



NEWS

Euroconference

Edizione di venerdì 20 Giugno 2025

CONTENZIOSO

Gli effetti del giudicato penale di assoluzione nel processo tributario
di Francesco Ferrajoli, Luigi Ferrajoli

GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI

Gli interessi moratori
di Viviana Grippo

IMPOSTE SUL REDDITO

Riaddebiti professionali – Prima parte
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

IMPOSTE SUL REDDITO

Rimborsi spese dei professionisti con nuovo obbligo di tracciabilità
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

IMPOSTE SUL REDDITO

Ritenute sulle locazioni brevi sempre nel quadro LC del modello REDDITI 2025 PF
di Cristoforo Florio

SCENARIO PROFESSIONI

Sostenibilità e innovazione al centro del modello dello studio distribuito - GMD BENEFIT
di Fabrizio Marasi, Stefano Dovier



CONTENZIOSO

Gli effetti del giudicato penale di assoluzione nel processo tributario

di Francesco Ferrajoli, Luigi Ferrajoli

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

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

-35%

Abbonati ora



Con la sentenza n. 3800/2025, la Corte di Cassazione, intervenendo sulla nuova disciplina in tema di efficacia del giudicato penale di assoluzione nel processo tributario contenuta nell'articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000, introdotto dall'articolo 1, lettera m), D.Lgs. 87/2024, ha enunciato il principio di diritto secondo cui *"l'articolo 21-bis d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto con l'articolo 1 lettera m) d.lgs. n. 87/2024, poi recepito nell'articolo 119 T.U. della giustizia tributaria, in base al quale la sentenza penale dibattimentale di assoluzione, con le formule perché il fatto non sussiste o per non avere commesso il fatto, ha, nel processo tributario, efficacia di giudicato quanto ai fatti materiali, si riferisce, alla luce di una interpretazione letterale, sistematica, costituzionalmente orientata e in conformità ai principi unionali, esclusivamente alle sanzioni tributarie irrogate e non all'accertamento dell'imposta, rispetto alla quale la sentenza penale assolutoria ha rilievo come elemento di prova, oggetto di autonoma valutazione da parte del giudice tributario unitamente agli altri elementi di prova introdotti nel giudizio".*

Il nuovo articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000 sulla efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di cassazione

L'articolo 20, L. 111/2023 (Legge delega per la Riforma fiscale) fissa i principi e i criteri direttivi al fine della revisione del sistema sanzionatorio tributario amministrativo e penale, prevedendo che *"siano rivisti i rapporti tra processo penale e processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché 'il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi"*.

In attuazione di tali principi e criteri direttivi è stato emanato il D.Lgs. 87/2024 contenente (articolo 1) *"disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali"* che, nell'ambito del D.Lgs. 74/2000 e segnatamente del suo Titolo IV, introduce (lettera m)) l'articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000 che – rubricato quale *"efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel*



processo di cassazione" – prevede che:

"1. La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.

2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati".

Il nuovo articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000 prevede che la sentenza irrevocabile di assoluzione (penale) a seguito di dibattimento, ha efficacia di giudicato nel processo tributario a condizione che:

- l'assoluzione sia stata pronunciata perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso;
- si tratti del medesimo soggetto e degli stessi fatti materiali oggetto del processo tributario;
- l'efficacia sia limitata evidentemente ai medesimi fatti.

Non comportano quindi alcuna efficacia di giudicato:

- analoghe sentenze assolutorie ma pronunciate a seguito di giudizio abbreviato;
- sentenze assolutorie con altre formule;
- archiviazioni e pronunce di non luogo a procedere emesse dal GUP.

Nel caso di procedimento in Cassazione, le sentenze assolutorie definitive possono essere depositate fino a 15 giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.

La Corte di Cassazione, con i primi interventi sulla nuova normativa, ha chiarito gli aspetti temporali di applicazione della stessa, specificando in numerosi interventi (si veda per tutte Corte di Cassazione, sentenza n. 23570/2024) che la novella normativa *"si applica anche ai casi in cui la sentenza penale dibattimentale di assoluzione sia divenuta irrevocabile prima dell'entrata in vigore del decreto legislativo n. 87 del 2024, purché, alla data di entrata in vigore del D.Lgs., sia ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d'appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli sia stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule "di merito"*



previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso). Ne consegue che, spiegando la sentenza penale di assoluzione efficacia di giudicato nell'ambito del giudizio con riferimento all'esistenza dei fatti posti a base delle riprese fiscali, deve ritenersi, anche con riferimento al giudizio tributario, che tali fatti non sussistono”.

Il novellato articolo 20, D.Lgs. 74/2000 prevede che le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato.

Ciò va certamente salutato con estremo favore per eventuali illeciti tributari che, superando una determinata soglia di punibilità, diventano penalmente rilevanti. Infatti, se, a seguito di adesione, l'imposta evasa va sotto la rilevanza penale, l'interessato avrà importanti benefici. Ma per le violazioni penali tributarie non soggette a soglia (si pensi ai casi di dichiarazione con false fatture) l'eventuale adesione all'accertamento potrebbe costituire elemento di prova contro l'interessato nel processo penale. Analogi rischi per accertamenti non impugnati o per sentenze definitive.

È evidente che, in futuro, per tali violazioni l'indagato dovrà ben ponderare le scelte (adesione, acquiescenza, eccetera), perché potrebbero recare un pregiudizio o comunque condizionare l'eventuale procedimento penale. In ogni caso potrebbe essere utile, in caso di adesione, che nell'atto di definizione il contribuente evidensi di aver definito il tutto, pur non riconoscendo la fondatezza della presa erariale ma solo per questioni economiche valutate sulla base dell'onere di un eventuale contenzioso tributario che avrebbe 3 gradi di giudizio rispetto ai benefici immediatamente fruibili con l'adesione.

La sentenza della Corte di Cassazione n. 3800/2025 e la tesi della limitazione del giudicato assolutorio al solo trattamento sanzionatorio con esclusione delle imposte

Dopo una serie di primi interventi sulla disposizione contenuta nell'articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000 (si vedano Cassazione n. 16584/2024, n. 21584/2024, n. 23570/2024, n. 23609/2024, n. 30814/2024, n. 30900/2024 e n. 1021/2025) nei quali la Corte di Cassazione ha affermato l'immediata operatività della norma con riguardo a decisioni penali preesistenti alla novella, la Suprema Corte ha individuato alcuni limiti alla sua applicazione, con particolare riguardo alle decisioni emesse dal giudice dell'udienza preliminare ovvero alla diversità delle statuzioni espresse (improcedibilità) e ciò a prescindere dalla disamina in concreto operata nel giudizio, e ne ha dato una prima applicazione con la sentenza n. 3800/2025, con cui ha inteso procedere a un inquadramento sistematico della nuova disposizione e della sua effettiva valenza e incidenza nel sistema processuale e sostanziale, giungendo all'affermazione secondo cui la sentenza penale irrevocabile di assoluzione “perché il fatto non sussiste” o “l'imputato non lo ha commesso” sarebbe idonea a vincolare il giudice tributario soltanto per quanto riguarda la



sanzione amministrativa, ma non per quanto riguarda l'accertamento dell'imposta, assumendo in quest'ultimo caso soltanto il valore di *“elemento di prova”*.

Tale principio – ribadito da ultimo nelle sentenze n. 9157/2025 e n. 9192/2025 – ha immediatamente suscitato da parte della dottrina e degli operatori del diritto sorpresa e perplessità, tanto che la questione non solo ha formato oggetto di una quasi immediata rimessione degli atti al Primo Presidente della Corte di Cassazione, affinché valuti l'assegnazione alle Sezioni Unite (ordinanza n. 5714/2025), ma ha formato oggetto anche di rinvio alla Corte Costituzionale, disposto dalla CGT di II grado del Piemonte, affinché il giudice delle leggi valuti la legittimità costituzionale della nuova disposizione in relazione al diritto di difesa (articolo 24, Costituzione) e al principio di uguaglianza (articolo 3, Costituzione).

La rilevanza del giudicato assolutorio solo ai fini del trattamento sanzionatorio troverebbe fondamento, secondo la Suprema Corte, in primo luogo, in una valutazione di natura sistematica, e cioè nel fatto che *“l'articolo 21-bis trova la sua fonte primaria nei principi e nelle direttive mirate alla nuova determinazione dell'assetto sanzionatorio tributario e penale”* la cui *ratio* è da individuare nell'intento di *“rafforzare l'integrazione dei sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio del ne bis in idem in vista di una razionalizzazione del sistema sanzionatorio tributario e penale”*, mantenendo in ogni caso *“l'esistenza di un doppio binario procedimentale e processuale”*.

In secondo luogo, l'intervento riformatore si è sviluppato nell'alveo della disciplina sanzionatoria già esistente. Infatti, il D.Lgs. 87/2024 è intervenuto sul D.Lgs. 74/2000, inserendo nuove disposizioni – tra cui l'articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000 – ovvero modificando, in coordinamento con quelle introdotte, quelle preesistenti, ma ribadendo a livello di disciplina positiva l'esistenza di un doppio binario procedimentale e processuale: non solo deve ritenersi consentito, ma anzi diviene doveroso per l'Amministrazione finanziaria avviare il procedimento di irrogazione della sanzione ancorché il medesimo fatto sia, al contempo, oggetto di rilievo penale. Inoltre, il processo tributario non deve essere sospeso in attesa della definizione di quello penale e l'eventuale giudicato tributario formatosi prima di quello penale rimane fermo per gli aspetti sostanziali.

Nel sistema precedente, al fine di evitare che vi fosse una duplicazione (in violazione delle norme sul divieto di *bis in idem*), le sanzioni tributarie, pur irrogate, non potevano trovare applicazione fino a quando il giudizio penale fosse stato pendente ed era stabilito che:

- a) se la sentenza fosse stata di condanna, la sanzione amministrativa restava definitivamente ineseguibile (perché assorbita da quella penale);
- b) se, invece, la sentenza penale fosse stata favorevole al contribuente, la sanzione diventava eseguibile solamente se il procedimento penale fosse stato definito con provvedimento di archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto.



La Riforma, secondo il ragionamento fatto proprio dalla Cassazione, ha semplicemente anticipato alla fase della cognizione – e anche nel giudizio di Cassazione – la deducibilità, ai fini dell’irrogazione della sanzione, della pronuncia penale di assoluzione per le formule “*il fatto non sussiste*” e “*l’imputato non lo ha commesso*”, sicché la relativa rilevanza non è più limitata alla sola fase della riscossione ma è suscettibile di essere dedotta anche in sede di cognizione operando peraltro solo sullo stesso piano delle sanzioni e non su quello dell’accertamento della pretesa fiscale che continua a rimanere affidato al solo giudice tributario.

L’esigenza tutelata dal Legislatore – ma già presente nelle originarie previsioni – è, pertanto “*quella di trattare in termini unitari, per evitare criticità o incongruenze, gli esiti finali sanzionatori derivanti dalla necessaria separatezza dei giudizi, penale e tributario, e del procedimento amministrativo tributario*”.

A conferma del fatto che l’intervento legislativo abbia rilevanza solo piano sanzionatorio e non su quello sostanziale, si afferma che “*il legislatore ha introdotto, con la novella, anche l’articolo 21-ter d.lgs. n. 74 del 2000 per il diverso versante del cumulo sanzionatorio nel caso di riconosciuta responsabilità, sì da evitare che il trattamento risulti eccessivamente gravoso, prevedendo che il giudice o l’autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva*”.

Nella ricostruzione della Corte assume poi un particolare rilievo il comma 3 dell’articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000 che prevede che “*Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell’interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell’ente e società, con o senza personalità giuridica, nell’interesse dei quali ha agito il rappresentante o l’amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati*” ritenendo che l’utilizzo della congiunzione “anche”, riferita alla persona fisica o alla società nonché ai soci o associati si potesse spiegare soltanto in chiave sanzionatoria, poiché l’accertamento del tributo è naturalmente riferito al soggetto passivo, che è l’imprenditore individuale o la società, e non alla persona che abbia agito per loro, né ai soci e agli associati, che rispondono ad altro titolo.

Conclusivamente, il principio di diritto applicabile alla fattispecie viene formulato nei seguenti termini: “*l’articolo 21-bis d.lgs. n. 87 del 2024, secondo una interpretazione letterale e sistematica, è suscettibile di esplicare i suoi effetti in termini diretti esclusivamente con riguardo alla sanzione irrogata, mentre con riguardo all’imposta la valutazione della sentenza penale di assoluzione resta tuttora ancorata ai principi, prima illustrati, afferenti alla circolazione della prova, esclusa ogni automatica estensione al giudizio tributario*”.

Le criticità individuate dalla Cassazione nella disciplina dell’articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000



Nella sentenza n. 3800/2025 la Corte di Cassazione, nel formulare il principio della limitazione della rilevanza del giudicato penale alle sole sanzioni, provvede a individuare una serie di criticità poste dalla disposizione contenuta nel nuovo articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000.

In primo luogo, atteso che il giudicato penale di assoluzione esplica i suoi effetti in quanto la sentenza penale sia “*pronunciata ... sugli stessi fatti materiali*” oggetto del giudizio tributario, occorre specificare il contenuto dell'accertamento di fatto, chiarendo che, sebbene assuma rilievo anche il fatto-reato per come contestato in sede penale, il giudicato “*attiene ai fatti materiali e non alla astratta contestazione*”. Occorre osservare, sul punto, che l'oggetto del processo penale è diverso da quello della violazione tributaria, per cui occorre:

- a) valutare la coincidenza o meno del fatto in relazione al capo d'imputazione;
- b) riferire la formula assolutoria (il fatto non sussiste) alla contestazione.

A titolo esemplificativo la sentenza rileva che l'orientamento prevalente della Cassazione penale, con riguardo al reato di omesso versamento dell'Iva, previsto dall'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000, reputa che la soglia di punibilità configuri “*un elemento costitutivo del reato, con la conseguenza che la sua mancata integrazione comporta l'assoluzione con la formula “il fatto non sussiste”*” (Cassazione n. 35611/2016), sicché, in questo caso, i fatti accertati ai fini penali sono diversi da quelli rilevanti in sede civile.

Il “*fatto*”, dunque, va necessariamente riguardato sotto il versante naturalistico in relazione agli elementi costitutivi vuoi dell'illecito amministrativo vuoi di quello penale. Su tale aspetto, invero, la Corte, nell'ambito dei giudizi civili, ha chiarito, con indicazioni validamente riferibili anche all'articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000, che “*per “fatto” accertato dal giudice penale deve intendersi il nucleo oggettivo del reato nella sua materialità fenomenica, costituita dall'accadimento oggettivo, accertato dal giudice penale, configurato dalla condotta, evento e nesso di causalità materiale tra l'una e l'altro (fatto principale) e le circostanze di tempo, luogo e modi di svolgimento di esso*” (si veda *ex multis* Cassazione n. 19863/2013, n. 15392/2018, Cass., n. 26811/2022), sottolineando anche che “*al giudice civile è precluso procedere ad una diversa ed autonoma ricostruzione dell'episodio, ma non di indagare, ai fini della cognizione ad esso rimessa, su altre modalità del fatto non considerate dal giudice penale*”. Né è vincolante la qualificazione giuridica dei fatti data dal giudice penale ove non sia rimessa in discussione la “*materialità fenomenica*” dell'accertamento del giudice penale (ad esempio, Cassazione n. 4929/2015): in sintesi, il vincolo sul giudice civile si traduce nella “*impossibilità per il giudice civile di ritenere inesistenti i fatti accertati dal giudice penale, ovvero di ritenere esistenti fatti dei quali sia stata esclusa la verità in sede penale*”.

In secondo luogo, viene osservato che non dovrebbe avere rilevanza nel processo tributario (come sostenuto, invece, da Cassazione n. 23570/2024) l'assoluzione pronunciata ai sensi dell'articolo 530, comma 2, c.p.p.. Nella sentenza n. 3800/2025 si afferma, infatti, che sebbene “*nel giudizio penale la prova positiva dell'innocenza dell'imputato (articolo 530, comma 1) e la prova negativa della sua responsabilità (articolo 530, comma 2) hanno pari valore, la*



giurisprudenza civile, nell'interpretare gli articoli 651-654 c.p.p., ha distinto le due situazioni, attribuendo differente valore alle ipotesi di assoluzione pronunciate a norma del primo comma rispetto a quelle pronunciate a norma del secondo comma in linea con l'interpretazione delle Sezioni Unite" (Cassazione, SS.UU. n. 1768/2011, per la quale "la sentenza di assoluzione è idonea a produrre gli effetti di giudicato ivi indicati non in relazione alla formula utilizzata, bensì solo in quanto contenga, in termini categorici, un effettivo e positivo accertamento circa l'insussistenza del fatto"). Viene rilevato che il principio generale è quello "dell'autonomia e della separazione dei giudizi penale e civile, sicché il carattere di eccezione a tale principio, che si riviene in quanto previsto dalla norma dell'articolo 652 c.p.p. (e analogamente è da dirsi per le ipotesi contemplate dagli articoli 651, 653 e 654 dello stesso codice), impedisce, non solo, di poter fare applicazione analogica della citata disposizione oltre i casi espressamente previsti, ma impone di perimetrarne anche in senso restrittivo l'operatività, tenuto conto dei limiti costituzionali del rispetto del diritto di difesa e del contraddittorio, richiamati dalla stessa legge delega". Inoltre, si è evidenziato che "l'efficacia preclusiva del giudicato di assoluzione è tale, però, soltanto se il giudicato stesso contenga un effettivo e specifico accertamento circa l'insussistenza o del fatto o della partecipazione dell'imputato e non anche nell'ipotesi in cui l'assoluzione sia determinata dall'accertamento dell'insussistenza di sufficienti elementi di prova circa la commissione del fatto o l'attribuibilità di esso all'imputato e cioè quando l'assoluzione sia stata pronunciata a norma dell'articolo 530, comma 2, c.p.p.".

Ulteriori profili di criticità della nuova normativa sono individuabili nei rapporti tra accertamento sulla sanzione e accertamento sull'imposta, dovendosi prendere atto che la disciplina dell'articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000 "lascia inalterato il regime probatorio e la rilevanza della decisione penale sul rapporto d'imposta". Pertanto, se relativamente ai profili sanzionatori qualora i fatti siano i medesimi, occorre riconoscere efficacia di giudicato alla sentenza penale di assoluzione, quanto all'accertamento dell'imposta, risultando immutati i criteri di ripartizione dell'onere della prova e la valutazione da parte del giudice previsti dalle disposizioni fiscali, la sentenza penale di assoluzione conserva la sua rilevanza solo quale prova ai sensi dell'articolo 654, c.p.p. e 20, D.Lgs. 74/2000, soggetta all'autonoma valutazione del giudice, da apprezzare insieme alle altre prove acquisite nel giudizio (secondo quanto tradizionalmente ritenuto, Cassazione n. 9900/2024).

Considerazioni conclusive

La tesi sostenuta dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 3800/2025 circa la limitazione alle sole sanzioni dell'ambito applicativo dell'articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000, seppure ampiamente motivata in relazione alle criticità poste dalla norma, desta numerose perplessità, in quanto appare contrastare, in modo netto, con il dato normativo e con la *ratio legis*.

In primo luogo, la tesi della Corte secondo cui la Riforma fiscale avrebbe mantenuto inalterato lo schema del doppio binario essendo finalizzata unicamente ad adeguare il sistema sanzionatorio penale-tributario al principio del *ne bis in idem*, non appare condivisibile. La



Riforma operata con il D.Lgs. 87/2024, infatti, lungi dal lasciare inalterato lo schema del doppio binario, ha inteso, invece, innovarne proprio la struttura, come emerge dall'articolo 20, L. 111/2023, che poneva proprio l'obiettivo di *“rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell’ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l’imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all’accertamento dei fatti medesimi e adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all’effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all’esercizio dell’azione penale”*. La Riforma, quindi, è intervenuta sul complesso coacervo dei rapporti tra processo penale e tributario e non si è limitata ad agire solo sul fronte dell’adeguamento delle sanzioni al principio del *ne bis in idem*, come sostenuto dalla Corte nella sentenza in esame.

In secondo luogo, va rilevato che l’interpretazione della norma, proposta dalla Corte, sembra alludere al rischio di un acritico automatismo nella trasposizione della sentenza penale all’interno del processo tributario, come se l’assoluzione penale potesse ostacolare l’accertamento della violazione del contribuente evasore sul piano tributario. Sul punto il dato normativo è chiaro laddove fa riferimento all’efficacia dell’accertamento dei fatti materiali: la richiesta esplicita del Legislatore, nella Legge delega, di prevedere che *“i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario”*, non lascia spazio ad alcun dubbio rispetto alla valenza complessiva dell’accertamento operato in sede in penale. Infatti, sulla base della lettera della legge, il punto nodale della norma riguarda l’accertamento dei fatti materiali, che devono essere gli stessi in entrambi i procedimenti e la cui inesistenza, se accertata dal giudice penale con sentenza dibattimentale definitiva, riveste efficacia di giudicato nei confronti del giudice tributario.

Infatti, come affermato in un’altra sentenza (Cassazione n. 30814/2024, poi ripresa da Cassazione n. 936/2025), *“... quando si discute di efficacia della sentenza penale nel giudizio tributario non ci si riferisce al giudicato penale in sé per sé, ma all’accertamento dei fatti contenuti nella relativa decisione. E quindi, ciò che interessa non è il valore extrapenale del dispositivo della sentenza, ma il valore extrapenale degli accertamenti dei fatti”*. In altre parole, non si verificherebbe il paventato *“appiattimento”* sugli esiti del giudizio penale da parte del giudice tributario: ciò in quanto l’automatismo non riguarda il giudicato in sé e per sé considerato ma l’accertamento dei fatti da parte del giudice penale del dibattimento, Autorità che notoriamente possiede poteri istruttori maggiori rispetto al giudice tributario.

Ebbene, sostenere che la verità processuale sul fatto accertata dal giudice penale (ad esempio l’effettività di un’operazione descritta nella fattura oggetto dell’imputazione o la provata estraneità del soggetto incolpevole nella *“frode carosello”*) non sia più tale in sede tributaria, o meglio sia tale ma soltanto ai fini sanzionatori e non valga (automaticamente) ai fini dell’unitarietà dell’accertamento d’imposta, costituirebbe un’interpretazione illogica, irragionevole e lesiva dei principi sanciti dagli articoli 3, 24, 53 e 111, Costituzione.

Si segnala che l’articolo è tratto da [“Accertamento e contenzioso”](#).



GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI

Gli interessi moratori

di Viviana Grippo

Seminario di specializzazione

Poste di bilancio a elevato rischio fiscale

Questioni controverse e soluzioni giurisprudenziali

Scopri di più

Gli [articoli 1219](#) e [1224, cod. civ.](#), recitano rispettivamente:

“Il debitore è **costituito in mora mediante intimazione o richiesta fatta per iscritto**. Non è necessaria la costituzione in mora:

- 1) quando il **debito deriva da fatto illecito**;
- 2) quando il debitore ha dichiarato per iscritto di **non volere eseguire l'obbligazione**;
- 3) quando è scaduto il termine, se la **prestazione deve essere eseguita al domicilio del creditore**.

Se il termine scade dopo la morte del debitore, gli eredi non sono costituiti in mora che mediante intimazione o richiesta fatta per iscritto, e decorsi otto giorni dall'intimazione o dalla richiesta.”

“Nelle obbligazioni che hanno per oggetto una somma di danaro, sono dovuti dal giorno della mora gli interessi legali, anche se non erano dovuti precedentemente e anche se il creditore non prova di aver sofferto alcun danno. Se prima della mora erano dovuti interessi in misura superiore a quella legale, gli interessi moratori sono dovuti nella stessa misura. Al creditore che dimostra di aver subito un danno maggiore spetta l'ulteriore risarcimento. Questo non è dovuto se è stata convenuta la misura degli interessi moratori”.

Il codice civile stabilisce quindi che, in caso di **ritardo nel pagamento di forniture**, sono dovuti gli **interessi di mora con decorrenza dal termine previsto nel contratto**.

Il Legislatore si è occupato della problematica nel 2012, con apposito **decreto legislativo 192** ha modificato il D.Lgs. 231/2002 che, oggi, prevede che, ai **fini della decorrenza degli interessi moratori**, si applichino i **seguenti termini**:

“a) **trenta giorni dalla data di ricevimento da parte del debitore della fattura o di una richiesta di pagamento di contenuto equivalente.;**



b) **trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla data di prestazione dei servizi, quando non è certa la data di ricevimento della fattura o della richiesta equivalente di pagamento;**

c) **trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla prestazione dei servizi, quando la data in cui il debitore riceve la fattura o la richiesta equivalente di pagamento è anteriore a quella del ricevimento delle merci o della prestazione dei servizi;**

d) **trenta giorni dalla data dell'accettazione o della verifica eventualmente previste dalla legge o dal contratto ai fini dell'accertamento della conformità della merce o dei servizi alle previsioni contrattuali, qualora il debitore riceva la fattura o la richiesta equivalente di pagamento in epoca non successiva a tale data”.**

Il decreto ha, poi, anche previsto dei **termini differenziati** a seconda della **controparte**, in particolare se controparte è una **impresa privata o un professionista** il termine decorre dai **30 giorni, estensibili a 60** (termine massimo superabile solo con accordo scritto) previsti per il pagamento.

Se la controparte è **una impresa pubblica** il termine è di **30 giorni prorogabile a 60** con apposita giustificazione. Se invece si tratta di **ospedali o Asl** il termine è **fisso di norma a 60 giorni**.

Tale previsione normativa non si applica ai **contratti con i privati** (consumatori finali), ai pagamenti dovuti quali risarcimenti di danno, ai **debiti rientranti nelle procedure fallimentari** o in procedure concorsuali.

Resta ferma la possibilità delle parti di **scegliere il saldo delle forniture** dovute con **pagamento rateizzato**, in tal caso **non trova applicazione l'imputazione automatica degli interessi moratori**.

È importante sottolineare che la norma prevede che **il pagamento degli interessi di mora avvenga in maniera “automatizzata”**; si tratta di **importi spettanti/dovuti di “default”** per il solo trascorrere del **termine di pagamento**; anche in merito ai **tassi di interesse esiste una indicazione legislativa**, si applica, difatti, un tasso di interesse reso noto dal Mef e pubblicato in G.U. **valido per sei mesi**, aumentato, salvo diverso accordo, **di 8 punti** (per il commercio di prodotti alimentari i punti di aumento applicabili sono 2).

È, inoltre, previsto che **il creditore possa richiedere il risarcimento delle eventuali spese** che avesse dovuto sostenere per il **recupero coattivo delle somme oltre alla possibilità di ricevere**, anche, la **liquidazione del maggior danno**. Il Legislatore ha previsto una forfettizzazione del risarcimento pari a euro **40,00**.

Veniamo alle **rilevazioni contabili**.

Gli interessi di mora devono essere **contabilizzati per competenza** a prescindere dal loro



incasso (salvo rinuncia scritta comunicata al debitore), la rilevazione sarà:

Crediti vs cliente X per interessi di mora (sp) a Interessi di mora (ce)

La voce **interessi di mora deve essere rilevata in C.16.d Proventi diversi** dai precedenti.

Anche il debitore deve **rilevare gli interessi da lui dovuti** (principio di prudenza); la rilevazione sarà speculare:

Interessi di mora dovuti (ce) a Debiti vs Fornitore X per interessi di mora (sp)

In tal caso, **gli interessi di mora** andranno rilevati nella **voce C17, Interessi e altri oneri finanziari**.

Quanto all'aspetto fiscale, l'[articolo 109, comma 7, Tuir](#), stabilisce che gli interessi di mora concorrono alla **formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti secondo il principio di cassa**, ne consegue che il creditore dovrà effettuare una **variazione in diminuzione nel modello Redditi**, mentre il debitore una **variazione in aumento**.

Ai fini Irap essi non rilevano, come pure sono **esclusi da Iva**. Essi concorrono al **calcolo del ROL**.

Gli interessi di mora, pur essendo soggetti a fatturazione, **non incidono sulla base imponibile dell'Iva** e non **contribuiscono all'incremento del volume d'affari o del fatturato**. Infatti, tali interessi sono esclusi dalla **base imponibile dell'Iva**, ai sensi dell'[articolo 15, D.P.R. 633/1972](#). Pertanto, sarà comunque necessario **emettere e inviare una fattura regolare per gli interessi di mora, ma senza considerarli ai fini dell'Iva**.

Per determinare l'importo degli interessi sarà sufficiente applicare la seguente formula:

Importo Fattura Insoluta x Tasso di Mora x Numero di giorni di ritardo/365

**IMPOSTE SUL REDDITO****Riaddebiti professionali – Prima parte**

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Seminario di specializzazione

**Strategie difensive dallo schema d'atto al processo:
la nuova fase precontenziosa**

Scopri di più

Il tema delle **spese sostenute dal professionista e riaddebitate a soggetti terzi** riveste un significativo interesse nella **determinazione dell'imponibile tassabile in capo al professionista stesso**. Due direttive dell'[articolo 5, L. 111/2023](#) (Legge delega per la Riforma fiscale) si interessano della tematica stabilendo, da una parte, il **principio di omnicomprensività del reddito da lavoro autonomo** che, quindi, comprende anche **somme incassate per riaddebiti**, e dall'altra l'irrilevanza delle somme analiticamente riaddebitate per spese di trasferta, il che **esclude dall'imponibile le stesse somme**. I due passaggi delle Legge delega **sembrano contraddittori**, ma in realtà il coordinamento avviene con l'[articolo 54, commi 2 e 3, Tuir](#). Per capire bene in che modo avviene il coordinamento normativo **tra imponibilità e non imponibilità** occorre prima analizzare la variegata casistica dei riaddebiti nelle sue numerose declinazioni.

Riaddebiti per anticipazioni

La **fiscalità delle anticipazioni**, che alcune categorie di professionisti (es. notai, avvocati, commercialisti) quasi quotidianamente eseguono a **beneficio dei propri clienti**, presenta un **risvolto Iva piuttosto chiaro**, nel senso che l'[articolo 15, D.P.R. 633/1972](#), stabilisce l'**esclusione dal tributo delle spese anticipate in nome e per conto**. La necessaria dualità dei presupposti (in nome e per conto) è ribadita da un **risalente spunto dell'Agenzia delle entrate** (risoluzione n. 360393/1978), ma non sempre, nella pratica giornaliera, i **documenti di spesa realizzano entrambi i requisiti**.

Pensiamo alle somme che **Il Registro Imprese preleva dal conto Telemaco intestato al professionista per diritti di segreteria** relativi ad una certa pratica camerale. Non si può dire che **il documento rilasciato costituisca una chiara prova che il costo è addebitato direttamente al committente**. Al riguardo, si può fare un utile distinguo tra **i diritti per pratiche camerali "obbligatorie"** (deposito bilancio, variazione sede sociale, etc.), per le quali è indiscutibile **il rapporto diretto tra committente** (cioè cliente del professionista) e **costo sostenuto**, rispetto a quelli per pratiche che **consistono in una mera estrazione di dati**, come nel caso delle **visure camerali**. In questa seconda ipotesi viene meno del tutto il **requisito "in nome del cliente"**, poiché il documento cita **solo il soggetto per il quale è richiesta la visura camerale** (che



potrebbe essere **terzo rispetto a committente/cliente**). A questo punto, il rischio di una contestazione di mancato inserimento di **detto riaddebito nell'imponibile del professionista è tutt'altro che remoto**, anche in funzione del **tema della omnicomprensività del reddito da lavoro autonomo**. È proprio a questo punto che viene in aiuto del contribuente **la differenza sostanziale tra riaddebito di un costo** che ha natura di **mezzo per espletare un incarico, rispetto al riaddebito di un costo** che è esso stesso **oggetto dell'incarico**.

Nel primo caso, siamo di fronte ad un **provento tassabile**, mentre nel secondo caso **l'esito sarà negativo**. La **differenza tra le due fattispecie** è, peraltro, **oggetto di diverse pronunce della Agenzia delle entrate** (specie ai fini Iva, tra cui [risoluzione n. 430084/1990](#)) in cui da una parte troviamo il **costo sostenuto in veste di mandatario** (costo/oggetto dell'incarico), dall'altra il **costo sostenuto come mezzo per eseguire l'incarico**. Sul punto recita la citata [risoluzione n. 430084](#): “*Il mandato con rappresentanza infatti è il contratto con cui il mandatario assume l'obbligo di compiere uno o più atti giuridici in nome e per conto del mandante, per cui non può avere per oggetto il compimento di un facere da parte del mandatario stesso*”.

Proviamo ad esemplificare **questa differenza**:

- **caso 1:** una società cliente dello studio richiede al **professionista di produrre la visura camerale di una società terza**. Il professionista **anticipa il costo e lo riaddebita al cliente**. Il **riaddebito è escluso da Iva e non concorre alla formazione dell'imponibile**, poiché si tratta di un costo che è **oggetto dell'incarico**;
- **caso 2:** Una società chiede al professionista di **valutare una azienda che potrebbe essere oggetto di trattativa di acquisto**. Il professionista, per svolgere detto incarico, si **procura una visura della società oggetto di possibile acquisizione**. In tal caso, il **riaddebito partecipa alla formazione del reddito (e dell'Iva)**, poiché il **costo della visura è un mezzo per svolgere l'incarico** e non l'oggetto stesso dell'incarico.

I **due documenti**, sotto il profilo formale, **si presentano in forma analoga**, ma diverso è il motivo per cui è sostenuto il **costo**. È evidente che, in questa situazione, l'**unico documento che prova la motivazione del costo è l'incarico professionale che**, laddove formulato in forma scritta, potrà opportunamente **essere eccepito laddove l'Agenzia delle entrate intendesse contestarne il trattamento fiscale**.



IMPOSTE SUL REDDITO

Rimborsi spese dei professionisti con nuovo obbligo di tracciabilità

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

Operazioni straordinarie dopo la riforma

Commento al D.Lgs. 13.12.2024, n. 192

Scopri di più

La pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (n. 138 del 17 giugno 2025) del D.L. 17.6.2025, n. 84 (D.L. "Fiscale") conferma che gli **obblighi di tracciabilità delle spese per vitto, alloggio e trasporto** mediante autoservizi pubblici non di linea, introdotte dalla Legge di Bilancio 2025, riguardano solamente **le spese sostenute nel territorio dello Stato, e non anche quelle sostenute in altri Paesi**. In questo modo, il Governo ha recepito le indicazioni provenienti dal mondo professionale e imprenditoriale che sin da subito avevano evidenziato le difficoltà di **garantire la tracciabilità nell'ambito delle trasferte effettuate in altri Stati**.

Tuttavia, il citato D.L. 84/2025 contiene anche un **ampliamento degli obblighi di tracciabilità** soprattutto per quanto riguarda il reddito di lavoro autonomo, già oggetto di un'importante riforma ad opera del D.Lgs. 192/2024.

Preliminarmente, si ricorda che uno degli aspetti più rilevanti della riforma delle regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo ha riguardato proprio la **disciplina dei rimborsi delle spese sostenute dal professionista nell'esecuzione di un incarico ed addebitate analiticamente al committente**. In particolare, con decorrenza dal **periodo d'imposta 2025**:

- l'[**articolo 54, comma 2, lettera b\), Tuir**](#), stabilisce che il riaddebito **non concorre alla formazione del reddito del professionista** (evitando in tal modo anche l'applicazione della ritenuta dal committente sostituto d'imposta);
- l'[**articolo 54-ter, comma 1**](#), prevede che il **sostenimento delle predette spese non è deducibile dal reddito di lavoro autonomo**, fatte salve specifiche ipotesi **di mancato pagamento** da parte del committente nelle quali è consentita la deduzione (elencate nei [**commi 2 e 5 dello stesso articolo 54-ter**](#)).

Nell'ambito di queste nuove regole di "neutralità" dei rimborsi spese dei professionisti, l'[**articolo 1, D.L. 84/2025**](#) interviene inserendo alcune **condizioni per garantire l'irrilevanza dei rimborsi stessi** nella determinazione del reddito di lavoro autonomo. In primo luogo, nell'[**articolo 54**](#) viene inserito il **nuovo comma 2-bis**, secondo cui, in deroga all'irrilevanza reddituale dei rimborsi delle spese addebitate al committente in modo analitico, è richiesto che tali spese **siano sostenute dal professionista con strumenti di pagamento tracciabili**. Più in



dettaglio, l'obbligo di tracciabilità è richiesto per le spese, sostenute nel territorio dello Stato, di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea. In buona sostanza, a seguito delle novità inserite dal D.L. 84/2025, le spese **sostenute dal professionista e riaddebitate analiticamente al committente devono essere suddivise in due gruppi:**

- **quelle di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea** (taxi, NCC, etc.), per le quali il **riaddebito analitico al committente è escluso dalla formazione del reddito** solo a condizione che il professionista abbia sostenuto **tali spese con strumenti tracciabili**;
- le altre spese, quali ad esempio quelle di trasporto mediante servizi pubblici di linea (treni, aerei, metropolitana, bus, etc.), per le quali il **riaddebito analitico è in ogni caso escluso dalla formazione del reddito del professionista**, anche se sono state sostenute dallo stesso con strumenti di **pagamento non tracciabili**.

Lo stesso schema, in maniera speculare, è stato introdotto per la deduzione delle spese in questione. Tuttavia, come già detto in precedenza, la deduzione è in generale esclusa dall'articolo 54-ter, comma 1, Tuir, fatte salve le specifiche situazioni nelle quali il **committente non ha rimborsato le spese al professionista**. Al verificarsi delle condizioni indicate nei commi 2 e 5 dell'articolo 54-ter, Tuir, il nuovo comma 5-bis stabilisce che **la deduzione**, sempre limitata alle spese di vitto, alloggio e viaggio con autoservizi pubblici non di linea, sostenute nel territorio dello Stato, è condizionata al sostenimento con **mezzi di pagamento tracciabili**.

È il caso di osservare, infine, che anche per le spese sostenute dal professionista e riaddebitate in modo forfettario al committente, mentre dal **lato “provento” continua ad essere rilevante nella determinazione del reddito, sul fronte della deduzione il nuovo comma 6-bis dell'articolo 54-sexies** sembrerebbe richiedere **la tracciabilità del pagamento** quale condizione per la deducibilità, **se riguardanti vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea**.



IMPOSTE SUL REDDITO

Ritenute sulle locazioni brevi sempre nel quadro LC del modello REDDITI 2025 PF

di Cristoforo Florio

Seminario di specializzazione

Locazioni brevi e turistiche 2025

Aspetti fiscali, contrattuali e amministrativi

Scopri di più

In questo periodo dell'anno, tanti professionisti del settore fiscale si stanno cimentando con la compilazione del Modello REDDITI 2025 – periodo 2024 PF e, tra le ipotesi ormai sempre più frequenti tra i clienti, vi è quella degli **immobili concessi in locazione breve**, i cui redditi hanno subito nel corso del 2024 **una o più ritenute da parte di portali di intermediazione immobiliare o di agenzie immobiliari**.

Analizziamo, dunque, le modalità di **indicazione di tali ritenute** nel citato modello dichiarativo, previo riepilogo dei **principali aspetti normativi e di prassi** del tema in trattazione.

Secondo quanto previsto dall'[**articolo 4, comma 5, D.L. 50/2017**](#), i **soggetti residenti** nel territorio dello Stato che **esercitano attività di intermediazione immobiliare**, nonchè quelli che **gestiscono portali telematici**, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da **locare**, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di **locazione breve**, oppure **intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi**, operano, in qualità di sostituti d'imposta, una **itenuta d'acconto del 21% sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario**.

Tale ritenuta deve essere successivamente versata all'Erario da parte del portale/intermediario immobiliare, a mezzo modello F24, il quale deve anche **provvedere a certificare le relative somme** (reddito e ritenute) mediante la CU annuale di cui all'[**articolo 4, D.P.R. 322/1998**](#), e a riepilogare i **versamenti effettuati** con la compilazione del modello 770.

Ciò premesso, i redditi da locazioni brevi poste in essere dal proprietario o dal titolare del diritto reale sull'immobile (ad esempio, usufrutto) devono essere **dichiariati nel quadro RB del Modello REDDITI 2025 PF – periodo 2024**, trattandosi di redditi fondiari.

In particolare, nel suddetto quadro occorrerà inserire nella **colonna 2** (utilizzo) il **codice 3**, che indicherà che l'immobile è stato locato in **regime di libero mercato**, anche per periodi **non superiori a 30 giorni** (Locazioni brevi). Il medesimo codice dovrà essere utilizzato anche **qualora l'immobile**, nel corso del periodo d'imposta, **sia stato in parte tenuto a disposizione e**



in parte **sia stato concesso in locazione in regime di libero mercato**, anche per periodi non superiori a 30 giorni.

Occorrerà, invece, utilizzare il **codice 11**, qualora l'immobile sia stato **in parte utilizzato come abitazione principale** e in parte **concesso in locazione in regime di libero mercato**, anche per periodi non superiori a 30 giorni.

Da ultimo, in caso di **immobile di proprietà concesso in comodato** ad altro soggetto il quale lo utilizzi a sua volta per porre in essere dei **contratti di locazione breve a titolo oneroso**, il codice di riferimento della colonna 3, che dovrà essere inserito dal proprietario/titolare del diritto reale nel proprio modello REDDITI 2025, **sarà il 9**. Come confermato anche dalle istruzioni ministeriali, infatti, **gli immobili concessi in comodato non devono essere dichiarati dal comodatario**, ma dal proprietario e, in caso di locazioni brevi, il **proprietario dovrà continuare ad indicare nella propria dichiarazione dei redditi gli immobili concessi in comodato**.

Laddove invece la locazione breve sia posta in essere da un **sublocatore o da un comodatario**, il relativo reddito costituisce reddito diverso da **dichiarare nel quadro RL**.

In particolare, nel rigo RL10, colonna 4, **occorrerà indicare i redditi** che derivano dalla sublocazione di beni immobili ad uso abitativo per periodi **non superiori a 30 giorni** stipulati dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa e dalla **locazione da parte del comodatario dell'immobile abitativo ricevuto in suo gratuito per la medesima durata**; in colonna 5, invece, sarà necessario indicare le spese specificamente inerenti alla loro produzione.

Tali spese saranno deducibili dal reddito di sublocazione/comodato per locazioni brevi ma solo a condizione che il contribuente **non abbia optato per l'applicazione della cedolare secca**, nel qual caso **sarà assoggettato a tassazione il 100% del reddito**.

Ciò detto, le ritenute operate dagli intermediari e subite dal soggetto che ha posto in essere **la locazione/sublocazione/comodato breve** vanno sempre indicate nel **quadro LC**, denominato **"CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI"**, indipendentemente dal fatto che **si tratti di un locatore, sublocatore o comodatario** e a prescindere **dall'opzione o meno in dichiarazione dei redditi** per la tassazione con la cedolare secca.

Come regola generale, nella **colonna 4 del quadro LC** bisognerà indicare l'importo delle ritenute riportato nel quadro **Certificazione Redditi – Locazioni brevi della CU 2025** al punto 20 e relative ai corrispondenti **redditi di locazione indicati nel quadro RB e RL** per il quale nella **casella del punto 4 della CU è indicato l'anno "2024"**.

In fase di predisposizione del dichiarativo, sarà, quindi, molto importante **verificare la presenza di CU nell'apposita sezione del cassetto fiscale del contribuente**, "quadrando" i dati indicati in essa con quanto da esporre nei rispetti quadri reddituali.



Purtroppo, occorre rilevare che, allo stato attuale, molte delle CU emesse dai portali di intermediazione immobiliare stanno facendo registrare **numerosi errori di compilazione**, che impongono molta attenzione nella **predisposizione del modello dichiarativo**.

Si va dal caso in cui il portale ha imputato **il reddito e la ritenuta al "gestore" dell'appartamento e non al beneficiario effettivo del reddito di locazione**, all'ipotesi in cui tale reddito sia stato imputato ad un soggetto ma la ritenuta sia stata certificata ad altro soggetto.

A ciò si aggiunga che, in altri casi, alcuni titolari hanno erroneamente comunicato al portale di effettuare la **locazione breve nell'ambito della loro attività imprenditoriale**, con la conseguenza che l'intermediario **non ha operato alcuna ritenuta d'acconto**.

Al momento le soluzioni per porre rimedio a tali errori non sono state ufficializzate e, pertanto, la prudenza è d'obbligo, ferma restando l'opportunità di richiedere all'intermediario **una correzione della CU** che, soprattutto nel caso dei portali internazionali, non è detto che arrivi.

Al riguardo l'Agenzia delle entrate, con la [**circolare n. 24/E/2017**](#) aveva precisato che, qualora il contratto di locazione sia “stipulato da uno solo dei comproprietari”, questi ultimi devono assoggettare a tassazione il reddito a essi imputabile pro quota in sede di dichiarazione, applicando la cedolare secca o il regime ordinario di tassazione. Inoltre, continua la citata circolare, per quanto riguarda la ritenuta, in tale fattispecie essa verrà certificata interamente in capo al solo soggetto che si è identificato nel portale.

Alla luce di tale indicazione, quindi, sarà **consigliabile compilare il modello REDDITI secondo le regole di imputazione del reddito previste dal Tuir** e scomputare la ritenuta in capo al soggetto che **l'abbia effettivamente subita**, il quale potrà utilizzarla nella propria dichiarazione dei redditi, anche mediante una **richiesta di rimborso**.



SCENARIO PROFESSIONI

Sostenibilità e innovazione al centro del modello dello studio distribuito - GMD BENEFIT

di Fabrizio Marasi, Stefano Dovier

Eventi gratuiti on demand accreditati

Lo Scenario delle Professioni: oggi e domani

The European House Ambrosetti TeamSystem Euroconference

Chi siamo

GMD Benefit è uno Studio di Commercialisti costituito nel 2023 come Società Benefit tra Professionisti, nato dalla convergenza di esperienze e visione di due studi con oltre trent'anni di esperienza. Le sedi si trovano a Montecchio Emilia (RE), Grado (GO) e Palmanova (UD). Sin dalle origini, intrecciamo tradizione e innovazione: nati come studio professionale tradizionale, abbiamo evoluto la nostra offerta attraverso formazione continua, aggiornamento normativo e adozione di tecnologie emergenti.

Attraverso l'esperienza maturata nel tempo, proviamo ad anticipare le esigenze delle imprese clienti, adattandoci con flessibilità ai cambiamenti normativi e tecnologici, con un approccio consulenziale basato su fiducia, ascolto e personalizzazione.

In quanto Società Benefit, la nostra missione è generare un impatto positivo sulla società e sull'ambiente, trasformando ogni consulenza in un percorso condiviso verso un futuro duraturo. Nell'operatività quotidiana cerchiamo sempre di unire la competenza tecnica alla responsabilità verso le persone e il pianeta, con processi di governance improntati a trasparenza, partecipazione e coinvolgimento degli *stakeholder*.

Oggi siamo presenti in due regioni e tre province, offrendo servizi integrati di consulenza aziendale, fiscale e finanziaria, pianificazione patrimoniale, controllo di gestione e *advisory* digitale.

Lavoriamo in modo distribuito, riducendo l'impatto ambientale delle nostre attività e garantendo al contempo sviluppo professionale, benessere organizzativo e un equilibrato bilanciamento vita-lavoro per il nostro *team*.



Perché abbiamo partecipato al concorso Best in Class 2025

La nostra decisione di partecipare al concorso è scaturita dalla profonda convinzione nel valore del nostro modello di studio. Un modello che non si limita a unire sostenibilità e innovazione, ma le rende la linfa vitale di ogni nostra azione. Abbiamo voluto condividere come la digitalizzazione non sia per noi un semplice strumento, ma il fondamento che ci permette di operare con la fluidità di uno studio distribuito, garantendo efficienza organizzativa e riducendo al contempo la nostra impronta ambientale. Al centro di tutto, un modello di governance basato su trasparenza e coinvolgimento, dove il benessere dei collaboratori e la centralità del cliente non sono slogan, ma pilastri portanti. Offriamo percorsi consulenziali integrati, concepiti per generare valore autentico e duraturo.

Best in Class ha rappresentato per noi un'occasione per confrontarci con una rete di colleghi altamente qualificati, condividere esperienze virtuose, ed esplorare nuove modalità di approccio alla consulenza professionale. Partecipare a questo evento ha significato anche essere partecipi di un ecosistema che promuove l'evoluzione culturale della professione, riconoscendo il valore della sostenibilità e dell'innovazione come leve competitive. Il confronto con altri studi e l'ascolto di esperti ci hanno offerto spunti preziosi per sviluppare ulteriormente i nostri servizi e rafforzare l'identità di GMD come laboratorio professionale aperto, inclusivo e orientato al cambiamento.

La nostra esperienza nella sostenibilità

Essere Società Benefit significa agire ogni giorno per generare valore economico insieme a un impatto sociale e ambientale positivo. Per questo adottiamo pratiche che includono la riduzione delle emissioni, l'efficienza energetica, l'economia circolare, l'inclusione, la formazione continua e il dialogo con le comunità locali.

La sostenibilità per noi è un elemento strategico, un criterio guida nelle scelte professionali, gestionali e relazionali. Essa si riflette nelle decisioni operative quotidiane così come nella visione di lungo termine: è una bussola che ci orienta nel rendere il nostro operato rilevante e coerente con gli obiettivi globali di sviluppo sostenibile.

Cerchiamo di rendere questo approccio visibile anche nello sviluppo di nuovi servizi: uniamo la competenza tecnologica alla sensibilità verso gli impatti sociali, creando soluzioni che rispondano concretamente alle nuove esigenze delle imprese. La nostra è una sfida continua di miglioramento culturale e organizzativo. Promuoviamo una cultura della sostenibilità anche all'interno dello Studio, investendo in formazione, benessere e inclusività, con l'obiettivo di costruire un ambiente di lavoro motivante, coeso e orientato alla crescita condivisa. Ogni iniziativa è valutata non solo in termini di efficienza ed efficacia, ma anche per il suo contributo positivo verso gli *stakeholder* e il territorio.



Cernobbio: una giornata di confronto e visione

Cernobbio nella cornice incantevole di Villa Erba è stata per noi un'opportunità straordinaria di confronto apprendimento ispirazione. Ci siamo immersi in *workshop* e tavole rotonde sui temi all'avanguardia tecnologia intelligenza artificiale innovazione sempre con lo sguardo rivolto all'evoluzione della nostra professione.

I contenuti proposti ci hanno permesso di scoprire le incredibili potenzialità dell'AI applicata ai servizi professionali e di riflettere sul ruolo cruciale delle competenze digitali in uno scenario economico e normativo in costante rapida trasformazione.

Il dialogo con colleghi esperti e rappresentanti del mondo accademico e imprenditoriale ha arricchito il nostro punto di vista ha evidenziato l'importanza di un equilibrio tra efficienza innovazione tecnologica e responsabilità etica. Ne è emersa una visione, che condividiamo, della consulenza del futuro una professione capace di integrare strumenti avanzati con la centralità del rapporto umano della fiducia della personalizzazione del servizio.

Anche i momenti informali si sono rivelati basilari per creare connessioni autentiche durature. Il clima di apertura e confronto ha favorito la nascita di sinergie progetti condivisi ha stimolato idee già diventate terreno fertile per nuove iniziative servizi evoluti. Cernobbio è stata per noi una tappa significativa di un percorso che mira a costruire una professione più consapevole aperta e capace di interpretare con visione le sfide della transizione digitale. Ne usciamo arricchiti motivati e pronti a tradurre in azioni concrete ciò che abbiamo appreso e condiviso.

Un riconoscimento che ci onora

Ricevere il premio nella categoria Sostenibilità è per noi un riconoscimento significativo. Sottolinea l'importanza di coniugare rigore tecnico, visione strategica e responsabilità sociale. Questo traguardo conferma la coerenza del nostro percorso, fondato su valori precisi, e ci motiva a proseguire con impegno nella direzione intrapresa.

Questo risultato ci stimola a continuare il nostro percorso di crescita, innovando e collaborando per generare un impatto positivo per i clienti, il territorio e le nuove generazioni. Desideriamo che questo premio supporti la nostra evoluzione come organizzazione, rafforzi la nostra identità Benefit e contribuisca a un ecosistema professionale più etico, competente e sostenibile. L'esperienza di Best in Class è ora parte integrante della nostra storia e visione futura.