



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 12 Febbraio 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

Agevolazione ppc e affitto del terreno nel quinquennio

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La gestione dei versamenti non spontanei

di Laura Mazzola

LA LENTE SULLA RIFORMA

Plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione

di Angelo Ginex

CONTROLLO

La vigilanza del sindaco nelle società con amministratore unico

di Fabio Landuzzi, Gian Luca Ancarani

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Novità fiscali in materia di fusione di società introdotte dal decreto di riforma Ires/Irpef

di Alberto Fontana – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza



CRESCITA PROFESSIONALE

Contributi per la formazione del personale: incentivi alla crescita delle competenze

di Orazio Stangherlin - Arcadia Network



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

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 Privilège 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 validità 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 prostrarre 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^[21].



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 antigiuridicità 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 fintiziamente 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.



CASI OPERATIVI

Agevolazione ppc e affitto del terreno nel quinquennio

di Euroconference Centro Studi Tributari



The banner features the FiscoPratico logo (a stylized 'e' and 'c' in blue, red, and yellow) and the text 'FiscoPratico'. To the right, it says 'La piattaforma editoriale integrata con l'AI per lo Studio del Commercialista' and 'scopri di più >'.

Un imprenditore agricolo che svolge l'attività come ditta individuale acquista un terreno agricolo usufruendo dell'agevolazione ppc. Per dinamiche legate allo sviluppo dell'attività e di una migliore gestione del passaggio generazionale, costituisce con i suoi figli una società agricola sotto forma di Srl, alla quale affitta il terreno precedentemente acquistato con l'agevolazione ppc prima che siano trascorsi i 5 anni dall'acquisto, società della quale il proprietario del terreno è amministratore e apporta i requisiti professionalizzanti. Si chiede se in tale casistica si decade dall'agevolazione in commento.

[**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.



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La gestione dei versamenti non spontanei

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

Dichiarazione Iva 2025: novità e casi operativi

[Scopri di più](#)

Il **quadro VQ**, all'interno del modello di dichiarazione annuale Iva, è stato previsto per consentire la **determinazione del credito maturato a seguito di versamenti di imposta periodica non spontanei**, collegati a **comunicazioni di irregolarità** o a **notifiche di cartelle di pagamento** su comunicazioni delle liquidazioni periodiche, ovvero ripresi **dopo la sospensione per eventi eccezionali**, relativi ad anni di imposta precedenti a quello di riferimento.

Il **quadro VQ si compone di 5 righi**, da VQ1 a VQ5, che possono riguardare fino a **5 periodi di imposta**.

Le 11 colonne, che compongono ciascun rigo, prevedono l'indicazione:

- in **colonna 1**, denominata “Anno”, dell’**anno di imposta cui si riferisce l’Iva periodica non versata**;
- in **colonna 2**, denominata “*Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata*”, della **differenza**, se positiva, **tra l’Iva periodica dovuta e l’Iva periodica versata**;
- in **colonna 3**, denominata “*Differenza tra credito potenziale e credito effettivo*”, della **differenza**, se positiva, **tra il credito che si sarebbe generato qualora l’imposta periodica dovuta fosse stata interamente versata entro la data di presentazione della relativa dichiarazione annuale** (cosiddetto “credito potenziale”) **e il credito effettivamente liquidato nel rigo VL33**;
- in **colonna 4**, denominata “*IVA periodica versata a seguito di comunicazioni in anni precedenti*”, dell’**ammontare dell’imposta periodica versata**, a seguito del ricevimento di comunicazioni d’irregolarità o a seguito della notifica di cartelle di pagamento ovvero a seguito di versamenti precedentemente sospesi, fino alla data di presentazione della dichiarazione relativa all’anno di imposta precedente;
- in **colonna 5**, denominata “*IVA periodica versata a seguito di comunicazione d’irregolarità*”, dell’**ammontare dell’Iva periodica versata a seguito del ricevimento di comunicazioni d’irregolarità**, nel periodo compreso tra il giorno successivo alla data di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta precedente e la data di presentazione della dichiarazione relativa all’anno di imposta relativo alla dichiarazione;



- in **colonna 6**, denominata “*IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento*”, dell’**ammontare dell’Iva periodica versata, a seguito della notifica di cartelle di pagamento**, nel periodo compreso tra il giorno successivo alla data di presentazione della dichiarazione relativa all’anno precedente e la data di presentazione della dichiarazione relativa all’anno della dichiarazione;
- in **colonna 7**, denominata “*Versamenti sospesi per eventi eccezionali*”, dell’**ammontare dell’Iva periodica versata, a seguito della ripresa dei versamenti dopo la sospensione per eventi eccezionali** nel periodo compreso tra il giorno successivo alla data di presentazione della dichiarazione relativa all’anno precedente e la data di presentazione della dichiarazione relativa al presente periodo di imposta;
- in **colonna 8**, denominata “*Credito maturato*”, dell’**ammontare del credito che matura per effetto dei versamenti esposti nelle precedenti colonne**;
- in **colonna 9**, denominata “*Codice fiscale*”, del **codice fiscale del soggetto cui si riferiscono i versamenti**, qualora diverso dal soggetto che presenta la dichiarazione;
- in **colonna 10**, denominata “*Modulo*”, del **numero che individua il primo dei moduli riferiti al soggetto partecipante** la trasformazione che ha effettuato i versamenti periodici Iva, a seguito del ricevimento di comunicazioni d’irregolarità o a seguito della notifica di cartelle di pagamento, prima dell’operazione straordinaria;
- in **colonna 11**, denominata “*Gruppo*”, della **barratura da parte della società controllante di una procedura di liquidazione dell’Iva di gruppo**, qualora i versamenti indicati si riferiscano all’Iva periodica relativa alla medesima procedura.

Si ipotizzi che il contribuente non abbia versato tutti gli importi dovuti nei trimestri dell’anno 2023, **omettendo il versamento dell’Iva pari a 10.000 euro**.

In particolare, il contribuente, per il **periodo di imposta 2023**, ha la seguente situazione:

- **50.000 euro di Iva periodica dovuta relativa ai primi tre trimestri 2023;**
- **20.000 euro di Iva corrisposta, in relazione al primo trimestre 2023;**
- **40.000 euro di credito Iva potenziale, maturato nell’ultimo trimestre 2023;**
- **10.000 euro di credito Iva liquidato all’interno della dichiarazione annuale Iva 2024;**
- **10.000 euro di imposta periodica** corrisposta a seguito di comunicazione di irregolarità per il terzo trimestre, pervenuta dopo la presentazione della dichiarazione per l’anno 2023 e prima di quella relativa all’anno 2024.

Il quadro VQ deve riportare:

- in colonna 1, **l’anno di riferimento 2023**;
- in colonna 2, la differenza tra Iva periodica e Iva periodica versata, ossia 30.000 euro, quale **differenza tra 50.000 e 20.000 euro**;
- in colonna 3, la differenza tra il credito potenziale e il credito effettivo, ossia 30.000 euro, quale **differenza tra 40.000 e 10.000 euro**;
- in colonna 5, l’Iva periodica versata a seguito della comunicazione di irregolarità, **ossia 10.000 euro**;



- in colonna 8, il credito maturato, quale differenza positiva tra l'Iva periodica versata da comunicazione, 10.000 euro, e il maggiore tra la **differenza di colonna 2** (30.000 euro) e di colonna 3 (30.000 euro) e zero, **ossia 10.000 euro**.

	Anno	Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata	Differenza tra credito potenziale e credito effettivo	IVA periodica versata a seguito di comunicazioni in anni precedenti
VQ1	1 2023	2 30.000,00	3 30.000,00	4 ,00
	5 IVA periodica versata a seguito di comunicazione d'irregolarità	6 IVA periodica versata a seguito di cartella di pagamento	7 Versamenti sospesi per eventi eccezionali	8 Credito maturato
	10.000,00	,00	,00	10.000,00
	9 Codice fiscale	10 Modulo	11 Gruppo	



LA LENTE SULLA RIFORMA

Plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione

di Angelo Ginex

OneDay Master

Fiscalità indiretta e patrimoniale degli immobili delle persone fisiche

Scopri di più

Il **D.Lgs. 192/2024** è intervenuto sull'[articolo 68, comma 1, Tuir](#), al fine di apportare modifiche in tema di **plusvalenze** delle **arie edificabili** ricevute in **donazione**.

Prima di tutto, è bene rammentare che, per i **terreni acquistati per effetto di donazione**, secondo la disciplina previgente, si assume come **prezzo di acquisto** il **valore dichiarato** nel relativo atto registrato, o in seguito **definito e liquidato**, aumentato di ogni **altro costo successivo** inerente.

Sul punto, dovrebbe essere nota a tutti la questione concernente gli effetti della **donazione** di **terreni edificabili a familiari**, seguita, **entro un ristretto arco temporale**, dalla loro **cessione a terzi** a opera dei donatari.

La giurisprudenza di legittimità, che ha dibattuto a lungo di tale problematica, ha più volte affermato che la **donazione** di un **terreno edificabile** in favore del **coniuge e dei figli** seguita dalla successiva **cessione**, a brevissima distanza di tempo, del medesimo bene, costituisce **operazione elusiva**, in quanto tale operazione è finalizzata ad evitare di dichiarare la **plusvalenza patrimoniale** da cessione di **arie fabbricabili** (*ex multis*, **Cassazione n. 22716/2011**).

Anche l'**Agenzia delle entrate**, senza però fare alcun riferimento ai terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, ha chiarito che la **plusvalenza**, in caso di **immobili ricevuti in donazione e ceduti entro 5 anni** a decorrere dalla **data di acquisto da parte del donante**, è determinata dalla **differenza** tra il **corrispettivo percepito** dalla cessione e il **prezzo di acquisto** o il **costo di costruzione sostenuto dal donante** ([Circolare n. 28/E/2006](#)).

Il citato **D.Lgs. 192/2024**, al fine di risolvere tale questione, ha modificato il criterio di determinazione delle **plusvalenze** realizzate a seguito di **cessione a titolo oneroso** di **terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria**, introducendo un **principio analogo** a quello cui si ispira la legislazione vigente con riguardo alle **cessioni** degli **immobili acquisiti per donazione da non più di 5 anni**, per i quali è previsto, nell'[articolo 68, comma 2, Tuir](#), che si assume come **prezzo di acquisto** o costo di costruzione **quello sostenuto dal donante**.



Ed, infatti, l'attuale formulazione dell'[articolo 68, comma 1, Tuir](#), prevede che il **donatario** di un **terreno edificabile**, a partire **dal 31.12.2024**, qualora effettui la **cessione a titolo oneroso** della stessa, ai fini del calcolo della **plusvalenza**, deve assumere come "prezzo di acquisto" (da confrontare ovviamente con il **corrispettivo percepito**) il **costo sostenuto dal donante aumentato dell'imposta sulle donazioni, nonché di ogni altro costo successivo inerente al bene medesimo**.

La finalità di tale modifica normativa è quella di **evitare le situazioni elusive** in cui, in vista della **cessione a titolo oneroso di un'area edificabile**, il relativo **prezzo di acquisto** (anziché essere pari al **valore dichiarato** ai fini dell'imposta sulle donazioni dovuta per la **donazione appositamente effettuata qualche giorno prima in favore di un familiare, verosimilmente ad un valore inferiore alle diverse franchigie previste dalla legge**) venga **incrementato**, al fine di evitare il realizzo di quella **plusvalenza** che sarebbe emersa qualora il **donante** avesse **ceduto direttamente** il bene **a terzi**.

Come detto, tale principio ricalca quello analogo già previsto per le **cessioni dei fabbricati non adibiti ad abitazione principale** e dei **terreni non edificabili**, acquisiti per **donazione da non più di 5 anni**, per i quali è previsto, nell'[articolo 68, comma 2, Tuir](#), che si assume come **prezzo di acquisto** o costo di costruzione **quello sostenuto dal donante**.

In questo modo, si impedisce l'effettuazione di **operazioni finalizzate esclusivamente a evitare o ridurre apprezzabilmente la tassazione** della **plusvalenza** rispetto a quella che sarebbe derivata dalla **cessione** dell'area edificabile qualora la stessa fosse stata **effettuata direttamente dal donante**.

Occorre, altresì, evidenziare che, ai fini del calcolo delle **plusvalenze** realizzate a seguito di **cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria** ([articolo 68, comma 1, Tuir](#)), così come per quelle concernenti le cessioni degli **immobili acquisiti per donazione da non più di 5 anni** ([articolo 68, comma 2, Tuir](#)), è stata inserita la previsione della **concorrenza alla formazione del costo di acquisto dell'imposta sulle donazioni, nonché di ogni altro costo successivo inerente**, in analogia con quanto attualmente previsto con riguardo ai **terreni acquistati per effetto di successione**.

Infine, si precisa che le **modifiche** sopra evidenziate riguardano esclusivamente la disciplina sulla **tassazione** delle **plusvalenze ai fini dell'imposta sui redditi delle persone fisiche** e che, invece, resta immutata quella relativa **all'imposta sulle successioni e donazioni**.



CONTROLLO

La vigilanza del sindaco nelle società con amministratore unico

di Fabio Landuzzi, Gian Luca Ancarani

Convegno di aggiornamento

Revisione legale: focus sulle linee guida dei controlli di qualità

[Scopri di più](#)

Nel set delle **Norme di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate** in vigore **dall'1.1.2025** è presente la **Norma n. 4.4** che si rivolge alla particolare situazione del Collegio sindacale (o sindaco unico) nominato in società aventi l'organo amministrativo nella forma dell'**amministratore unico**. Infatti, **l'assenza della collegialità dell'organo amministrativo** pone, dal lato dell'organo di controllo, alcuni **fisiologici limiti alla attività di vigilanza**, che si manifestano in modo particolare nella **concentrazione** su di un'unica persona di **poderi ordinari e straordinari di gestione**, e sull'**assenza di un obbligo di verbalizzazione** esplicita delle decisioni gestorie, ove non appositamente previsto dallo statuto sociale.

La Norma 4.4 fissa un **principio generale** secondo cui, in presenza di un amministratore unico, il collegio sindacale è tenuto a **chiedere informazioni a tale soggetto** con una **cadenza almeno semestrale**, in condizioni ordinarie; laddove emergessero delle situazioni che facessero emergere **"rischi significativi"** o sintomi di **"crisi d'impresa"** sarebbe opportuno – afferma la Norma di comportamento – che tali informazioni venissero assunte invece **ogni trimestre**. Aggiungiamo noi che, in circostanze particolari, la **sensibilità professionale** del sindaco potrà indurre a una **richiesta di informativa** all'amministratore unico o, ove designati, a **procuratori speciali** della società, o anche a **responsabili di funzione**, con una **frequenza ancora più ravvicinata**.

L'oggetto delle richieste di informativa del Collegio sindacale è rappresentato, soprattutto, dai contenuti delle **decisioni più rilevanti** e dei **fatti di gestione** che possono essere **fonte di rischi significativi** per la società.

Circa le modalità con cui il **flusso informativo** dall'amministratore unico al Collegio sindacale può trovare concretizzazione, la Norma di comportamento riporta le seguenti:

- **richieste formulate per iscritto, a mezzo PEC** inviata di norma dal Presidente del Collegio sindacale previa condivisione con gli altri membri o, se del caso, a maggioranza;
- consultazione del **libro delle determine dell'amministratore unico**, ove questo fosse istituito e la prassi o lo statuto societario ne prevedessero la formalizzazione;



- **richieste a mezzo posta elettronica** ordinaria;
- interlocuzioni verbali in occasione delle **periodiche attività di verifica**.

Rimane sempre, anche in questa circostanza, la raccomandazione per cui il Collegio sindacale è bene che **trasmetta all'amministratore il proprio verbale**, o che ne chieda la **sottoscrizione a titolo di conferma** circa il fatto che quanto ivi riportato corrisponda alle informazioni fornite dall'amministratore stesso; una prassi, questa, che viene tuttavia **raramente applicata** nella pratica professionale, ricorrendo più spesso alla trasmissione del verbale per conoscenza a **mezzo strumenti elettronici**, quando in esso sono appunto riportate **informazioni rilevanti verbalmente riferite** dalla persona dell'amministratore.

Qualora il Collegio sindacale si dovesse imbattere nella posizione dell'amministratore unico che **rifiuta di fornire le informazioni** e i dati richiesti, subentrano allora i **poteri reattivi** di indagine, segnalazione e intervento, tuttavia, assai complicati da porre concretamente in essere; nei **casi più gravi**, si può giungere anche all'adozione delle iniziative che sono oggetto di disamina nelle **Norme 6.2** (il riscontro di **fatti censurabili**) e **6.4** (la **denuncia** ai sensi dell'[articolo 2409, cod. civ.](#)).

Va da sé che, anche in presenza di un amministratore unico, il Collegio sindacale sarà chiamato a vigilare sulla **adeguatezza dell'assetto organizzativo** della società; sarà, quindi, assai rilevante che il sistema organizzativo e di governance della società contempli un'adeguata **adozione di deleghe di funzione** per assicurare la conduzione degli affari e il funzionamento di **sistemi di controllo** e di verifica. La concentrazione dei poteri gestori nella figura dell'amministratore unico, infatti, **non esime costui dal dovere di assicurare che l'organizzazione aziendale** sia dotata di un sistema organizzativo adeguato alle sue **dimensioni, la natura** dell'attività svolta e la sua **complessità**.



OPERAZIONI STRAORDINARIE

Novità fiscali in materia di fusione di società introdotte dal decreto di riforma Ires/Irpef

di Alberto Fontana – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza

Forum Web Fisco | Convegno di aggiornamento di mezza giornata

Novità 2025 e punto sulla riforma fiscale

FORMAT INNOVATIVO

Scopri di più

Il **D.Lgs. 192/2024** (c.d. D.Lgs di Riforma dell'Irpef e dell'Ires, attuativo della L. 111/2023) è intervenuto anche sugli **aspetti fiscali** relativi alle **operazioni straordinarie**, prevedendo delle **modifiche sostanziali**. In particolare, per quanto riguarda l'[articolo 172, Tuir](#), dedicato alla **fusione tra società**, è stato modificato integralmente il **comma 7**, e sono stati introdotti i nuovi **commi 7-bis e 7-ter**. Altre modifiche fiscali impattanti la disciplina fiscale della fusione **sono rintracciabili** nel rinnovato **comma 2-ter**, dell'[articolo 176, Tuir](#), e nel nuovo [177-ter, Tuir](#).

Partendo dal tema inerente al **riporto delle perdite fiscali** nelle operazioni di fusione, l'[articolo 15, comma 1, lett. b\), D.Lgs. 192/2024](#), pubblicato in **G.U. 16.12.2024 n. 294**, ha comportato una **modifica al comma 7**, dell'[articolo 172, Tuir](#).

È stato precisato, infatti, che, **in caso di fusione**, la **riportabilità delle perdite**, in capo all'incorporante (o risultante dalla fusione), da parte delle società che le hanno prodotte, compresa l'incorporante stessa, debba essere assoggetta al **limite del valore economico del patrimonio netto** della società che riporta le perdite, **determinato alla data di efficacia della fusione** nella **relazione giurata di stima**.

Quindi, si passa alla previsione che considerava la **riportabilità delle perdite nel limite del patrimonio netto contabile** risultante dall'ultimo bilancio precedente alla fusione o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'[articolo 2501-quater, cod. civ.](#), al limite che ora considera il **valore economico del patrimonio netto**, così come determinato nella relazione giurata di stima, redatta da un **soggetto** designato dalla **società tra** l'albo dei **Revisori Legali dei Conti**.

Rimane l'obbligo di **sterilizzazione del valore economico del patrimonio** della somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi **anteriori alla data di efficacia della fusione**; tuttavia, la novità sta nel fatto che questo importo viene ora **parametrizzato al rapporto tra il valore economico** del patrimonio e il valore del **patrimonio netto contabile**.

Rimane anche il fatto che dai menzionati versamenti e/o conferimenti **non debbano essere**



compresi i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o dagli altri enti pubblici.

Sparisce, invece, un aspetto che era un po' desueto, come la **necessità di sterilizzare le perdite riportabili dall'effetto di svalutazioni**, fiscalmente rilevanti, delle partecipazioni al capitale della società titolare delle perdite, precedentemente dedotte da società partecipanti alla fusione o da un'impresa terza che ha ceduto loro le azioni o quote, **prima dell'atto finale**.

Tuttavia, se **non è presente la relazione giurata di stima**, tornerà ad essere considerato il previgente limite del **patrimonio netto contabile** che risulta dall'ultimo bilancio, o se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'[articolo 2501-quater, cod. civ.](#), **senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi** anteriori alla data di riferimento del bilancio o della situazione patrimoniale.

Certamente queste modifiche incideranno molto nelle **valutazioni di convenienza da effettuare**, con riguardo a quale limite del patrimonio netto considerare, se quello economico o contabile, in base al **quantitativo di perdite da riportare**.

Altro elemento introdotto, è il riferimento al fatto che il **test di vitalità**, necessario da superare, da parte della società che riporta le perdite, **debba essere effettuato prendendo a riferimento l'ammontare dei ricavi e proventi dell'attività caratteristica e l'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato** e relativi contributi, desunti dal conto economico, della società le cui perdite sono riportabili, relativo **all'esercizio precedente a quello in cui la fusione ha efficacia**, e non più con riferimento a **quello in cui la fusione è stata deliberata**. Aspetto che, in precedenza, sollevava dubbi, in merito a quale bilancio si dovesse considerare, nel caso in cui la delibera di fusione e la registrazione dell'ultimo atto di fusione **avvenissero in anni diversi**.

Un ulteriore aspetto relativo al **test di vitalità** è che il **nuovo comma 7, dell'[articolo 172, alla lett. b\), Tuir](#)**, prevede che questo vada effettuato anche per il **c.d. periodo interinale**: ossia quello decorrente **dall'inizio dell'esercizio fino alla data antecedente a quella di efficacia della fusione**. Tuttavia, i valori economici di questa frazione d'anno devono essere opportunamente ragguagliati **all'anno** per effettuare il test di vitalità.

Mentre nel caso di **retrodatabilità degli effetti fiscali ai sensi del comma 9, dell'[articolo 172, Tuir](#)**, la novità introdotta ha previsto che il **test di vitalità e il rispetto del limite quantitativo** debbano essere effettuati solo per **le perdite interinali** generate in capo alle **società incorporate**, che trasferiscono le perdite fiscali, generate in questo periodo, e **non anche alla società incorporante** com'era precedente previsto. Quindi, anche questa novità introdotta nel **nuovo comma 7-bis**, appare essere una **norma da cogliere con favore** vista la natura agevolativa.

Altro elemento di novità, come si può cogliere dalla Relazione illustrativa del Decreto, è **la facoltatività della presentazione** all'Amministrazione finanziaria **di un interpello disapplicativo**, ai sensi dell'[articolo 11, comma1, lettera d\), L. 212/2000](#), per ottenere la **disapplicazione dei**



limiti e delle condizioni, dettate dalle norme relative alla riportabilità delle perdite fiscali, che invece, **era d'obbligo precedentemente all'attuazione del D.Lgs. 192/2024**.

Mentre è stato mantenuto il rispetto **plafond unico** per la riportabilità **dell'eccedenza di interessi indeducibili** di cui all'[articolo 96 comma 5, Tuir](#), e del riporto di **eccedenze Ace**, che devono sottostare allo stesso test del riporto delle perdite fiscali connaturato nel superamento del test di vitalità e del limite quantitativo.

Tale norma è stata, però, spostata ed inserita nel **nuovo comma 7-ter, dell'[articolo 172, Tuir](#)**.

Altra novità importante è stata l'introduzione **dell'[articolo 177-ter, Tuir](#)**, in tema di **disciplina del riporto delle perdite fiscali infragruppo**, nel caso di **fusioni infragruppo**, il quale, in sintesi, al rispetto di determinate condizioni, consente la **disapplicazione delle regole applicabili per il riporto di perdite** omologate e per quelle generate nel periodo in cui le società appartenevano già al gruppo in cui sussiste il **rapporto di controllo**, ai sensi dell'[articolo 2359, comma 1, numero 1\), e comma 2, cod. civ.](#)

Inoltre, la norma punitalizza che le **perdite eccedenti il valore del patrimonio netto** della società si considerano formate **prioritariamente dalle perdite non omologate**, lasciando, quindi, eventuale spazio di riporto **entro il valore del patrimonio netto**, per quelle perdite maturate precedentemente all'ingresso del gruppo e non omologate. Si è ora in attesa del **decreto del Ministro dell'economia e delle Finanze, con** cui verranno stabilite le **disposizioni di attuazione** del presente articolo, come previsto dal medesimo articolo.

Altra particolarità introdotta deriva dall'[articolo 12, D.Lgs. 192/2024](#), che ha **modificato la disciplina dei riallineamenti**, di cui all'[articolo 176, comma 2-ter, Tuir](#), con efficacia già a partire dalle **operazioni straordinarie effettuate nel corso del 2024**.

Di fatto, con questa modifica, il **regime dei riallineamenti non sottende più a evidenti ragioni di risparmio fiscale**, ma ad esigenze pratiche derivate, in caso di riallineamento, dalla mancata compilazione del quadro RV della Dichiarazione dei Redditi, qualora si riallinei il valore fiscale a quello contabile che emerge per effetto del **disavanzo nelle operazioni straordinarie come quella di fusione**.

Infatti, il legislatore **ha negato la possibilità di avvalersi di regimi speciali** come quello di cui all'[articolo 15 comma 10-12, D.L. 185/2008](#), e ha inasprito **l'accesso al regime ordinario**.

Il nuovo comma 2-ter, dell'[articolo 176, Tuir](#), prevede che **ora si possa esercitare l'opzione solo nella dichiarazione relativa all'anno** in cui è stata effettuata l'operazione e non più anche in quella successiva. **L'imposta sostitutiva**, inoltre, **non è più calcolata a scaglioni e con un'aliquota progressiva**, ma prevede **2 aliquote**: una del **18% ai fini Ires** e una del **3% ai fini Irap**; si propone, quindi, la **possibilità al contribuente di avvalersi del riallineamento solo con effetti Ires o Irap**.



Inoltre, diversamente dal precedente riallineamento ordinario, la nuova versione introdotta, prevede che questo lo si possa determinare anche solo **per singoli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali ed immateriali**, senza più estenderlo interamente ad una delle **5 categorie di beni immobili** o a categorie omogenee di **beni mobili individuate per anno di acquisizione** o dal coefficiente ministeriale di ammortamento.

Oltre a questo aspetto di favore un altro, anche se non così sostanziale, è dato dalla riduzione del **periodo di moratoria da 4 a 3 anni**.

Infatti, se si vendono i **beni oggetto del riallineamento, prima del terzo periodo d'imposta** successivo a quello di opzione, allora il **costo fiscale da contrapporre al prezzo** per la determinazione della plusvalenza o minusvalenza è ridotto del **maggiore importo che è stato riallineato e degli eventuali maggiori ammortamenti** che erano stati dedotti. Però l'imposta sostitutiva versata è **corrispondentemente scomputata dalle relative imposte**.

Infine, l'importo dell'imposta sostitutiva **deve essere versato in un'unica soluzione** entro il termine di **versamento a saldo delle imposte relative** all'esercizio nel corso del quale è stata realizzata l'operazione di fusione, mentre **prima erano previste 3 rate**. Mentre i maggiori valori si considerano riconosciuti **a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione**.

Per concludere con le novità introdotte dal **D.Lgs. 192/2024**, si segnala quanto previsto dall'articolo 14, in tema di **"Affrancamento straordinario delle riserve"**. Infatti, viene previsto che i **saldi attivi di rivalutazione**, le riserve e i fondi, in **sospensione d'imposta**, esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2023, che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31.12.2024, **possono essere affrancati**, in tutto o in parte, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva ai fini Ires e Irap del **10%**.

Si è, comunque, in attesa del **Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze**, che recherà le disposizioni attuative di tale punto.

Ad oggi, certo è che il pagamento dovrà essere effettuato obbligatoriamente in **4 rate di pari importo**, scadenti entro il **termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi dell'esercizio** con riferimento al quale è effettuato l'affrancamento e nei tre successivi; e l'importo da assoggettare a imposta sostitutiva è **quello netto della riserva**.

Come previsto dalla norma, l'**affrancamento** può essere anche **parziale**, dovendosi intendere sia rispetto a più riserve in sospensione d'imposta che ad una sola riserva in sospensione d'imposta, che **potrà essere affrancata anche solo per una parte del suo importo**.

Gli effetti dell'affrancamento in caso di distribuzione di dette riserve **comporterebbero:**

- **per le società di capitali:** la mancata tassazione in capo all'impresa, che altrimenti sarebbe stata, nel caso dei soggetti Ires del 24%; mentre nel momento della



percezione delle riserve affrancante; il socio persona fisica che detiene la partecipazione al di fuori del regime di impresa, sconterebbe una ritenuta a titolo d'imposta del 26%. In caso di socio persona fisica che detiene la partecipazione in regime d'impresa, oppure riveste la forma di società di persone, il dividendo percepito concorre alla formazione della base imponibile nella misura del 58,14%. Se invece il socio fosse una società di capitali, **l'utile percepito concorrerebbe alla formazione della base imponibile nella misura del 5%**.

- mentre, nel caso di **società di persone**, il beneficio potrebbe essere anche maggiore, visto che con l'affrancamento poi non si avrebbe **alcuna tassazione per trasparenza in capo ai soci**: in quanto l'affrancamento della riserva in sospensione determina un incremento del costo fiscale della partecipazione e la **successiva distribuzione una riduzione** (ex [articolo 68, comma 6, Tuir](#)).



CRESCITA PROFESSIONALE

Contributi per la formazione del personale: incentivi alla crescita delle competenze

di Orazio Stangherlin - Arcadia Network

AGEVOLAZIONI FUTURO INNOVAZIONE

SCOPRI DI PIÙ

In un mercato in continua evoluzione, la formazione continua del personale è diventata un pilastro fondamentale per la competitività delle aziende, in particolare per le piccole e medie imprese (PMI) e gli studi professionali. Grazie a una serie di incentivi e agevolazioni pubbliche, le aziende possono oggi investire nello sviluppo delle competenze dei propri dipendenti senza sostenere interamente il costo. In questo articolo esploreremo i principali contributi disponibili per la formazione del personale e vedremo esempi concreti di come le PMI e gli studi professionali possono approfittarne.

L'importanza della formazione continua

L'innovazione tecnologica e i cambiamenti nel mercato del lavoro richiedono che le aziende aggiornino costantemente le competenze dei propri dipendenti. Formare il personale su nuove tecnologie, processi e competenze trasversali non solo migliora l'efficienza, ma può anche aumentare la motivazione e la fedeltà dei lavoratori, riducendo il *turnover*.

Per le PMI, in particolare, la formazione rappresenta uno strumento strategico per mantenere competitività e adattabilità in un contesto di rapidi cambiamenti. Tuttavia, non tutte le imprese possono permettersi di sostenere i costi della formazione interna o di corsi specializzati. Per questo motivo, esistono diverse agevolazioni che offrono supporto economico alle aziende che decidono di investire nelle competenze dei propri dipendenti.

Tipologie di contributi per la formazione

Esistono numerose forme di contributi e agevolazioni disponibili per la formazione continua, molte delle quali rivolte in modo specifico alle PMI e agli studi professionali. Vediamo alcune delle più rilevanti.



1. Fondi Interprofessionali

I **Fondi Interprofessionali** sono tra i principali strumenti di finanziamento per la formazione continua in Italia. Le aziende possono aderire gratuitamente a questi fondi, destinando una parte dei contributi INPS a specifici fondi dedicati alla formazione. I Fondi Interprofessionali offrono la possibilità di finanziare piani formativi per i dipendenti, personalizzati in base alle esigenze aziendali.

Esempio pratico: Un'azienda nel settore manifatturiero che desidera formare i propri operatori su nuovi macchinari digitali può aderire a un Fondo Interprofessionale, come Fondimpresa o Fondirigenti, per ricevere il finanziamento completo o parziale dei corsi di aggiornamento, senza dover gravare eccessivamente sul bilancio aziendale.

2. Credito d'Imposta Formazione 4.0

Il **Credito d'Imposta per la Formazione 4.0** è un incentivo specifico per le aziende che formano il proprio personale su tecnologie legate all'Industria 4.0, come l'intelligenza artificiale, la robotica, l'Internet of Things (IoT) e l'analisi dei dati. Il credito d'imposta copre una parte significativa delle spese per la formazione, rendendo più conveniente per le imprese investire nelle competenze digitali dei dipendenti.

Le PMI possono ottenere un credito che varia dal **30% al 50%** delle spese ammissibili, a seconda delle dimensioni dell'impresa e del tipo di formazione.

Esempio pratico: Un'azienda del settore della logistica che introduce un nuovo sistema di gestione automatizzata del magazzino può formare il proprio personale su queste tecnologie sfruttando il Credito d'Imposta Formazione 4.0. Se l'azienda investe 20.000 euro in formazione, può ottenere un credito d'imposta del 40%, riducendo di 8.000 euro il costo effettivo della formazione.

3. Voucher formativi regionali

Molte regioni italiane offrono **voucher formativi** destinati alle imprese che desiderano migliorare le competenze dei propri dipendenti. Questi *voucher* coprono una parte dei costi di partecipazione a corsi di formazione esterni, facilitando l'accesso a programmi di aggiornamento professionale.

Esempio pratico: Un piccolo studio di consulenza fiscale in Emilia-Romagna può richiedere un



voucher formativo regionale per aggiornare i propri dipendenti sulle nuove normative fiscali, ottenendo un rimborso fino al 70% dei costi di iscrizione ai corsi.

4. Bandi di formazione finanziata

A livello nazionale e regionale, vengono periodicamente pubblicati bandi specifici per finanziare progetti di formazione. Questi bandi possono essere rivolti a settori strategici o ad aree geografiche specifiche e offrono la possibilità di ottenere contributi a fondo perduto per la formazione dei dipendenti.

Esempio pratico: Un'azienda che opera nel settore delle energie rinnovabili può partecipare a un bando nazionale per la formazione del personale su nuove tecnologie energetiche, ottenendo fino al 100% del rimborso delle spese di formazione.

Come accedere ai contributi per la formazione

Per accedere a queste agevolazioni, le aziende devono seguire alcune procedure specifiche:

1. **monitorare i bandi e le opportunità disponibili:** è fondamentale tenere sotto controllo i bandi pubblicati dalle Regioni, dalle Camere di Commercio e dalle associazioni di categoria. Inoltre, le aziende devono verificare quali Fondi Interprofessionali sono più adatti alle proprie esigenze e come aderirvi;
2. **definire i bisogni formativi:** le imprese devono identificare quali competenze desiderano sviluppare all'interno del proprio personale. Ad esempio, se un'azienda sta introducendo nuove tecnologie, è utile pianificare una formazione mirata che aumenti la capacità dei dipendenti di utilizzare tali strumenti;
3. **presentare la richiesta:** ogni bando o Fondo Interprofessionale ha modalità specifiche di richiesta. È importante preparare un progetto formativo dettagliato e raccogliere la documentazione necessaria per dimostrare l'effettivo svolgimento della formazione;
4. **monitorare i risultati:** una volta ottenuto il finanziamento e avviata la formazione, è essenziale monitorare i risultati raggiunti in termini di miglioramento delle competenze e aumento della produttività aziendale.

Conclusione

I contributi per la formazione del personale rappresentano un'opportunità preziosa per le PMI e gli studi professionali che vogliono rimanere competitivi in un contesto di rapidi cambiamenti tecnologici. Investire nelle competenze dei propri dipendenti non solo migliora



l'efficienza aziendale, ma favorisce anche la motivazione e la fedeltà dei lavoratori. Grazie a strumenti come i Fondi Interprofessionali, il Credito d'Imposta Formazione 4.0 e i *voucher* regionali, le aziende possono affrontare il futuro con maggiore preparazione, accedendo a contributi che rendono più sostenibili gli investimenti formativi.