimi, costituisce il fumus dei reati di falsa fatturazione e indebita compensazionedi **Gaetano Murano**

Circolari e Riviste

**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 Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora



La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 38161/2024, rinnova il principio secondo cui le frodi correlate all'abuso delle agevolazioni fiscali previste dalla normativa sul c.d. "superbonus" possono – in astratto – essere dirette sia nei confronti degli istituti di credito, sia dello Stato, con condotte concorrenti; le stesse generano un profitto identificabile sia nel denaro derivante dalla monetizzazione del credito, sia nella proiezione cartolare di tale credito, ceduto alle banche.

Il meccanismo truffaldino – che caratterizza la maggior parte delle azioni fraudolente connesse all'abuso delle agevolazioni fiscali previste dal [D.L. 34/2020](#) – richiede dunque la presentazione di fatture per operazioni di fatto inesistenti, ma idonee a generare un credito fiscale illegittimo, cedibile e monetizzabile.

Il caso esaminato

La pronuncia in commento esamina in dettaglio il ricorso presentato da alcuni contribuenti avverso la pronuncia del Tribunale per le misure cautelari reali competente territorialmente che – decidendo in merito all'appello avanzato dal PM contro l'ordinanza del giudice per le indagini preliminari che aveva respinto la richiesta di sequestro preventivo "impeditivo" delle società facenti capo ai medesimi – ha:

- accolto l'impugnazione e disposto conseguentemente il vincolo cautelare;
- respinto, invece, l'appello relativo al sequestro preventivo a fini di confisca.

In particolare, il contesto penalmente rilevante esaminato attiene ai reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti, indebita compensazione, falso, e illecito reimpiego, condotte attuate e consumate attraverso l'abuso delle agevolazioni fiscali previste dal D.L. 34/2020 che

ha introdotto la misura del c.d. “*superbonus*” edilizio.

Al riguardo, e in via generale, come già rimarcato dalla Suprema Corte nella precedente sentenza n. 42012/2022, la fruizione dei *bonus* fiscali per gli interventi edilizi è indissolubilmente vincolata all'esecuzione completa degli interventi stessi, secondo quanto indicato nei relativi atti abilitativi e nei tempi previsti dagli atti stessi. Le agevolazioni sono infatti concesse per l'esecuzione di interventi edilizi: per questo i suddetti interventi devono essere completati, e sempre per questo – ad esempio – per un intervento di riduzione del rischio sismico con c.d. *sismabonus* non è sufficiente ultimare le opere strutturali e collaudarle, ma occorre comunque terminare l'intervento come dedotto nel titolo edilizio.

Il principio generale per discernere le spese agevolabili da quelle che non lo sono prevede che le stesse, per poter essere detratte con i vari *bonus*, devono essere fatturate e pagate durante il periodo di vigenza dei *bonus* stessi, quindi entro la scadenza, come chiaramente indicato ad esempio per il c.d. *superbonus* dalla circolare n. 24/E/2020, punto 4 (“*criterio di cassa*”).

La menzionata nota di prassi, peraltro, rileva che ai fini dell'individuazione del periodo d'imposta in cui imputare le spese stesse occorre fare riferimento:

- per le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, e gli enti non commerciali, al criterio di cassa e, quindi, alla data dell'effettivo pagamento, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui i pagamenti si riferiscono. Ad esempio, un intervento ammissibile iniziato a luglio 2019, con pagamenti effettuati sia nel 2019 che nel 2020 e 2021, consentirà la fruizione del c.d. *superbonus* solo con riferimento alle spese sostenute nel 2020 e 2021;
- per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali, al criterio di competenza e, quindi, alle spese da imputare al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020 o al 31 dicembre 2021, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e dalla data dei pagamenti. Si ritengono assimilabili a tali soggetti, altresì, le imprese minori di cui all'articolo 66, Tuir che, come chiarito con la circolare n. 11/E/2017, sono sottoposte a un regime “*improntato alla cassa*”.

Lo stesso Legislatore, infatti, ha richiamato per alcuni componenti di reddito – che mal si conciliano con il criterio di cassa – la specifica disciplina prevista dal Tuir, rendendo di fatto operante per tali componenti il criterio di competenza. Ciò, in particolare, avviene per la deduzione delle quote di ammortamento che rappresentano la tecnica contabile mediante la quale le spese qui in esame concorrono alla formazione del risultato di periodo.

Per le spese sostenute da soggetti diversi dalle imprese individuali, dalle società e dagli enti commerciali relative a interventi sulle parti comuni degli edifici, rileva, ai fini dell'imputazione al periodo d'imposta, la data del bonifico effettuato dal condominio, indipendentemente dalla data di versamento della rata condominiale da parte del singolo condomino.

In tale quadro, viene dunque proposto dalle diverse parti in causa ricorso per cassazione,

articolato nel dettaglio sulle motivazioni in ordine alle violazioni di legge, riconducibili rispettivamente, per quanto qui di interesse, alla violazione delle prescrizioni recate dall'articolo 321, c.p.p. che, in particolare, ai primi 2 commi testualmente prevede che *“quando vi è pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati, a richiesta del pubblico ministero il giudice competente a pronunciarsi nel merito ne dispone il sequestro con decreto motivato. Prima dell'esercizio dell'azione penale provvede il giudice per le indagini preliminari”*.

“Il giudice può altresì disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca”.

Su tali basi, il sequestro preventivo impeditivo disposto nei confronti di una delle società coinvolte, sarebbe illegittimo in quanto l'appello del PM non si sarebbe confrontato con il contenuto del provvedimento reiettivo e sarebbe, pertanto, da considerarsi inammissibile.

In via analoga, non sarebbero stati indicati i reati posti a base del vincolo, né quelli la cui esecuzione avrebbe dovuto essere impedita; segnatamente, non sarebbe stata dimostrata la funzionalità della attività di falsa fatturazione all'evasione.

Il provvedimento impugnato, inoltre, sarebbe mancante sotto il profilo del *fumus* dei reati contestati, con riferimento sia al reato di indebita compensazione (non sarebbe, infatti, stato indicato in che misura sarebbe stata effettuata la compensazione illecita) sia con riferimento alle ipotesi ex articoli 483 e 479, c.p..

In via contestuale, le parti ricorrenti rilevano come non sarebbe stato identificato il *“collegamento strumentale”* tra le attività delle società vincolate e non vi sarebbe nessuna motivazione in ordine al pericolo cautelare in relazione alla richiesta di sequestro preventivo impeditivo; più in particolare, l'Autorità giudiziaria competente – a fronte delle argomentazioni del primo giudice – si sarebbe limitata a riproporre la precedente richiesta non affrontando proprio il tema del pericolo cautelare; l'ordinanza impugnata, inoltre, sarebbe illegittima perché non avrebbe dimostrato il *“durevole asservimento”* delle società vincolate alla consumazione dei reati in contestazione.

Con riferimento alla misura ablativa in questione^[1]: *“le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno stabilito che anche il provvedimento di sequestro preventivo finalizzato alla confisca – e non solo quello disposto per le finalità di cui all'articolo 321, comma 1, c.p.p. – debba contenere la concisa motivazione anche del “periculum in mora”, spiegando le ragioni che rendono necessaria l'anticipazione dell'effetto ablativo della confisca rispetto alla definizione del giudizio, perché, nelle more del giudizio, il bene potrebbe essere modificato, disperso, deteriorato, utilizzato o alienato (si veda SS.UU., sentenza n. 36959/2021). Detto pericolo, in linea generale, prescinde dalla disponibilità della res da parte dell'autore del reato, nulla impedendo, in linea di principio, che il sequestro possa essere disposto ed eseguito anche quando il relativo oggetto sia nella disponibilità di terzi o finanche, quanto meno formalmente, sia di loro proprietà. Ne discende, allora, che ...omissis... nella sua motivazione il giudice deve soffermarsi sulle qualità del terzo detentore soltanto se e nei limiti in cui queste possano incidere sull'esistenza del periculum”*.

La questione in particolare attiene alla natura stessa del sequestro in disamina, che – come noto – può esser disposto:

- al fine d’impedire l’aggravamento o la protrazione delle conseguenze del reato o la commissione di altri illeciti (c.d. “*sequestro impeditivo*”, a norma dell’articolo 321, comma 1, c.p.p.); ovvero
- in funzione anticipatoria dell’eventuale confisca (ai sensi del successivo comma 2 dello stesso articolo 321, c.p.p.) e, in questo caso, di quale tipo di confisca, vale a dire diretta (articolo 240, c.p.) o per equivalente (articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000), ovvero, ancora, se esso sia strumentale ad ambedue gli scopi.

Come rimarcato dalla Suprema Corte con la pronuncia n. 41798/2024, la questione non è soltanto terminologica, o comunque formale, perché, a seconda che si tratti dell’una o dell’altra specie di sequestro, cambia il possibile oggetto.

“Il sequestro “impeditivo”, infatti, può attingere le “cose pertinenti al reato”, categoria più ampia del “corpo di reato” (articolo 253 c.p.p.), ma anche del catalogo previsto dall’ articolo 240 c.p., poiché comprende non solo le cose sulle quali o a mezzo delle quali il reato è stato commesso o che ne costituiscono il prezzo, il prodotto o il profitto, ma anche quelle legate solo indirettamente alla fattispecie criminosa, salvo che si tratti di collegamento puramente occasionale.

Nel caso, invece, di sequestro a fini di confisca, è la natura di quest’ultima che delimita il novero delle cose suscettibili di apprensione anche in fase cautelare. Ne discende che, laddove si tratti di confisca diretta, esse saranno quelle indicate dal menzionato articolo 240, c.p., le quali presuppongono tutte un collegamento più o meno stretto con il reato e, qualora si tratti – come nel caso che qui interessa – di prodotto o profitto di esso, incontrano il limite dell’appartenenza a persona estranea allo stesso.

Detto collegamento con il reato, invece, non è necessario in caso di confisca per equivalente, la quale, però, può colpire soltanto cose che siano nella disponibilità del reo, quand’anche questi formalmente non ne sia proprietario né abbia sulle stesse un diritto più limitato, reale o personale di godimento”.

La posizione della Corte

In tale preliminare cornice, la Suprema Corte, nel rigettare il ricorso presentato dalle parti ricorrenti, ha preliminarmente rilevato che ai fini dell’adozione della misura cautelare del sequestro preventivo delle cose “*pertinenti al reato*” finalizzato a evitare la protrazione del reato, non è necessario accertare, a differenza di quanto richiesto per il sequestro ai fini di confisca, l’esistenza di un collegamento strutturale fra il bene da sequestrare e il reato commesso, in quanto la “*pertinenza*” richiesta dal comma 1 dell’articolo 321, c.p.p. comprende non solo le cose sulle quali o a mezzo delle quali il reato fu commesso o che ne costituiscono

il prezzo, il prodotto o il profitto, ma anche quelle legate solo indirettamente alla fattispecie criminosa^[2].

L'espressione " *cose pertinenti al reato* ", cui fa riferimento il citato articolo 321, c.p.p., è infatti più ampia di quella di corpo di reato, così come definita dall'articolo 253, c.p.c., e comprende non solo qualunque cosa sulla quale o a mezzo della quale il reato fu commesso o che ne costituisce il prezzo, il prodotto o il profitto, ma anche quelle legate anche indirettamente alla fattispecie criminosa^[3].

Non a caso e sempre in tema di sequestro preventivo impeditivo relativo al delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, la stessa Corte, con la precedente pronuncia n. 40865/2022, ha già avuto modo di rimarcare come siano suscettibili di apprensione i crediti dei terzi cessionari di cui all'articolo 121, comma 1, lettera b), D.L. 34/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. 77/2020 (oggetto del c.d. "*superbonus 110%*"), posto che gli stessi, derivando dal diritto alla detrazione di imposta spettante al committente delle opere, costituiscono cose pertinenti al reato, senza che rilevi la condizione soggettiva di detti terzi.

Nella sentenza qui in commento, la Suprema Corte – contrariamente a quanto dedotto dai ricorrenti e in linea con la valutazione già espressa dal competente Tribunale – ha ritenuto corretta l'impostazione del PM che, nel suo atto di appello, ha puntualmente censurato le valutazioni del GIP in ordine alla insussistenza del pericolo cautelare; in particolare, la prefata Autorità giudiziaria ha rilevato che la libera disponibilità dei beni di cui si chiedeva il vincolo – anche tenuto conto delle intestazioni fittizie – rischiava di aggravare le conseguenze dei reati in contestazione e di favorire la consumazione di reati di analoga natura.

Non a caso, a conforto di tale assunto, nell'atto di appello viene rimarcato come i cantieri edili fossero ancora aperti e attivi e che soltanto l'azione dell'amministratore giudiziario nominato dal Tribunale per le misure di prevenzione era riuscita ad arginare la situazione di allarmante illegalità creata dagli indagati con grave pericolo anche per le finanze pubbliche.

In via sostanziale:

- non sussiste la necessità di dimostrare il "*collegamento strutturale*" tra il bene vincolato e il reato;
- ai fini del sequestro impeditivo è, infatti, sufficiente dimostrare il durevole e costante utilizzo del bene a fini illeciti;
- il fatto che le società fossero state attinte da vincolo di prevenzione non ostava all'applicazione del vincolo penale tenuto conto della differente natura e finalità dei sequestri.

Per quanto concerne poi la contestazione circa la mancata dimostrazione del *fumus* dei reati posti alla base del vincolo, anch'essa è da considerarsi infondata atteso che il giudice nella valutazione appunto del "*fumus commissi delicti*", quale presupposto del sequestro preventivo, non può limitarsi alla semplice verifica astratta della corretta qualificazione giuridica dei fatti

prospettati dall'accusa, ma deve tener conto, in modo puntuale e coerente, delle concrete risultanze processuali, delle contestazioni difensive sull'esistenza della fattispecie dedotta e dell'effettiva situazione emergente dagli elementi forniti dalle parti, indicando, sia pur sommariamente, le ragioni che rendono sostenibile l'impostazione accusatoria e plausibile un giudizio prognostico negativo per l'indagato, pur senza sindacare la fondatezza dell'accusa (in tal senso si veda Cassazione, sentenza n. 8152/2023).

Secondo tale orientamento, dunque, anche a fondamento di una misura cautelare reale devono sussistere elementi di fatto, quantomeno indiziari, che consentano – tenendo conto della fase processuale – di ricondurre l'evento punito dalla norma penale alla condotta dell'indagato, pur non dovendo assurgere, il compendio complessivo, alla persuasività richiesta dall'articolo 273, c.p.p. per le misure di cautela personale.

“Il controllo del giudice, dunque, non deve fermarsi alla verifica della astratta sussumibilità del fatto in una ipotesi di reato, ma deve estendersi alla verifica dell'esistenza di un vincolo fra la cosa ed il reato per cui si procede, che deve essere a sua volta assistito da gravità indiziaria. Il fumus richiesto per l'adozione del sequestro preventivo è costituito dalla esistenza di indizi di reato, cioè dalla esistenza di elementi concreti che facciano apparire verosimile che un reato sia stato commesso, sicché è necessaria una verifica puntuale e coerente delle risultanze processuali, in base alle quali vengono in concreto ritenuti esistenti il reato configurato e la conseguente possibilità di ricondurre alla figura astratta la fattispecie concreta” (in tal senso, cfr. Cassazione, sentenza n. 20341/2024).

Si tratta, prosegue la Suprema Corte, di una giurisprudenza che puntualizza, senza contrastarlo, il principio di diritto già affermato dalle Sezioni Unite (si veda, nel merito, sentenza n. 7/2000) secondo cui in tema di sequestro preventivo la verifica delle condizioni di legittimità della misura cautelare, da parte del Tribunale del riesame (e della stessa Suprema Corte) non può tradursi in anticipata decisione della questione di merito concernente la responsabilità del soggetto indagato in ordine al reato oggetto di investigazione, ma deve limitarsi al controllo di compatibilità tra la fattispecie concreta e quella legale ipotizzata, mediante una valutazione prioritaria della anti giuridicità penale del fatto.

Le condizioni generali per l'applicabilità delle misure cautelari personali, indicate nel citato articolo 273, c.p.p., non sono estensibili, per la loro peculiarità, alle misure cautelari reali, e da ciò deriva che, ai fini della verifica in ordine alla legittimità del provvedimento mediante il quale sia stato ordinato il sequestro preventivo di un bene pertinente a uno o più reati, è preclusa ogni valutazione riguardo alla sussistenza degli indizi di colpevolezza, alla gravità di essi e alla colpevolezza dell'indagato.

Diversamente, precisa la Corte, si finirebbe con l'utilizzare surrettiziamente la procedura incidentale di riesame per una preventiva verifica del fondamento dell'accusa, con evidente usurpazione di poteri che sono per legge riservati al giudice del procedimento principale.

In tale quadro, dunque, si rileva nel caso qui in commento che le frodi correlate all'abuso delle agevolazioni fiscali previste dalla normativa sul c.d. “superbonus”:

- possono – in astratto – essere dirette sia nei confronti degli istituti di credito, sia dello Stato, con condotte concorrenti;
- generano un profitto identificabile sia nel denaro derivante dalla monetizzazione del credito, che nella proiezione cartolare di tale credito, ceduto alle banche.

Il meccanismo truffaldino – che caratterizza la maggior parte delle azioni fraudolente connesse all'abuso delle agevolazioni fiscali previste dal D.L. 34/2020 – richiede dunque la presentazione di fatture per operazioni di fatto inesistenti, ma idonee a generare un credito fiscale illegittimo, cedibile e monetizzabile.

In merito, come già affermato dalla Suprema Corte con la già menzionata pronuncia n. 42012/2022, integra il *"fumus"* del delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti la condotta di chi, avendo monetizzato il credito derivante dalla realizzazione di opere suscettibili di fruire dell'agevolazione fiscale del c.d. *"superbonus 110%"* mediante la sua cessione o lo *"sconto in fattura"* ex articolo 121, D.L. 34/2020, effettui la fatturazione *"in acconto"* di spese relative a opere non ultimate o per le quali non sia stato emesso, da un tecnico abilitato, uno *"stato di avanzamento lavori"* attestante l'esecuzione di una porzione dell'intervento *"agevolabile"* e la congruità delle spese per esso sostenute, posto che l'emissione di tali fatture mira a simulare l'esistenza di spese in concreto non ancora sopportate e a creare fittiziamente il presupposto costitutivo del diritto alla detrazione.

Peraltro, sempre in tema di reati tributari, la stessa Corte di Cassazione già aveva rimarcato che anche i crediti di imposta ceduti ai sensi del prefato articolo 121, possono dar luogo, in quanto derivanti direttamente dal diritto originario in capo al committente alla detrazione d'imposta di costi in realtà non sostenuti, al delitto previsto dall'articolo 10-*quater*, comma 2, D.Lgs. 74/2000, se utilizzati in compensazione dal cessionario, avendo natura di crediti non spettanti o inesistenti (cfr. al riguardo, Cassazione, sentenza n. 45558/2022).

Nella prefata sentenza, peraltro, si precisa che:

- in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca ex articolo 321, comma 2, c.p.p., è persona estranea al reato, nei confronti della quale non può essere disposta la misura di sicurezza ai sensi dell'articolo 240, comma 3, c.p., colui il quale non abbia tratto vantaggi dall'altrui attività criminosa e che sia in buona fede, non potendo conoscere, con l'uso della diligenza richiesta dalla situazione concreta, l'utilizzo del bene per fini illeciti;
- in tema di confisca, rientra nella nozione di *"persona estranea al reato"*, in danno della quale non possono essere confiscate cose o beni a essa appartenenti ai sensi dell'articolo 240, comma 3, c.p., richiamato dall'ultimo comma dell'articolo 2641, cod. civ., il soggetto che non ha concorso alla commissione del reato, né ha tratto vantaggio dall'altrui attività criminosa, serbando una condotta in buona fede; inoltre, è persona estranea al reato nei cui confronti non può essere disposta la misura di sicurezza in esame, ai sensi dei commi 2 e 3 dell'articolo 240, c.p., il soggetto che non abbia ricavato vantaggi e utilità dal reato e che sia in buona fede, non potendo conoscere –

con l'uso della diligenza richiesta dalla situazione concreta – l'utilizzo del bene per fini illeciti o il rapporto di derivazione della propria posizione soggettiva dal reato commesso dal condannato.

È pur vero, conclude la Corte, che nel caso esaminato, come dedotto, mancano le querele degli istituti di credito che hanno monetizzato i crediti inesistenti e che, pertanto, i reati di truffa ai danni delle banche sono improcedibili (la truffa ai danni dello Stato infatti non risulta – alla data di esame – contestata) ma è altresì vero che è stato dimostrato, con motivazione persuasiva ed esaustiva, il *fumus* dei reati di falsa fatturazione, indebita compensazione, riciclaggio e autoriciclaggio, il che legittima l'applicazione del vincolo cautelare contestato.

In conclusione, secondo la Suprema Corte, non superano la soglia di ammissibilità le doglianze che contestano la motivazione, deducendo (senza allegazione degli elementi di prova travisati) che le società erano operative in quanto avevano dei dipendenti; si tratta, in definitiva, di contestazioni non autosufficienti dirette a contestare non una violazione di legge, ma una parte – peraltro non decisiva – della motivazione, in contrasto con lo statuto delle impugnazioni che governa la materia delle misure cautelari reali.

[1] Si veda, in dettaglio, Cassazione n. 41798/2024.

[2] Si veda, in dettaglio, Cassazione n. 9149/2015 nella quale, in applicazione del principio enunciato, la Corte ha rigettato il ricorso avverso il sequestro preventivo, a fini impeditivi, di una vettura abitualmente adoperata per attività di cessione di sostanza stupefacente.

[3] In tal senso si veda Cassazione n. 34986/2013, in cui, la Corte ha ritenuto cosa pertinente al reato di tentata truffa ai danni dello Stato una somma di denaro corrispondente alle disponibilità detenute all'estero e che si intendeva far rientrare in Italia in base al c.d. "*scudo fiscale*", simulando l'esistenza delle condizioni richieste a tal fine dalla legge.

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

CASI OPERATIVI

Affitto d'azienda e cessazione del concordato

di Euroconference Centro Studi Tributari

 **webinar gratuito**

CASI d'USO AI della piattaforma EUROCONFERENCEinPRATICA

3 febbraio alle 11.00 - iscriviti subito >>



Alfa Snc svolge attività di carpenteria metallica; nel settembre del 2024 l'azienda è stata data in affitto; si precisa che il reddito 2024 è comunque più elevato rispetto al reddito 2023.

Alfa Snc ha optato per il concordato e intende accedere alla sanatoria per le annualità pregresse.

Tale affitto di azienda che conseguenze comporta? L'opzione è stata validamente esercitata? Si verifica un'ipotesi di cessazione? È possibile accedere alla sanatoria?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)

**FiscoPratico**

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

Detrazioni e trattamento integrativo per i lavoratori dipendenti

di **Laura Mazzola**

OneDay Master

Redditi da lavoro prestato all'estero

Scopri di più

La L. 207/2024 (**Legge di bilancio per il 2025**), rubricata “*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027*”, pubblicata sul supplemento ordinario n. 43/L della GU 31.12.2024, n. 305, tra le altre misure, **eleva le detrazioni per reddito di lavoro dipendente**.

In particolare, il **comma 2, lett. b), L. 207/2024**, modificando quanto indicato dall'[articolo 13, comma 1, lett. a\), Tuir](#), **innalza da 1.880 euro a 1.955 euro le detrazioni per reddito da lavoro dipendente** previste con riferimento ai **redditi fino a 15.000 euro**.

Vale a dire che la detrazione spetta, nell'ipotesi di reddito non superiore a 15.000 euro, nella misura di 1.955 euro **da rapportare al numero di giorni di lavoro dipendente**.

Tale detrazione non può, comunque, **essere inferiore a:**

- **690 euro, per redditi di lavoro dipendente derivanti da contratti a tempo indeterminato;**
- **1.380 euro, per redditi di lavoro dipendente derivanti da contratti a tempo determinato.**

Il comma successivo, dell'[articolo 1, L. 207/2024](#), al fine di **sterilizzare l'effetto dell'aumento delle detrazioni per lavoro dipendente previste per i redditi fino a 15.000 euro**, modifica l'[articolo 1, comma 1, primo periodo, D.L. 3/2020](#), prevedendo che l'**importo da prendere in considerazione**, al fine di valutare il rispetto del limite previsto dalla disposizione ai fini della spettanza del trattamento integrativo, sia **diminuito dell'importo di 75 euro, rapportato al periodo di lavoro nell'anno**.

Infatti, in assenza della disposizione del comma 3, **l'aumento di 75 euro della detrazione per reddito da lavoro dipendente potrebbe comportare l'esclusione di alcuni beneficiari dalla percezione del trattamento integrativo appena descritto**.

Di seguito, come previsto dal **comma 4**, è riconosciuto ai titolari di reddito di lavoro

dipendente, ad eccezione dei percettori di redditi da pensione, con **reddito complessivo non superiore a 20.000 euro**, una **somma – bonus**, che non concorre alla formazione del reddito.

Tale somma è determinata, applicando al reddito di lavoro dipendente del contribuente, la percentuale corrispondente di seguito indicata:

- **7,1 %**, se il reddito di lavoro dipendente non è superiore a 8.500 euro;
- **5,3 %**, se il reddito di lavoro dipendente è superiore a 8.500 euro ma non a 15.000 euro;
- **4,8 %**, se il reddito di lavoro dipendente è superiore a 15.000 euro.

Diversamente, come previsto dal **comma 6**, è riconosciuto ai titolari di reddito di lavoro dipendente, ad eccezione dei percettori di redditi da pensione, con **reddito complessivo superiore a 20.000 euro**, una **detrazione dall'imposta lorda, rapportata al periodo di lavoro**, di importo pari:

- **a 1.000 euro**, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 20.000 euro, ma non a 32.000 euro;
- **al prodotto tra 1.000 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 40.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 8.000 euro**, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 32.000 euro, ma non a 40.000 euro.

Ne deriva che, per i **percettori di reddito tra 32.000,01 euro e 40.000 euro**, l'importo riconosciuto è progressivamente decrescente, rispetto ai 1.000 euro attribuiti fino alla soglia dei 32.000 euro, **per azzerarsi raggiunta la soglia di 40.000 euro**.

Le **somme** previste dai commi 4 e 6, come indicato dal successivo comma 7, devono essere **erogate direttamente dai sostituti d'imposta all'atto dell'erogazione delle retribuzioni**.

La spettanza del *bonus* e della detrazione deve essere **verificata in sede di conguaglio**; nell'ipotesi in cui sia verificata la non spettanza delle misure, spetta ai medesimi sostituti d'imposta recuperare l'importo erogato.

Se l'importo erogato e risultato non spettante supera l'importo di 60 euro, il recupero deve essere effettuato in **dieci rate di pari ammontare**, a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.

ACCERTAMENTO

Criptovalute: tassazione e rivalutazione modificate dalla Legge di bilancio 2025

di Angelo Ginex

OneDay Master

Redditi di natura finanziaria, redditi da immobili esteri e le criptovalute

Scopri di più

La **L. 207/2024** (c.d. **Legge di bilancio 2025**), pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 305 del 31.12.2024 e in vigore dall'1.1.2025, ha introdotto rilevanti novità in materia di **tassazione e rivalutazione** delle **criptovalute**.

Si rammenta che la **regolamentazione fiscale** delle criptovalute è stata introdotta soltanto nel 2022, con applicazione a partire dall'anno fiscale 2023, quando il legislatore ha previsto l'inserimento del nuovo [articolo 67, comma 1, lettera c-sexies](#), [Tuir](#). Tale disposizione stabiliva l'applicazione di un'**imposta sostitutiva del 26%** sulle **plusvalenze e sugli altri redditi derivanti da rimborso**, cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di cripto-attività, **indipendentemente dalla loro denominazione**, quando l'importo complessivo fosse **superiore a euro 2.000** nel periodo d'imposta.

Quindi, era prevista una **soglia** (per l'appunto, **pari a euro 2.000**) sotto la quale le **plusvalenze** non **concorrevano alla formazione del reddito**, in quanto ritenute prive di effettiva e sostanziale **finalità speculativa**.

Invece, la **Legge di bilancio 2025** ([commi 24-29](#)), come anticipato, ha modificato il **regime di tassazione** non appena descritto:

- confermando, **per l'anno fiscale 2025**, l'applicazione di un'**imposta sostitutiva pari al 26%** sui redditi diversi derivanti dall'alienazione di criptovalute;
- eliminando, a partire **dall'1.1.2025**, la **soglia di non imponibilità di 2.000 euro**;
- innalzando, a decorrere **dall'1.1.2026**, la "vecchia" **aliquota al 33%**.

Più precisamente, viene **eliminata la soglia di esenzione pari a 2.000 euro** prima vigente mediante la modifica dell'[articolo 68, comma 9-bis](#), [Tuir](#), ove è soppressa la soglia prevista ai fini della **deducibilità dell'eccedenza delle minusvalenze** rispetto alle plusvalenze derivanti da operazioni in cripto-attività. Tale eliminazione determinerà che le **plusvalenze di qualsiasi importo** (anche inferiore a euro 2.000) saranno assoggettate a **tassazione** e agli obblighi dichiarativi connessi, coinvolgendo, quindi, anche coloro che **possiedono criptovalute** senza

una **finalità speculativa**.

Inoltre, è previsto che sulle **plusvalenze** e sugli altri proventi derivanti dalle operazioni in cripto attività di cui all'[articolo 67, comma 1, lettera c-sexies](#), [Tuir](#), realizzati a decorrere **dal prossimo 1.1.2026**, trova applicazione l'**aliquota pari al 33%**.

La novella ha introdotto, altresì, una nuova **rivalutazione** onerosa dei valori fiscali. Nello specifico, ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, è introdotta la facoltà di assumere **per ciascuna cripto-attività posseduta all'1.1.2025**, in luogo del costo o del valore di acquisto, il **valore esistente a tale data**, determinato ai sensi dell'[articolo 9, Tuir](#), purché lo stesso sia assoggettato a un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi **nella misura del 18%**.

Il termine per il **versamento** dell'imposta sostitutiva viene fissato al **30.11.2025**, con possibilità di **rateizzazione** fino a un **massimo di 3 rate annuali di pari importo**, a partire dal 30.11.2025. Sull'importo delle **rate successive** alla prima sono dovuti gli **interessi nella misura del 3% annuo**, da versare contestualmente a **ciascuna rata**.

Infine, con riferimento alle **cripto-attività possedute all'1.1.2025**, è stabilito che l'assunzione, quale valore di acquisto, del valore esistente a tale data preclude il realizzo di **minusvalenze utilizzabili**, ai sensi del richiamato [articolo 68, comma 9-bis, Tuir](#).

Alla luce di quanto rappresentato, appare evidente come l'anno in corso rappresenta un **periodo transitorio** per la tassazione delle criptovalute, in quanto a decorrere **dall'1.1.2026** entrerà a regime la più gravosa **aliquota del 33%**. Tuttavia, questo lasso di tempo consente a coloro che detengono **criptovalute** di approntare opportune **strategie** in vista dell'innalzamento della pressione fiscale.

Molto interessante è, altresì, la possibilità di optare per una **rivalutazione**, ancorché **onerosa**, dei **valori fiscali**. Essa, infatti, potrebbe risultare vantaggiosa per coloro che detengono **criptovalute** il cui valore, durante fasi di crescita del mercato, è **aumentato rispetto al prezzo di acquisto iniziale**. Pagando un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi **nella misura del 18%**, i contribuenti hanno la possibilità di assumere per ciascuna criptovaluta posseduta all'1.1.2025, il **valore esistente a tale data**, determinato ai sensi dell'[articolo 9, Tuir](#), e **non il costo o il valore di acquisto**.

Da ultimo, la previsione in esame risulta **particolarmente vantaggiosa** per quei contribuenti che **non sono in grado di determinare** con certezza o precisione il **valore di acquisto** delle criptovalute, a causa della mancanza di informazioni chiare (ipotesi più che verosimile nel caso di criptovalute detenute da molti anni). In tali situazioni, la normativa fiscale stabilisce che il **valore di acquisto** debba essere **considerato pari a zero**, con la conseguenza che i guadagni derivanti dalla vendita delle criptovalute vengono trattati come **plusvalenze per l'intero importo**.

IMPOSTE SUL REDDITO***Il “dualismo” della tracciabilità dei rimborsi spese ai dipendenti***di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî

Forum web Fisco

Novità 2025 e punto sulla riforma fiscale

Scopri di più

Di rilevante impatto sulla **gestione amministrativa delle imprese** è la **norma**, contenuta nella Legge di Bilancio 2025, che impone la **tracciabilità dei rimborsi spese ai dipendenti** quale duplice condizione:

- per **escludere dal reddito di lavoro dipendente**, di cui all'[articolo 51, Tuir](#), le **somme per vitto, alloggio e trasporto** sostenute dal dipendente e **rimborsate dal datore di lavoro**, in occasione di trasferte effettuate fuori dal territorio comunale sede di lavoro (quelle sostenute all'interno concorrono a formare il reddito, **ad esclusione delle spese di trasporto comprovate da idonea documentazione**);
- per **dedurre dal reddito d'impresa le predette spese**, inserendo il nuovo comma 3-bis, nell'[articolo 95, Tuir](#).

Prima di entrare nel merito delle questioni critiche, va osservato che le **spese di trasporto** interessate dalla novità sono solamente quelle **effettuate mediante autoservizi pubblici non di linea** (es. taxi e Ncc), mentre **sono esclusi i trasporti di linea** (ad esempio treni ed aerei).

In merito all'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, il legislatore ha inserito un nuovo periodo nel comma 5, dell'[articolo 51, Tuir](#), secondo cui *“I rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea (...), per le trasferte o le missioni di cui al presente comma, **non concorrono a formare il reddito se i pagamenti delle predette spese sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento (...)**”*.

Il richiamo alle trasferte o missioni di cui “presente comma” comporta che **la tracciabilità delle spese** sostenute **prescinde dalla modalità di gestione dei rimborsi spese** per la trasferta, **comprendendo**, quindi, non solo i **rimborsi analitici** (a piè di lista), ma anche **quelli forfettari** (nonché quelli misti). Entrambe le modalità di gestione dei rimborsi spese sono, infatti, contenute nell'[articolo 51, comma 5, Tuir](#). Si ricorda che, in capo al dipendente, l'esclusione da tassazione dei **rimborsi analitici di spese per vitto e alloggio non trova alcun limite quantitativo**, mentre il **rimborso con indennità forfettaria è escluso da tassazione nei limiti massimi di un importo giornaliero** (euro 46,48 per le trasferte in Italia ed euro 77,47 per quelle

all'estero). Tuttavia, **anche in presenza di rimborsi forfettari**, le **spese per vitto e alloggio** (quelle di viaggio sono sempre rimborsate analiticamente) devono essere sostenute **con strumenti tracciati**, pena la tassazione in capo al dipendente anche dell'importo compreso nella "franchigia".

Per quanto riguarda la **deduzione dei rimborsi spese in capo al datore di lavoro**, il nuovo [articolo 95, comma 3-bis, Tuir](#), stabilisce che *"Le spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea (...), nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi, sono deducibili nei limiti di cui ai commi 1, 2 e 3 se i pagamenti sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento (...)"*. Va osservato, in primo luogo, che **la norma ricomprende anche le spese di vitto e alloggio sostenute direttamente dall'impresa** (individuale o collettiva), mentre **per i rimborsi spese ai dipendenti** di tali spese è precisato che si tratta solamente di **quelli "analitici"**, ossia quelli **rimborsati a piè di lista** dietro presentazione della nota spese (cui si dovranno allegare oltre ai giustificativi di spesa, anche le ricevute a supporto del pagamento tracciato), per i quali sussiste **un limite massimo di deduzione giornaliero** (euro 180,76 per le trasferte in Italia ed euro 258,23 per le trasferte all'estero). Rimangono esclusi dall'obbligo di tracciabilità, quale condizione per la deduzione dal reddito d'impresa, i **rimborsi spese forfettari**, per i quali si ricorda che l'[articolo 95, Tuir](#), **non pone alcun limite quantitativo alla deduzione in capo al datore di lavoro**.

LA LENTE SULLA RIFORMA***Estesa la tassazione forfettizzata in agricoltura***di **Luigi Scappini**

Seminario di specializzazione

**Agricoltura e novità della Riforma fiscale
e della Legge di bilancio**

Scopri di più

Il **D.Lgs. 192/2024**, ha **attuato** la delega prevista dalla **L. 111/2023**, intervenendo, tra le varie materie, in tema di **reddito dei terreni** e portando con sé alcune **novità**.

Come noto, le **linee guida** della delega erano sostanzialmente quelle di:

1. introdurre, per le **attività agricole** di cui all'[articolo 2135, comma 1, cod. civ.](#), **nuove classi e qualità di coltura**, al fine di tenere conto dei **più evoluti sistemi di coltivazione**, riordinando il relativo **regime di imposizione su base catastale**, previa introduzione di un **limite oltre il quale l'attività eccedente è produttiva di reddito d'impresa**;
2. **ricondere** i **redditi** relativi ai **beni**, anche **immateriali**, derivanti dalle **attività di coltivazione e allevamento** che concorrono alla **tutela dell'ambiente** e alla lotta ai cambiamenti climatici, **entro limiti predeterminati**, ai redditi ottenuti dalle attività agricole di cui all'[articolo 2135, comma 1, cod. civ.](#), con eventuale assoggettamento a **imposizione semplificata del relativo reddito**;
3. **introdurre** di **procedimenti**, anche **digitali**, che consentano, senza oneri aggiuntivi per i possessori e conduttori dei terreni agricoli, di aggiornare, entro il **31 dicembre di ogni anno**, le qualità e le classi di coltura presenti in catasto con quelle effettivamente praticate; e
4. **revisione**, a fini di semplificazione, del **regime fiscale dei terreni** agricoli su cui i **titolari di redditi di pensione** e i soggetti con reddito complessivo di modesto ammontare **svolgono attività agricole**.

Scopo della Riforma era quello, in prima battuta, di **ridurre** il **gap** che si era andato a delineare, a seguito della Riforma del 2001, tra il **dato civilistico** (in cui si era dato spazio a un'agricoltura non più incentrata e ancorata al fattore terra) e quello **fiscale** che, al contrario, vedeva ancora predominante **l'elemento suolo**. A tal fine, il D.Lgs. 192/2024, ha messo mano all'[articolo 32, Tuir](#), introducendo **2 nuove attività** produttive di un reddito fondiario, consistenti, rispettivamente nelle attività 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, entro **determinati limiti di superficie** e;

- alla **produzione di beni**, anche immateriali, realizzate mediante la **coltivazione**, l'**allevamento** e la **silvicoltura** che **concorrono** alla **tutela dell'ambiente** e alla lotta ai cambiamenti climatici, nei limiti dei **corrispettivi delle cessioni di beni**, registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, derivanti dall'esercizio delle attività, di cui all'[articolo 2135, cod. civ.](#)

Connesse a tali novità, ovviamente, si sono registrate altre **modifiche** al **sistema di tassazione fondiaria**, nonché al **regime di determinazione forfettaria del reddito** per le eventuali attività esercitate in **misura eccedente i limiti posti dall'**[articolo 32, Tuir](#).

E proprio su questo aspetto che **si deve registrare una novità**, originariamente non prevista dal Legislatore della delega, consistente nell'**apertura** a tale sistema di tassazione anche **alle società agricole** ex articolo 2, D.Lgs. 99/2004, che hanno **optato** per la determinazione del **reddito** secondo le **regole** di cui all'[articolo 32, Tuir](#), sebbene il **loro reddito rimanga a pieno titolo un reddito di impresa**, con tutte le conseguenze che ne derivano.

Originariamente, nel lontano 2003 (anno in cui con l'[articolo 2, comma 6, L. 350/2003](#), è stato introdotto l'[articolo 56-bis, Tuir](#)), il legislatore aveva previsto un regime di **tassazione forfettizzato** per determinate **attività, civilisticamente** considerate come **agricole**, ma che **non** rientravano **nei parametri** previsti dall'[articolo 32, Tuir](#), per la **determinazione del reddito su base catastale**, riservato ai soli soggetti che per natura dichiarano il reddito agrario, ovvero sia la ditta individuale, la **società semplice e gli enti non commerciali**.

Successivamente, l'introduzione del **comma 3-bis**, disciplinante una **tassazione forfettizzata per gli acquisti effettuati da parte degli imprenditori agricoli florovivaistici**, aveva parzialmente aperto il perimetro soggettivo di applicazione della norma almeno a questa fattispecie in ragione della circostanza, per cui il comma 4, inerente i **soggetti che possono applicare le regole dell'**[articolo 56-bis, Tuir](#), non era stato aggiornato con **l'introduzione della nuova previsione**.

A modificare l'intero perimetro soggettivo di applicazione dell'[articolo 56-bis, Tuir](#), ci ha pensato, un po' a sorpresa, in quanto non previsto nella delega, il **D.Lgs. 192/2024**, che ha **sostituito** integralmente il **comma 4**, stabilendo l'**applicabilità** da parte di tutte le **società agricole** che hanno optato per la determinazione catastale del reddito, **fruendo della possibilità loro concessa** dall'[articolo 1, comma 1093, L. 296/2006](#).

In questo modo, tuttavia, si è venuta a **determinare** un'indubbia **penalizzazione** per i soggetti che, ad esempio, esercitano l'**attività di allevamento** di animali oltre i **limiti previsti dall'**[articolo 32, Tuir](#), per i quali non è possibile azionare le regole di cui all'[articolo 56, comma 5, Tuir](#) o, ancora, per quelli esercenti attività **agrituristica ed enoturistica**.