



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

**Numero 19 del 14 maggio 2024**

## Focus settimanale:

- **Aiuti di Stato 2020 non registrati nell'RNA**
- **Gli atti esclusi dal contraddittorio preventivo**
- **Il regime speciale IVA dei beni usati – terzi parte**
- **La deducibilità degli interessi passivi dei soggetti IRES**
- **Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di aprile**

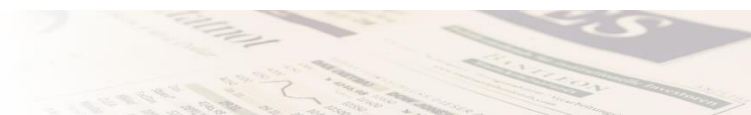
*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Flash di stampa



3

## L'Agenzia interpreta



6

## Il Giudice ha sentenziato



7

In breve.....	9
Aiuti di Stato 2020 non registrati nell'RNA .....	9
Gli atti esclusi dal contraddittorio preventivo.....	11
L'Approfondimento.....	13
Il regime speciale IVA dei beni usati – terzi parte .....	13
L'Approfondimento.....	23
La deducibilità degli interessi passivi dei soggetti IRES.....	23
L'Approfondimento.....	33
Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di aprile .....	33

## Flash di stampa



Novità dalla riforma delle imposte sui redditi	IL SOLE 24 ORE 6.05.2024	Lo schema di decreto di riforma delle imposte sui redditi, revisiona le regole di determinazione "ordinaria" del reddito, prevedendo la neutralità fiscale delle aggregazioni e stabilendo il criterio di onnicomprensività del reddito.
Estinzione reati tributari	IL SOLE 24 ORE 6.05.2024	Le modifiche che saranno apportate dal decreto di riforma delle sanzioni attuativo della delega fiscale prevedono che per beneficiare della riduzione fino alla metà delle pene e della non applicazione delle misure accessorie relativamente ai reati tributari, è consentito estinguere il debito tributario anche dopo l'apertura del dibattimento e fino alla sua chiusura, usufruendo di una sospensione del processo di circa 18 mesi.
Quadro RU semplificato	IL SOLE 24 ORE 6.05.2024	Nel rigo RU140 è sufficiente indicare gli investimenti in beni immateriali (di cui all'Allegato B), non essendo rilevante la "prenotazione" per i beni materiali 4.0 intervenuta entro il 31.12.2023 in quanto non vi è stata una variazione dell'aliquota agevolativa.
Scissione con scorporo	IL SOLE 24 ORE 7.05.2024	Le operazioni di scissione con scorporo, in base alla bozza di decreto legislativo di riforma dell'Irpef e dell'Ires, saranno neutrali fiscalmente.
Software modelli dichiarativi 2024	ITALIA OGGI 7.05.2024	Sul sito dell'Agenzia delle Entrate sono disponibili i seguenti software per redigere i seguenti modelli dichiarativi: <ul style="list-style-type: none"><li>• Redditi Persone fisiche, software di compilazione e controllo;</li><li>• Redditi Società di persone, software di compilazione e controllo;</li><li>• Redditi Società di capitali, software di compilazione e controllo;</li></ul>

- Redditi Enti non commerciali, software di compilazione e controllo;
- Scelte di destinazione dell'8, del 5 e del 2 per mille, software di compilazione e controllo;
- Irap, software di compilazione e controllo;
- Consolidato nazionale e mondiale, software di compilazione e controllo;
- 770, software di compilazione e controllo;
- 730, software di controllo.

---

**Pagamenti delle imposte**

ITALIA OGGI  
7.05.2024

L'art. 8 D.lgs. 1/2024, ha modificato l'art. 20 D.gs. 241/1997, che disciplina la modalità di pagamento a rate delle imposte, con effetti a partire da quelle dovute titolo di saldo di quelle relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2023.

---

**Asseverazione e approvazione del superbonus**

ITALIA OGGI  
7.05.2024

L'Enea ha precisato che avere inviato le asseverazione necessaria per accedere al Superbonus non comporta automaticamente l'accettazione dei contenuti.

---

**Nuova disciplina reddito di lavoro autonomo**

ITALIA OGGI  
6.05.2024

L'art. 6 dello schema di decreto legislativo, approvato nel Consiglio dei ministri del 30.04.2024, attuativo della delega fiscale in tema di Irpef ed Ires, riscrive la disciplina dei redditi di lavoro autonomo, cercando di avvicinare le modalità di determinazione del reddito di lavoro autonomo a quello del reddito di impresa.

---

**Rimborsi spese e reddito di lavoro autonomo**

ITALIA OGGI  
8.05.2024

La bozza di decreto legislativo di riforma in materia di redditi agrari, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo contiene modifiche all'art. 54 Tuir, dove al nuovo comma 2 è previsto che le somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente.

---

<b>Sismabonus acquisti</b>	ITALIA OGGI 8.05.2024	Considerando la scadenza al 31.12.2024 del Sismabonus-acquisti, molte imprese di costruzioni potrebbero costruire l'immobile al livello minimo previsto dall'Agenzia delle Entrate in modo da consentire agli acquirenti dell'immobile ricostruito di avere lo sconto sul prezzo previsto dall'art. 16, c. 1-septies D.L. 63/2013.
<b>Fattura elettronica intra-Ue</b>	IL SOLE 24 ORE 10.05.2024	Nella bozza di direttiva Iva in discussione in data 14.05.2024 nel corso dell'Ecofin è stabilita la proroga dell'obbligo di fatturazione elettronica per operazioni intra-Ue, di predisposizione ed invio del D.R.R. (Digital reporting) al 1.07.2030.
<b>Recupero crediti vantati dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione</b>	ITALIA OGGI 10.05.2024	L'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha avviato una massiccia operazione di recupero dei crediti vantati dall'ente, mediante l'avvio di procedure esecutive. Tra queste si precisa che il pignoramento delle quote societarie riveste il carattere di atto esecutivo.
<b>Superbonus 110%</b>	ITALIA OGGI 11.05.2024	Nel maxiemendamento al D.L. 39/2024, è previsto il blocco del superbonus in compensazioni con i contributi previdenziali e Inail e le detrazioni in 10 anni, ma a partire dal 2025.
<b>Concordato preventivo biennale</b>	ITALIA OGGI 11.05.2024	Il concordato preventivo non si applica in caso di operazioni straordinarie eseguite nel corso del 2023 come il trasferimento di azienda, operazioni di fusione, scissione e trasformazione.

---

## L'Agenzia interpreta



Isa 2024	PROVVEDIMENTO N. 192000/2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento direttoriale, ha definito le modalità per acquisire anche massivamente i dati, utile all'applicazione degli indicatori e per lo sviluppo della proposta di concordato preventivo per il biennio 2024/2025.
Modello di dichiarazione per movimentazioni in denaro	CIRCOLARE N. 12/D/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito alcune fattispecie sui controlli effettuati sul denaro contante in entrata e in uscita dall'Italia.
Operazioni fiscalmente neutre	INTERPELLO N. 84 DEL 29.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ritiene che la concatenazione di operazioni fiscalmente neutre per la riorganizzazione finalizzata a realizzare sostanzialmente una assegnazione ai soci tramite veicoli societari, è un'operazione abusiva.
Fisco e immobili	CIRCOLARE N. 10/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito che la cedolare secca con aliquota al 26% si applica solo a partire dal secondo immobile dato in locazione.
Affrancamento gratuito delle partecipazioni	INTERPELLO N. 101 DEL 10.05.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che l'affrancamento gratuito delle partecipazioni al 28.01.1991 può essere fatto valere solo se ne è stato dato conto in dichiarazione.

## Il Giudice ha sentenziato



Notifiche da Pec

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 15979/2022

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che usare un indirizzo non compreso nei pubblici elenchi non è causa di nullità se la notificazione abbia comunque permesso al destinatario di svolgere compiutamente le proprie difese.

Credito d'imposta  
utili già tassati  
all'estero

C.G.T. DI SIENA  
N. 68/1/2024

La C.g.t. di Siena, ha chiarito che al contribuente residente va riconosciuto il credito per l'imposta assolta all'estero quando il reddito è obbligatoriamente assoggettato in Italia a ritenuta a titolo d'imposta ovvero ad imposta sostitutiva, e non concorre alla formazione del reddito imponibile.

Perfezionamento  
della notifica di un  
atto

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 9125/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha affermato che al fine del perfezionamento della notifica di un atto impositivo o processuale tramite il servizio postale, in caso di rifiuto a riceverlo da parte del destinatario o di sua momentanea assenza, la prova può essere data dal notificante solo con la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata.

Plusvalenza  
tassabile

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 3936/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito che la cessione di azienda può generare materia imponibile anche se poi il contratto è risolto per inadempimento dell'acquirente.

Donazioni informali

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 9663/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che il contribuente sottoposto ad accertamento, che fornisca le prove di aver ricevuto gli incrementi patrimoniali a seguito di donazioni informali riconducibili all'ambito familiare, assolve alla presunzione di maggior reddito.

Sequestro  
preventivo

CORTE DI  
CASSAZIONE

La Cassazione, con la sentenza, consente l'adozione del sequestro

---

	N. 13640/2024	preventivo finalizzato alla confisca per reati tributari anche in caso di avvio della procedura fallimentare.
Imposta di registro per la caparra penitenziale	CORTE DI CASSAZIONE N. 12308/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che alla caparra penitenziale si applica l'imposta di registro al 3% solo è stato esercitato il recesso.
Cedolare secca	CORTE DI CASSAZIONE N. 12395/2024	La Cassazione, con la sentenza, consente al locatore di optare per la cedolare secca se l'abitazione è destinata dal conduttore ad alloggio per i suoi dipendenti.
Addizionale comunale sui diritti d'imbarco	CORTE COSTITUZIONALE N. 80/2024	La Corte Costituzionale ha confermato che l'addizionale comunale sui diritti di imbarco dei passeggeri sugli aeromobili ha natura tributaria.
Rapporti finanziari nei gruppi multinazionali	CORTE DI CASSAZIONE N. 10567/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha precisato che nei rapporti finanziari operanti all'interno di gruppi multinazionali, il tasso di interesse deve riflettere valori di mercato.
Insolvenza della società	CORTE DI CASSAZIONE N. 12463/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha affermato che l'azienda che ha ingenti debiti verso l'Erario è insolvente.
Omessa indicazione in dichiarazione della sopravvenienza passiva	CORTE DI CASSAZIONE N. 18216/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha precisato che per l'amministratore della società che non indica nella dichiarazione Ires la sopravvenienza attiva per la cancellazione di un debito, indicata come costo di gestione negli esercizi precedenti, si configura il reato evasione fiscale.

---



## In breve

### Aiuti di Stato 2020 non registrati nell'RNA

---

È stato pubblicato il 7 maggio dall'Agenzia delle Entrate il provvedimento n. 221010, relativo alla promozione dell'adempimento spontaneo da parte dei beneficiari di aiuti di Stato e di aiuti in regime "de minimis" per i quali è stata rifiutata l'iscrizione nei registri RNA, SIAN e SIPA per aver indicato nei modelli REDDITI, IRAP e 770 per il periodo d'imposta 2020 dati non coerenti con la relativa disciplina agevolativa.

In tale senso si rammenta che ai sensi dell'art. 52 della L. 234/2012 e dell'art. 10 del DM 31 maggio 2017 n. 115, l'Agenzia delle Entrate gestisce i cosiddetti aiuti fiscali "automatici" e "semi-automatici" provvedendo alla loro iscrizione nei Registri sulla base dei dati dichiarati dai contribuenti nell'apposita sezione "aiuti di Stato" delle rispettive dichiarazioni fiscali. Gli aiuti fiscali "automatici" e "semi-automatici" si intendono concessi e sono registrati nei Registri dall'Agenzia delle Entrate nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati dal beneficiario.

L'Agenzia delle Entrate mette quindi a disposizione del contribuente, con le modalità previste dal provvedimento, le informazioni relative alla mancata registrazione dei suddetti nei registri per aver indicato, nel prospetto "Aiuti di Stato" delle dichiarazioni REDDITI, IRAP e 770 presentate per il periodo d'imposta 2020, dati non coerenti con la relativa disciplina agevolativa. L'Amministrazione finanziaria rende disponibili tali informazioni per consentire al contribuente di fornire elementi e informazioni utili a regolarizzare l'anomalia rilevata.

In particolare, nelle comunicazioni sono contenuti i seguenti dati:

- codice fiscale e denominazione/cognome e nome del contribuente;
- numero identificativo e data della comunicazione, codice atto e anno d'imposta;
- data e protocollo telematico della dichiarazione REDDITI, IRAP e 770, relativa al periodo d'imposta 2020;
- dati degli aiuti di Stato e degli aiuti in regime de minimis indicati nella dichiarazione REDDITI, IRAP e 770 relativa al periodo d'imposta 2020 per cui non è stato possibile procedere all'iscrizione in RNA, SIAN e SIPA.

L'Agenzia delle Entrate trasmette quindi, mediante PEC, una comunicazione al domicilio digitale dei singoli contribuenti. Nei casi di indirizzo PEC non attivo di mancato recapito, l'invio è effettuato per posta ordinaria.

La stessa comunicazione e i relativi allegati sono consultabili, inoltre, dall'interessato all'interno del "Cassetto fiscale" nella sezione "L'Agenzia scrive" – "Comunicazioni relative all'invito alla compliance".

Il contribuente, anche mediante gli intermediari incaricati della trasmissione delle dichiarazioni ex art. 3 comma 3 del DPR 322/98, può richiedere informazioni ovvero segnalare all'Agenzia delle Entrate eventuali inesattezze delle informazioni a disposizione e/o elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti, con le modalità indicate nella comunicazione.

Per quanto riguarda le modalità con cui il contribuente può sanare le irregolarità, l'Amministrazione finanziaria distingue due ipotesi.

Se la mancata iscrizione dell'aiuto individuale nei Registri è imputabile a errori di compilazione dei campi "Codice attività ATECO", "Settore", "Codice Regione", "Codice Comune", "Dimensione impresa" e "Tipologia costi" del prospetto Aiuti di Stato, il contribuente può regolarizzare la propria posizione presentando una dichiarazione integrativa recante i dati corretti. A seguito dell'avvenuta regolarizzazione, gli aiuti di Stato e gli aiuti in regime de minimis sono iscritti in RNA, SIAN e SIPA nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrativa nella quale sono dichiarati.

Qualora invece la mancata registrazione dell'aiuto individuale non sia imputabile agli errori di compilazione del prospetto "Aiuti di Stato" sopra menzionati il contribuente può regolarizzare la propria posizione presentando una dichiarazione integrativa e restituendo integralmente l'aiuto illegittimamente fruito, comprensivo di interessi.

In entrambi i casi sono comunque dovute le sanzioni. Il contribuente, però, può beneficiare della riduzione di cui all'art. 13 del DLgs. 472/1997.

## Gli atti esclusi dal contraddittorio preventivo

---

Una delle principali novità della riforma fiscale è rappresentata dall'obbligatorietà del contraddittorio preventivo, previsto dal nuovo art. 6-bis della L.212/2000. Dal 18 gennaio, gli atti autonomamente impugnabili davanti agli organi della giurisdizione tributaria dovranno essere preceduti da un contraddittorio informato ed effettivo a pena di annullabilità. L'Amministrazione concede poi almeno 60 giorni al contribuente per eventuali controdeduzioni o per prendere visione degli atti del fascicolo.

Molte sono state le perplessità sollevate dagli operatori del settore, in quanto il legislatore è dovuto intervenire anche sul procedimento di accertamento delle imposte con il D.lgs. 13/2024, "aggiornando" queste norme con le novità del nuovo art. 6-bis della L. 212/2000. Per aver maggior chiarezza sul procedimento da seguire, fino alla pubblicazione del Decreto attuativo contenente tutte le casistiche di esclusione, le nuove regole sull'obbligatorietà del contraddittorio preventivo non si sono applicate. In questo modo, i cambiamenti sul contraddittorio sono operativi dallo stesso momento delle nuove regole sull'accertamento (30 aprile).

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze è intervenuto con Decreto del 24.04.2024, elencando gli atti dove il contraddittorio preventivo non è obbligatorio.

**1) Atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati** (art. 2): si tratta di atti che l'Agenzia delle Entrate emette dopo aver riscontrato delle violazioni incrociando elementi contenuti nelle banche dati.

- accertamenti parziali (artt. 41-bis D.P.R. 600/73 e 54, c. 5, D.P.R. 633/72);
- atti di recupero (art. 38-bis D.P.R. 600/73);
- atti emessi dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione al fine di recuperare le somme affidate (ruoli, cartelle di pagamento);
- atti di intimazione per recuperare somme già accertate con atti autonomamente esecutivi ex art. 29 D.L. 78/2010 (compresi quelli emessi una volta decaduti da una rateazione);
- atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento ed irrogazione delle relative sanzioni di tasse automobilistiche erariali, tasse sulle concessioni governative per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione;

- accertamenti catastali per l'iscrizione e la cancellazione delle annotazioni di riserva alle intestazioni catastali;
- avvisi di liquidazione per decadenza/recupero delle agevolazioni fiscali, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali;
- avvisi di pagamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'accisa o dell'imposta di consumo;
- avvisi di pagamento per indebita compensazione di crediti di accisa.

**2) Atti di pronta liquidazione** (art.3): sono atti notificati dopo controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi ricavabili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

- comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato (c.d. avvisi bonari) per imposte e IVA;
- avvisi di liquidazione dell'imposta/irrogazione delle sanzioni, per omesso, insufficiente o tardivo versamento, omessa o tardiva registrazione degli atti e tardiva presentazione delle relative dichiarazioni;
- inviti al pagamento del contributo unificato e irrogazione delle sanzioni.

**3) Controllo formale** (art.4): ogni atto emesso dopo un riscontro formale dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai contribuenti o dai sostituti d'imposta con i documenti che attestano la correttezza dei dati dichiarati (art. 36-ter D.P.R. 600/73).

# L'Approfondimento

## Il regime speciale IVA dei beni usati – terzi parte

---

### PREMESSA

Concludiamo l'esame del regime speciale IVA dei beni usati, trattando di seguito:

- delle operazioni con l'estero che coinvolgono soggetti UE ed extra UE;
- delle operazioni occasionali riguardanti beni assoggettati al "**regime del margine**";
- del caso della cessione del contratto di leasing avente ad oggetto operazioni in "**regime del margine**";
- dei beni ceduti da agenzie di vendita all'asta.

### LE OPERAZIONI CON L'ESTERO

Gli scambi di beni usati che coinvolgono soggetti esteri sono regolamentati dall'art. 37 del DL n. 41/1995<sup>1</sup>.

Premesso ciò, osserviamo che le operazioni estere sono distinte tra quelle che coinvolgono:

- Paesi situati al di fuori della UE, ovvero esportazioni e importazioni;
- Paesi UE, ossia cessioni/acquisti intracomunitari,

### ESPORTAZIONI

---

<sup>1</sup> L'art. 37, del DL n. 41/1995 afferma che: "1. Per i soggetti che applicano il regime di cui all'articolo 36 la differenza ivi prevista è non imponibile in caso di cessione ai sensi degli artt. 8 e 8-bis del DPR n. 633/1972, e in caso di cessione ai sensi degli artt. 38-quater, 71 e 72 dello stesso decreto.

2. Gli acquisti dei beni di cui all'articolo 36, assoggettati al regime ivi previsto nello Stato membro di provenienza, non sono considerati acquisti intracomunitari. Per le cessioni degli stessi beni non si applicano le disposizioni degli artt. 38-bis, 41 e 58, comma 1, del DL n. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 427/1993,.

3. Agli effetti del calcolo della percentuale del 10 per cento di cui all'art. 1, primo comma, lett. a), del DL n. 746/1983, convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 n. 17/1984, si tiene conto degli ammontari delle differenze di cui al comma 1, al netto delle operazioni di cui all'art. 38-quater del DPR n. 633/1972, e nel volume d'affari si tiene conto dell'ammontare imponibile di tutte le operazioni di cui all'art. 36 registrate per l'anno.

4. Salvo quanto disposto nel comma 3, per i soggetti che applicano il regime di cui all'art. 36 il volume d'affari è costituito dall'ammontare dei corrispettivi dovuti dai cessionari, al netto dell'imposta relativa al margine".

In base a quanto stabilito dalla vigente disciplina in materia IVA rientrano tra le esportazioni le seguenti operazioni;

- le cessioni all'esportazione, ex art. 8 del DPR n. 633/1972;
- operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, ex art. 8-bis DPR n. 633/1972;
- le cessioni a soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità europea di beni per un complessivo importo, comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto, superiore a € 70, destinati all'uso personale o familiare, da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio doganale della UE, ex art. 38-quater DPR n. 633/1972;
- le operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino art. 71 del DPR n. 633/1972;
- le operazioni con organismi internazionali e sovranazionali e di rappresentanza diplomatiche e consolari, art. 72 del DPR n. 633/1972.

Ebbene, per tutte queste operazioni il margine è da considerare non imponibile.

### ESPORTATORE ABITUALE

Ad eccezione di quelle di cui all'art. 38-quater DPR n. 633/1972, le altre operazioni sopra indicate concorrono:

- alla percentuale stabilita per l'acquisizione dello "**status**" di esportatore abituale;
- alla formazione del plafond per acquistare beni/servizi in sospensione d'imposta.

Osserviamo, tuttavia, che per poter acquisire la qualifica di esportatore abituale l'ammontare delle operazioni non imponibili deve sempre risultare superiore al 10% del volume d'affari.

Dal punto di vista operativo segnaliamo, invece, che, come stabilito dall'art. 37, comma 3 del DL n. 41/1995, ai fini del calcolo della percentuale del 10% occorre riportare:

- al numeratore i margini non imponibili, con esclusione di quelli relativi alle operazioni ex art. 38-quater del decreto IVA;
- al denominatore l'ammontare complessivo dei margini imponibili conseguiti nell'anno.

Segue un esempio.

### Esempio

Ipotizziamo di trovarci nella seguente situazione:



Operazioni	Corrispettivi	Costi	Margine
Esportazioni	€ 100.000	€ 75.000	€ 25.000
Cessioni in Italia	€ 150.000	€ 101.200	€ 48.800

Calcoliamo ora il margine netto relativo alle operazioni effettuate in Italia da sommare a quello delle esportazioni per trovare il margine complessivo:

**Margine netto vendite in Italia** =  $48.800/1,22 = € 40.000$ ;

**Margine complessivo** =  $40.000 + 25.000 = € 65.000$ .

Trovato il margine complessivo possiamo calcolare la percentuale ai fini dell'acquisizione dello "**status**" di esportatore abituale tramite la seguente proporzione:

$100 : X = 65.000 : 25.000$  da cui

$X = (25.000/65.000) \times 100$

**X = 38,46%**

Sempre in tema evidenziamo che, se l'impresa effettua anche altre operazioni rientranti nella normativa IVA ordinaria (non assoggettate al "**regime del margine**", la verifica dello "**status**" di esportatore abituale deve essere fatta nel seguente modo:

- al numeratore: margine e altre operazioni;
- al denominatore: margine complessivo (Italia ed esportazioni) + tutte le altre cessioni.

Rammendiamo, infine, che:

- il margine concorre anche per individuare l'ammontare del plafond entro il quale acquistare beni e servizi senza applicazione dell'imposta:
- l'esportatore abituale non può utilizzare il plafond per acquistare beni e servizi con IVA indetraibile. In pratica, il plafond non può essere utilizzato per acquistare beni rientranti nel "**regime del margine**".

#### IMPORTAZIONI

Nel corso di questa disamina abbiamo già avuto modo di appurare che i "**beni usati**" importati non possono rientrare nel "**regime del margine**".

Tuttavia, per gli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione importati è prevista la possibilità di optare per l'applicazione del “**regime del margine**”.

Ebbene, segnaliamo che in tal caso l'IVA versata in Dogana non è detraibile.

## **OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE**

Le operazioni intracomunitarie di beni usati sono disciplinate dall'art. 37, comma 2 del DL n. 41/1995.

## **GLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI**

Come stabilito dal DL n. 331/1993 i beni acquistati e assoggettati dal cedente comunitario al “**regime del margine**” non sono considerati acquisti intracomunitari.

Gli acquisti di tal genere costituiscono, infatti, operazioni interne da assoggettare all'IVA nello Stato UE in cui risiede il cedente.

Di conseguenza, nessuno degli adempimenti richiesti dal DL n. 331/1993 è necessario. Si pensi in tal senso all'integrazione della fattura, alla doppia registrazione, etc..

Diversamente, qualora il contribuente non adotti il “**regime del margine**” per l'acquisto di beni usati, anche in ragione dell'opzione ex art. 36, comma 2 del DL n. 41/1995, ecco che sorge la necessità di rispettare gli adempimenti previsti dal DL n. 331/1993 in relazione a detti acquisti.

## **LE CESSIONI INTRACOMUNITARIE**

Analogamente agli acquisti intracomunitari, le cessioni di beni assoggettati al “**regime del margine**” nei confronti di un cessionario appartenente ad uno Stato membro:

- non sono da considerare cessioni intracomunitarie;
- non richiedono nessuno degli adempimenti previsti dal DL n. 331/1993.



Anche in questo caso, però, se il cedente, tenuto all'applicazione del “**regime del margine**”, opta in forza dell'art. 36, comma 3 del DL n. 41/1995, per l'applicazione dell'IVA ordinaria, questi dovrà rispettare i dettami sanciti dal DL n. 331/1993.

#### **LE CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI USATI A SOGGETTI PRIVATI**

Non rientrano nella normativa di cui al DL n. 331/1995 e rimangono assoggettate al “**regime del margine**” le cessioni di beni usati effettuate nei confronti di soggetti privati residenti in altri Paesi UE.

Rammendiamo, tuttavia, che, seppur non considerate intracomunitarie, le operazioni in questione richiedono obbligatoriamente la presentazione degli elenchi Intrastat a fini statistici.

#### **IL VOLUME D’AFFARI**

Come stabilito dall'art. 37, comma 4 del DL n. 41/1995 il volume d'affari IVA è pari all'ammontare dei corrispettivi delle cessioni al netto dell'imposta calcolata sul margine.

#### **LE CESSIONI DI VEICOLI USATI**

Rileviamo anzitutto che negli scambi interni per “**veicolo usato**” deve intendersi un mezzo di trasporto:

- che presenta le caratteristiche indicate dall'art. 36, comma 1 del DL n. 41/1995;
- rivenduto nello Stato in cui è stato acquistato. Sul punto rileviamo che può essere considerato usato anche un veicolo che è stato oggetto di riparazione, purché conservi le caratteristiche tipologiche ripossedute.

Per queste ragioni, non possono rientrare nel “**regime del margine**”:

- i beni modificati completamente o utilizzati, ovvero semilavorati per ricavare altri beni;
- gli oggetti rigenerati.

Detto ciò, evidenziamo che, facendo riferimento alle caratteristiche indicate nel comma 4 dell'art. 38 del DL n. 331/1998<sup>2</sup>, il comma 10 dell'art. 36 del DL n. 41/1995<sup>3</sup> individua quali devono essere considerati mezzi di trasporto usati.

In particolare, trattasi di veicoli;

- di cilindrata superiore a 48 cc. o di potenza superiore a 7,2 Kw;
- destinati al trasporto di cose o persone;
- che devono aver percorso più di 6.000 Km;
- la cui cessione deve essere stata effettuata oltre 6 mesi dalla data di prima immatricolazione.

Ricordiamo, ad ogni modo, che la condizione sopra riportata non vale per le cessioni effettuate nel territorio nazionale. Pertanto, tra soggetti italiani può essere ceduta in “**regime del margine**” anche un’autovettura che ha percorso meno di 6.000 KM.

Il documento di prassi n. 177/1995 ha chiarito, inoltre, che il “**regime del margine**” non può essere adottato in relazione alle cessioni di vetture:

- di servizio per le quali l’IVA è stata assolta al momento dell’acquisto;
- da dimostrazione. In questo caso trattasi, infatti, di beni acquistati da un soggetto passivo che ha espressamente emesso fattura con rivalsa IVA.

Da ultimo segnaliamo che date le diverse casistiche che si possono verificare in sede di acquisto di autoveicoli usati, il “**regime del margine**” può essere applicato dal rivenditore al

---

<sup>2</sup> L’art. 38, comma 4 del DL n. 331/1998 stabilisce che: “Agli effetti del comma 3, lett. e), costituiscono mezzi di trasporto le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri, gli aeromobili con peso totale al decollo superiore a 1.550 kg, e i veicoli con motore di cilindrata superiore a 48 cc. o potenza superiore a 7,2 Kw, destinati al trasporto di persone o cose, esclusi le imbarcazioni destinate all’esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare e gli aeromobili di cui all’articolo 8-bis, primo comma, lettera c), del DPR n. 633/1972, i mezzi di trasporto non si considerano nuovi alla duplice condizione che abbiano percorso oltre seimila chilometri e la cessione sia effettuata decorso il termine di sei mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti, ovvero navigato per oltre cento ore, ovvero volato per oltre quaranta ore e la cessione sia effettuata decorso il termine di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti”.

<sup>3</sup> L’art. 36, comma 10 del DL n. 41/1995 prevede che: “Negli scambi intracomunitari tra soggetti passivi di imposta che applicano il regime del margine i mezzi di trasporto costituiscono beni usati se considerati tali a norma dell’art. 38, comma 4, del DL n. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 427/1993. Le cessioni di mezzi di trasporto usati da chiunque effettuate nei confronti dei contribuenti che ne fanno commercio, non sono soggette al pagamento dell’imposta erariale di trascrizione di cui alla Legge n. 952/1977, ovvero dell’imposta di registro, né della addizionale regionale di cui al Dlgs. n. 398/1990. Gli emolumenti di cui al decreto del Ministro delle finanze 1 settembre 1994, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 216 del 15 settembre 1994, sono dovuti nella misura stabilita per le annotazioni non conseguenti a trasferimenti di proprietà”.

momento della cessione, se i mezzi di trasporto sono stati precedentemente acquistati presso:

- un privato residente in Italia o in altro Stato membro della UE;
- altro soggetto passivo che non ha detratto l'imposta in sede di acquisto e che ha fatturato la cessione in esenzione IVA, ex art. 10, comma n. 27-quinquies, del DPR n. 633/1972<sup>4</sup>;
- un rivenditore che ha applicato il regime del margine;
- un soggetto che opera nel regime dei minimi o forfetario.

Diversamente, il contribuente non può beneficiare del regime IVA dei beni usati quando l'acquisto è stato effettuato da un soggetto che ha detratto l'IVA al 40% in sede di acquisto.

#### LE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE DI VEICOLI USATI

Analogamente a quanto accade per le altre tipologie di cessione di beni usati, l'acquisto di un autoveicolo in "**regime del margine**" presso un soggetto di IVA di altro Paese membro non costituisce un'operazione intracomunitaria, ma un'operazione interna da sottoporre a IVA nello Stato del cedente.

Pertanto, in un caso del genere il cedente italiano non dovrà adoperarsi per porre in essere gli adempimenti richiesti dal DL n. 331/1993.

Diversamente, nel caso di non applicazione del "**regime del margine**" da parte del cedente, l'acquisto dovrà essere assoggettato alla normativa IVA intracomunitaria, di cui al DL n. 331/1993.

Evidenziamo, infine, che al fine di contrastare il ricorso abusivo al regime speciale IVA del margine, l'immatricolazione dei veicoli è subordinata alla procedura preliminare illustrata dalla circolare n. 14/E/2008.

#### LE OPERAZIONI OCCASIONALI

---

<sup>4</sup> L'art. 10, comma n. 27-quinquies afferma che: "Sono esenti dall'imposta: 27 quinquies) le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19 bis 1 e 19 bis 2;

A norma dell'art. 36, comma 9 del DL n. 41/1995<sup>5</sup> possono fruire del “**regime del margine**” anche i soggetti che non esercitano abitualmente il commercio di beni usati.

Tuttavia, si ricorda che chi non esercita abitualmente il commercio di beni usati non può utilizzare il metodo di determinazione del margine globale, ex art. 36, comma 6 del DL n. 41/1995.

## LA CESSIONE DEL CONTRATTO DI LEASING

Osserviamo per prima cosa che ai fini IVA la cessione del contratto di leasing integra una prestazione di servizi.

Premesso ciò, evidenziamo che il Legislatore con l'art. 2, comma 6-bis del DL n. 16/2012 ha introdotto nell'art. 36, del DL n. 41/1995 il comma 10-bis<sup>6</sup>, consentendo ai soggetti che si avvalgono del “**regime del margine**” di applicare questo speciale regime alle cessioni riguardanti i contratti di leasing.

Per queste ragioni, il trattamento IVA riservato ai beni usati può essere adottato per le cessioni di un contratto di leasing avente ad oggetto beni usati.

Operativamente, il soggetto passivo acquista il contratto di leasing da:

- un soggetto privato;
- un soggetto passivo IVA per il quale l'IVA a credito è totalmente indetraibile;
- un soggetto passivo che applica il “**regime del margine**”; e

successivamente può cedere il contratto di leasing in questione adottando il “**regime del margine**”.

---

<sup>5</sup> L'art. 36, comma 9 del DL n. 41/1995 prevede che: “Le cessioni dei beni indicati nel comma 1 sono soggette alla disciplina stabilita nel presente articolo, con esclusione di quella di cui al comma 6, anche se effettuate da soggetti che non esercitano attività di commercio degli stessi”.

<sup>6</sup> L'art. 36, comma 10-bis del DL n. 41/1995 dispone che: “Le disposizioni del presente articolo si applicano anche alle cessioni di contratti di locazione finanziaria acquistati presso privati o dai soggetti di cui al comma 1, secondo periodo”.

## I BENI CEDUTI DA AGENZIE DI VENDITA ALL'ASTA

Come stabilito dall'art. 40-bis del DL n. 41/1995<sup>7</sup> le cessioni di beni mobili usati, oggetti d'arte d'antiquariato e da collezione poste in essere da agenzie di vendita all'asta, che agiscono in nome proprio e per conto di privati e soggetti assimilati in base a un contratto di commissione per la vendita all'asta di tali beni, possono adottare il “**regime del margine**”.

## LA DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA NELLE VENDITE ALL'ASTA

L'IVA relativa alla vendita di beni all'asta è data dalla differenza tra:

- il prezzo dovuto dal cessionario del bene, comprensivo di commissione e spese accessorie; e
- l'importo che l'organizzatore dell'asta corrisponde al committente. Importo pari al prezzo di aggiudicazione in asta del bene, diminuito della commissione che spetta all'organizzatore.

Evidenziamo, infine, che si considerano effettuate per conto di privati anche le vendite:

- realizzate sulla base di contratti di commissione stipulati con soggetti IVA che non hanno potuto detrarre l'IVA relativa all'acquisto o all'importazione;

---

<sup>7</sup> L'art. 40-bis del DL n. 41/1995 sancisce che: “1. Per le cessioni di beni mobili usati, nonché di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, indicati nella tabella allegata al presente decreto effettuate da esercenti agenzie di vendita all'asta che agiscono in nome proprio e per conto di privati, in base ad un contratto di commissione per la vendita all'asta di tali beni, l'imposta relativa alla rivendita è commisurata all'ammontare della differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e l'importo che l'organizzatore corrisponde al committente. Il prezzo dovuto dal cessionario del bene è comprensivo della commissione e delle altre spese accessorie addebitate dall'organizzatore della vendita all'asta all'acquirente del bene. L'importo che l'organizzatore corrisponde al committente è costituito dal prezzo di aggiudicazione in asta del bene al netto della commissione che l'organizzatore della vendita riceve dal committente in virtù del contratto di mandato. Si considerano effettuate per conto di privati anche le vendite realizzate sulla base di contratti di commissione stipulati con:

- a) soggetti passivi d'imposta che non hanno potuto detrarre, ai sensi degli artt. 19, 19-bis 1 e 19-bis 2 del DPR n. 633/1972, e successive modificazioni, neppure parzialmente, l'imposta afferente all'acquisto o all'importazione del bene;
- b) soggetti passivi d'imposta che beneficiano nello Stato di appartenenza, qualora membro dell'Unione europea, del regime di franchigia previsto per le piccole imprese;
- c) soggetti passivi d'imposta che abbiano assoggettato l'operazione al particolare regime d'imposta previsto dall'art- 36.

2. Per gli esercenti agenzie di vendite all'asta non è ammessa in detrazione l'imposta afferente alle spese accessorie alla vendita.

3. Le agenzie di vendita all'asta applicano il regime previsto al comma 1 relativamente ai beni acquistati, sulla base di contratti di commissione, nel territorio dello Stato o in quello di altro Stato membro dell'Unione europea.

4. Le cessioni di beni agli esercenti agenzie di vendita all'asta si considerano effettuate all'atto della vendita dei beni medesimi da parte del commissionario”.

- che beneficiano nello Stato UE di appartenenza del regime di franchigia previsto per le piccole imprese oppure che abbiano assoggettato l'operazione al “**regime del margine**”.

## LA DETRAZIONE IVA

Le agenzie di vendite all'asta non possono detrarre l'IVA relativa alle spese accessorie alla vendita.

## IL MOMENTO IMPOSITIVO

Le vendite di beni all'asta si considerano effettuate al momento della vendita da parte del commissionario.

## LA TERRITORIALITÀ

Il “**regime del margine**” può essere adottato dalle agenzie di vendita all'asta per i beni acquistati sulla base di contratti di commissione stipulati in Italia o in altro Stato membro della UE.

# L'Approfondimento

## La deducibilità degli interessi passivi dei soggetti IRES

---

### PREMESSE

Il decreto legislativo 142/2018 ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico il recepimento della Direttiva ATAD 1, la Direttiva UE 2016/1164.

La funzione di tale disposizione è quella di contrastare l'elusione fiscale derivante dall'accensione di finanziamenti, con la relativa deduzione fiscale degli interessi, non strettamente legati all'attività svolta.

In particolare la modifica di maggior rilievo riguarda la modalità di determinazione del ROL che, post modifica, risentirà della deducibilità fiscale delle componenti positive e negative contenute nelle lettere A e B dell'articolo 2425 del C.c.. Sinteticamente, le componenti del valore della produzione e dei costi di produzione dovranno essere considerate per il valore fiscalmente rilevante e non per il valore civilistico.

La seconda novità sta nel riporto delle eccedenze di ROL (Risultato Operativo Lordo). Infatti, prima della modifica era un riporto illimitato, mentre post modifica il riporto si limita a 5 periodi d'imposta.

Da ultimo, la decorrenza. Infatti, il D.Lgs. 142/2018 è entrato in vigore dal 2019, prevedendo altresì una norma transitoria

In questo intervento vediamo di analizzare le regole di determinazione degli interessi passivi deducibili.

### La regola

L'articolo 96, TUIR, prevede in capo ai soggetti IRES (srl, spa, sapa, ecc.) un particolare meccanismo di deducibilità degli interessi in base al quale:

- in primo luogo, si devono confrontare l'ammontare degli interessi passivi con quelli attivi: fino all'importo degli attivi gli interessi passivi sono deducibili;
- qualora gli interessi passivi siano superiori agli attivi, si deve determinare il plafond di deducibilità che sarà pari al 30% del ROL. Nella quantificazione del risultato operativo non vanno considerati gli ammortamenti ed i canoni di leasing.

Nel caso in cui gli interessi passivi (eccedenti quelli attivi) fossero superiori anche al 30%

del ROL, la quota eccedente va rinviata all'esercizio successivo. Il rinvio si continuerà ad applicare fintanto non trovino copertura nel 30% del ROL rettificato.

Per farla con un esempio. Se una Srl avesse contabilizzato a bilancio interessi passivi per 20.000 ed interessi attivi per 2.000 ed un ROL di 50.000, dovremo operare i seguenti conteggi:

- fino a 2.000 gli interessi passivi sono deducibili;
- dei restanti 18.000 ne troveremo deducibili 15.000 ( $50.000 * 30\%$ ) ed i restanti 3.000 andranno rinviati al successivo periodo d'imposta.

### **Aspetto soggettivo**

Come abbiamo anticipato, le disposizioni limitative alla deducibilità degli interessi passivi sono contenute nell'articolo 96 del Tuir e coinvolgono:

- i soggetti IRES;
- le imprese di assicurazione, società capogruppo di gruppi assicurativi, società di gestione di fondi comuni d'investimento e società di intermediazione mobiliare in base a regole specifiche, differenziate rispetto agli altri soggetti. In particolare, per tali soggetti gli interessi passivi sono deducibili limitatamente al 96% del relativo ammontare.

Al contrario, la limitazione non trova applicazione nei confronti degli intermediari finanziari.

I soggetti IRPEF (imprese individuali e società personali) sono esclusi dalle regole dall'articolo 96, ma sono interessati dalle disposizioni dell'articolo 61. Tale disposizione, oltre a richiedere l'inerenza, individua una limitazione alla deducibilità solamente in presenza di componenti escluse dall'imponibilità. In quel caso gli interessi passivi (e le spese generali) risulteranno deducibili in ragione del rapporto tra le componenti positive e quelle escluse.

### **Gli interessi rilevanti**

Prima di tutto rammentiamo che le regole che si andranno ad analizzare per individuare gli interessi coinvolti nei calcoli riguardano sia gli interessi attivi che quelli passivi. Ai fini della disciplina dell'articolo 96 del Tuir, rilevano gli interessi attivi ed i proventi finanziari e gli interessi passivi e gli oneri finanziari:

- qualificati come tali dai Principi contabili adottati e per i quali tale qualificazione è





confermata dalle disposizioni contenenti la disciplina fiscale dei Principi contabili e, in particolare, le regole di “derivazione rafforzata” emanate in attuazione dell’articolo 1, comma 60, Legge n. 244/2007, dell’articolo 4, commi 7-quater e 7-quinquies, D.Lgs. n. 38/2005 e dell’articolo 13-bis, DL n. 244/2016, contenute nei Decreti 1.4.2009, n. 48, 8.6.2011 e 3.8.2017. Come evidenziato dall’Agenzia delle Entrate nel 2019 negli incontri con la stampa specializzata ed i professionisti:

- posto che le “micro-imprese” determinano il reddito in base al principio della derivazione giuridica “semplice”, gli interessi passivi calcolati applicando facoltativamente il criterio del costo ammortizzato al fine della valutazione dei debiti (in luogo del valore nominale) non sono soggetti alla disciplina di limitazione della deducibilità esame;
- l’articolo 96, TUIR non è applicabile qualora, sulla base della corretta applicazione dei Principi contabili, non emergono in bilancio interessi passivi;
- che derivano da un’operazione o un rapporto contrattuale aventi causa finanziaria ovvero da un rapporto contrattuale contenente una componente significativa di finanziamento. Così, come evidenziato nella Relazione illustrativa al citato D.Lgs. 142/2018:
  - sono soggetti ai limiti di deducibilità anche gli interessi derivanti da debiti di natura commerciale qualora rilevati contabilmente in quanto il contratto di fornitura dei beni o dei servizi contiene una componente di finanziamento significativa;
  - non rilevano gli interessi contabilizzati per effetto dell’attualizzazione di passività in scadenza o di ammontare incerto, l’interest cost del TFR e il valore temporale delle opzioni e contratti forward.

Per espressa previsione dell’articolo 96, le relative disposizioni sono applicabili anche agli interessi passivi inclusi nel costo dei beni di cui all’articolo 110, comma 1, lett. b), TUIR, ossia:

- gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo dei beni materiali ed immateriali strumentali all’esercizio dell’attività;
- gli interessi passivi su prestiti contratti per la costruzione / ristrutturazione degli immobili alla cui produzione è diretta l’attività d’impresa (“immobili-merce”).

Di conseguenza, qualora gli interessi passivi relativi ai predetti beni siano capitalizzati in applicazione dei Principi contabili, gli stessi sono rilevanti ai fini della determinazione del

reddito d'impresa. Infatti, per i beni strumentali gli interessi concorrono al reddito d'impresa quali maggiori ammortamenti, mentre per i beni merce gli interessi partecipano come maggiori esistenze iniziali o rimanenze finali.

Ciò è una novità in quanto nella disciplina previgente gli interessi capitalizzati erano esclusi dalle limitazioni di deducibilità.

Assumono rilevanza anche gli interessi attivi ed i proventi finanziari e gli interessi passivi e gli oneri finanziari che, pur derivando da strumenti finanziari che, in base ai Principi contabili, sono qualificati come strumenti rappresentativi di capitale, sono rispettivamente imponibili o deducibili in capo al percettore o all'erogante. Pensiamo, ad esempio, dei proventi relativi a titoli rappresentativi di capitale emessi da soggetti non residenti che risultano deducibili dal reddito dell'emittente.

Ricordiamo che ora la regola è che gli interessi attivi rilevano nella misura in cui sono imponibili.

Alla situazione riguarda i soggetti che operano con la Pubblica Amministrazione, in quanto costituiscono interessi attivi rilevanti gli interessi legali di mora. Nella disciplina previgente rilevavano invece gli "interessi virtuali".

Evidenziamo altresì che sono soggetti alle limitazioni di deducibilità di cui all'art. 96:

- gli interessi passivi impliciti desunti dal contratto di leasing, come stabilito dall'articolo 102, comma 7, TUIR;
- gli interessi passivi di finanziamento contratti per l'acquisto o la costruzione di immobili patrimonio, posto che gli stessi non rientrano nella previsione di cui all'articolo 90, comma 2, TUIR. Rientrano nell'indeducibilità integrale gli interessi passivi di funzionamento analogamente alle altre spese relative a tali immobili.

Con riferimento agli interessi passivi su finanziamenti contratti relativamente a veicoli a deducibilità limitata l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 18.6.2008, n. 47/E, aveva specificato che resta applicabile l'articolo 164, TUIR, in quanto "*costituisce una disciplina di carattere speciale dettata in relazione a tutti i costi sostenuti*" relativamente a tali beni, con conseguente esclusione dall'operatività dell'articolo 96, e la deducibilità degli interessi va limitata:

- al 20% per la generalità dei soggetti;
- all'80% per gli agenti di commercio;
- al 70% nel caso di veicoli dati in uso ai dipendenti per la maggior parte del periodo

d'imposta.

L'Agenzia delle Entrate non si è ancora espressa sulla continuità applicativa della riduzione della deduzione degli interessi sui finanziamenti degli autoveicoli, ma si ritiene che la vecchia previsione sia tuttora applicabile.

### **Gli interessi esclusi**

Visti quali sono gli interessi rilevanti, cerchiamo ora di capire le eventuali esclusioni. La Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 142/2018 aveva precisato che non rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 96:

- gli interessi contabilizzati in relazione ad operazioni di pronti contro termine aventi ad oggetto titoli azionari o strumenti finanziari assimilati alle azioni ai sensi dell'articolo 44, TUIR, posto che per le stesse non risulta applicabile il predetto principio di derivazione rafforzata, con conseguente irrilevanza fiscale degli interessi;
- gli interessi contabilizzati per effetto dell'attualizzazione delle passività in scadenza o di ammontare incerto, ai quali l'articolo 9 del DM 8.6.2011 attribuisce la natura di accantonamento.

Inoltre, per espressa previsione normativa, le limitazioni di deducibilità non operano per gli interessi passivi e gli oneri finanziari che presentano tutte le seguenti caratteristiche:

- sono relativi a prestiti utilizzati per finanziare un progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine non garantiti né da beni appartenenti al gestore di tale progetto diversi da quelli afferenti al progetto, né da soggetti diversi dal gestore del progetto;
- il soggetto gestore del progetto è residente in uno Stato UE;
- i beni utilizzati per la realizzazione del progetto e quelli la cui realizzazione, miglioramento o mantenimento costituiscono oggetto del progetto si trovano in uno Stato UE.

In presenza di tali interessi, i componenti positivi e negativi di reddito afferenti a tale progetto e classificati in voci di Conto economico compresi nel valore o nei costi di produzione devono essere esclusi dal calcolo del ROL in misura pari al relativo valore fiscale.

### **Imprese immobiliari**

La Finanziaria 2019 (L. 145/2018) aveva confermato, nelle more della mancata adozione



della revisione della fiscalità diretta e indiretta delle imprese immobiliari, l'applicabilità delle disposizioni ex articolo 1, comma 36, Legge 244/2007 (Finanziaria 2008) ovvero la non rilevanza ai fini dell'articolo 96, TUIR degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione per le società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare.

Dal punto di vista soggettivo, sono considerate imprese immobiliari le società:

1. il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione
2. e i cui ricavi sono rappresentati per almeno 2/3 da canoni di locazione o di affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.

Per queste società, quindi, gli interessi passivi relativi ai predetti finanziamenti sono integralmente deducibili.

### **Risultato Operativo Lordo**

Il Risultato Operativo Lordo (ROL) della gestione caratteristica, cui è collegata la deducibilità degli interessi, è determinato quale differenza tra il valore ed i costi della produzione di cui alle macroclassi A e B del Conto economico, al netto degli ammortamenti e dei canoni di leasing.

A seguito delle novità introdotte dal D.Lgs. 142/2018 il previgente "ROL contabile", individuato assumendo i predetti componenti positivi e negativi "così come risultanti dal conto economico dell'esercizio" è ora sostituito dal "ROL fiscale", la cui determinazione richiede l'assunzione di tali componenti "nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito d'impresa".

La Relazione illustrativa al Decreto propone i seguenti casi:

- i costi delle utenze telefoniche rilevano ai fini del ROL in misura pari all'80% del relativo ammontare, ossia per l'importo deducibile;
- i ricavi e le variazioni di rimanenze delle opere di durata ultrannuale, valutate in base ai Principi contabili con il metodo della commessa completata, ai fini del ROL rilevano in base alla percentuale di completamento ai sensi dell'articolo 93 del TUIR, indipendentemente dalla mancata contabilizzazione a Conto economico.

Specifica altresì la Relazione che *"possono esserci voci incluse tra quelle da computarsi ai fini*

*del calcolo del ROL il cui valore rilevante, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, è determinato computando anche componenti contabilizzate in voci diverse da quelle che devono essere considerate ai fini del calcolo del ROL. In tali casi, il «ROL fiscale» deve essere determinato considerando il valore fiscale complessivo di tali voci».*

È il caso, ad esempio, del costo annuo relativo al TFR che per i soggetti che adottano gli IAS ricomprende anche l'“interest cost” contabilizzato tra gli oneri finanziari e le “actuarial gain and losses”. Tali componenti vanno considerate ai fini del calcolo del “ROL fiscale”.

Inoltre, in presenza di disposizioni che prevedono:

- la detassazione di componenti positivi di reddito ovvero del risultato della somma algebrica di componenti positivi e negativi di reddito classificati in voci di Conto economico rilevanti ai fini del ROL (ad esempio, esclusione da tassazione di una quota di reddito per applicazione del c.d. “Patent box” ovvero esclusione del reddito delle stabili organizzazioni estere in caso di opzione per la c.d. “branch exemption”), il reddito escluso da imposizione corrispondente alle voci da computarsi ai fini del ROL va considerato con segno negativo ai fini del “ROL fiscale”;
- la detassazione di un ammontare di reddito non specificatamente collegabile con voci di Conto economico rilevanti ai fini del ROL (ad esempio, deduzione dal reddito complessivo dell'agevolazione ACE) il reddito escluso da imposizione non va computato con segno negativo ai fini del “ROL fiscale”.

### **Regole di deducibilità**

Il 1° comma dell'articolo 96 del TUIR stabilisce che gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati sono deducibili, in ciascun periodo d'imposta, fino a concorrenza dell'ammontare complessivo:

- degli interessi attivi e dei proventi finanziari di competenza del periodo d'imposta;
- degli interessi attivi e dei proventi finanziari riportati dai precedenti periodi d'imposta. Rispetto alla previgente disciplina, pertanto, è consentita “la compensazione” degli interessi passivi non soltanto con gli interessi attivi di periodo ma anche con l'eccedenza di interessi attivi riportati dai periodi d'imposta precedenti.

L'eccedenza degli interessi passivi e degli oneri finanziari rispetto agli interessi attivi e dei proventi finanziari è deducibile nei limiti della somma:

- del 30% del “ROL fiscale” del periodo d’imposta;
- del 30% del “ROL fiscale” riportato dal precedente periodo d’imposta.

A tal fine va considerata la regola di prioritario utilizzo del 30% del ROL del periodo d’imposta; successivamente va utilizzato il 30% del ROL riportato dai precedenti periodi d’imposta a partire da quello meno recente (secondo un criterio FIFO).

### Le eccedenze di interessi passivi

Gli interessi passivi e gli oneri finanziari che risultano indeducibili in un determinato periodo d’imposta, in quanto eccedenti i predetti limiti, sono **dedotti dal reddito dei successivi periodi d’imposta** per un ammontare pari alla seguente differenza:

$$\boxed{\begin{array}{l} \text{interessi attivi e proventi} \\ \text{finanziari dell'esercizio} \end{array}} + 30\% \text{ del ROL} - \boxed{\begin{array}{l} \text{Interessi Passivi e oneri} \\ \text{finanziari dell'esercizio} \end{array}}$$

### L’eccedenza di interessi arrivi

Se in un periodo d’imposta gli interessi attivi ed i proventi finanziari di competenza risultano superiori alla somma tra:

- gli interessi passivi / oneri finanziari di competenza;
- gli interessi passivi / oneri finanziari riportati dai periodi d’imposta precedenti;

l’eccedenza può essere riportata nei periodi d’imposta successivi.

Rispetto alla disciplina previgente, pertanto, è ora consentito il riporto dell’eccedenza degli interessi attivi non utilizzata nel periodo.

### Le eccedenze di ROL

Altra eccedenza che può risultare dai calcoli proposti dal Legislatore sono quelle riguardanti il ROL. Infatti, se in un periodo d’imposta il 30% del ROL risulta superiore alla somma tra:

- l’eccedenza di interessi passivi / oneri finanziari rispetto agli interessi attivi / proventi finanziari;
- gli interessi passivi / oneri finanziari riportati dai periodi d’imposta precedenti;

la quota eccedente può essere portata ad incremento del ROL dei 5 periodi d’imposta successivi.

L'articolo 96, nella versione precedente al D.Lgs142/2018 prevedeva la possibilità di riporto illimitato. Ora, invece, viene ridotto il riporto ai 5 periodi d'imposta successivi.

### **Disposizioni transitorie**

Ogni qualvolta la norma subisce delle evoluzioni che modificano dei comportamenti che comunque avrebbero influenzato più periodi d'imposta, il Legislatore ha sempre introdotto delle "salvaguardie" o norme transitorie. Così avviene anche per le modifiche apportate dal D.Lgs. 142/2018.

Infatti, per gestire il passaggio dal "ROL contabile" al "ROL fiscale", il Legislatore ha previsto, nell'ambito dell'articolo 13, D.Lgs. 142/2018, un regime transitorio in base al quale:

- è riconosciuta la possibilità di dedurre nei periodi d'imposta successivi gli interessi passivi e gli oneri finanziari non dedotti al termine del periodo d'imposta in corso al 31.12.2018 (ossia 2018 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) per effetto della disciplina previgente. La deducibilità avviene in base alle nuove regole sopra evidenziate, ossia per un ammontare pari alla predetta differenza positiva [(interessi attivi e proventi finanziari di competenza + 30% del ROL) - interessi passivi e oneri finanziari di competenza];
- ai fini della determinazione del "ROL fiscale" dall'1.1.2019:
  - non si tiene conto dei proventi e degli oneri rilevati nel valore e nei costi di produzione del Conto economico dell'esercizio in corso al 31.12.2018 o negli esercizi precedenti che:
    - hanno concorso alla formazione del ROL dell'esercizio in cui sono stati rilevati contabilmente;
    - non hanno ancora assunto, in tutto o in parte, rilevanza fiscale, assumendola negli esercizi successivi (è il caso, ad esempio, del compenso dell'amministratore, rilevato per competenza nel 2018 e dedotto nel 2019 in quanto pagato in tale anno).

Ciò al fine di evitare che la stessa componente positiva / negativa concorra due volte alla determinazione del ROL;

- le voci del valore e dei costi della produzione rilevate nei Conti economici degli esercizi successivi a quello in corso al 31.12.2018 che rappresentano una rettifica con segno opposto di voci del valore e dei costi della produzione rilevate nel Conto economico dell'esercizio in corso al 31.12.2018 o degli esercizi precedenti sono

assunte per il relativo valore contabile, indipendentemente dal valore fiscale (è il caso, ad esempio, dell'accantonamento ad un fondo rischi contabilizzato nel bilancio al 31.12.2018 fiscalmente indeducibile che nell'esercizio successivo risulta in tutto o in parte esuberante con conseguente contabilizzazione di una sopravvenienza attiva non imponibile).

### **Interessi su finanziamenti ante 17.6.2016**

A decorrere dal 2019 gli interessi passivi e gli oneri finanziari relativi a prestiti stipulati prima del 17.6.2016 la cui durata o il cui importo non sono stati modificati successivamente a tale data a seguito di variazioni contrattuali, sono deducibili per un importo corrispondente alla somma tra:

1. il 30% del "ROL contabile" prodotto a partire dal 2010 che, al termine del periodo d'imposta in corso al 31.12.2018, non era stato utilizzato per la deduzione degli interessi passivi / oneri finanziari ai sensi della disciplina previgente;
2. l'importo che risulta deducibile in applicazione delle nuove disposizioni dell'articolo 96, TUIR.

Al fine di dedurre gli interessi passivi sui prestiti in esame è possibile scegliere, nel modello REDDITI, se utilizzare prioritariamente l'ammontare di cui al punto 1 o quello di cui al punto 2. Così, ad esempio, è possibile scegliere di utilizzare prioritariamente il "ROL fiscale" tenuto conto che lo stesso è riportabile soltanto per i 5 periodi d'imposta successivi, mentre il "ROL contabile" pregresso è riportabile senza limiti temporali.

In sostanza, in presenza di prestiti stipulanti prima del 17/6/2016, il riporto delle eccedenze di "ROL contabile" inutilizzato è consentito.

All'Interrogazione parlamentare del 30.1.2019, n. 3-00502 è stata fornita una risposta secondo la quale:

- i prestiti stipulati prima del 17.6.2016 sono rappresentati dai rapporti di finanziamento passivi, con scadenza definita, in essere alla predetta data, da cui originano posizioni debitorie del contribuente. In particolare trattasi degli interessi passivi derivanti da rapporti debitori aventi causa finanziaria, come individuati dal previgente comma 3 del citato art. 96, TUIR;
- il riporto del "ROL contabile" pregresso è consentito senza alcun limite temporale (non opera la previsione di riporto entro il limite quinquennale previsto per il "ROL fiscale").



# L'Approfondimento

## Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di aprile

---

### PREMESSA

Si propone di seguito una selezione delle massime degli interpelli elaborati nel mese di APRILE 2024, dall'Agenzia delle Entrate.

### **INTERPELLO N. 85 DEL 02/04/2024 – CROWDFUNDING E COMUNICAZIONE ALL'ANAGRAFE TRIBUTARIA**

La società istante ALFA, illustra di essere una società iscritta alla sezione speciale del Registro delle imprese come PMI innovativa ai sensi del D.L. n. 179/2012. Sempre la società istante illustra di aver avviato l'iter per l'iscrizione all'albo delle società di intermediazione mobiliare tenuto dalla Consob, di voler richiedere l'autorizzazione per svolgere il servizio di collocamento di strumenti finanziari senza detenzione delle disponibilità liquide e degli strumenti finanziari della clientela, di voler operare in qualità di gestore di un portale di crowdfunding, così da poter trasferire le quote societarie con la semplice annotazione del trasferimento nei registri senza la necessità dell'intervento di professionisti esterni, limitando i costi sia per l'alienante, sia per l'acquirente. La società istante specifica in ultimo di non gestire in alcun modo i flussi di pagamento da e/o verso il Titolare di progetto: a provvedere ai flussi saranno i soggetti terzi come banche ed istituti di pagamento. Date le premesse, la società istante chiede di sapere se sia tenuta ad osservare gli obblighi di comunicazione all'archivio dei rapporti finanziari di cui all'art. 7, 6° co., D.P.R. n. 605 del 1973, limitatamente alle operazioni sotto soglia, ovvero al di sotto del limite massimo di raccolta di capitali per singolo progetto pari ad euro 5 milioni di cui al reg. 2020/1503. L'Agenzia delle Entrate ricorda in premessa come il regolamento comunitario consideri il crowdfunding un servizio teso ad abbinare i titolari di progetti con coloro interessati a finanziarli: tutto ciò attraverso l'impiego di una piattaforma di crowdfunding. In altre parole il crowdfunding rappresenta un tipo di intermediazione sempre più importante in cui il fornitore di servizi di crowdfunding, senza assumere a proprio titolo alcun rischio, gestisce una piattaforma digitale aperta al pubblico per avvicinare potenziali investitori ad imprese che cercano finanziamenti. La prestazione di servizi di crowdfunding coinvolge generalmente tre tipi di attori: il Titolare di

progetti che propone il progetto da finanziare, gli investitori che finanziano il progetto proposto e l'organizzazione di intermediazione nella forma di un fornitore di servizi di crowdfunding che fa incontrare i titolari di progetti e gli investitori su una piattaforma online. A parere dell'Agenzia delle Entrate, la società istante non è tenuta ad osservare gli obblighi di comunicazione all'archivio dei rapporti finanziari di cui all'art. 7, 6° co., D.P.R. n. 605 del 1973. Il mancato obbligo deriva dal fatto che la società istante non è coinvolta nella custodia degli strumenti oggetto dell'offerta, non detiene le liquidità dei clienti gestite esclusivamente da soggetti terzi autorizzati. Infatti l'attività di crowdfunding che l'istante intende svolgere, non contempla alcuna forma di controllo, di coordinamento o di collegamento diretto o indiretto sul prestatore dei servizi di pagamento, né alcuna forma di gestione finanziaria degli investimenti.

#### **INTERPELLO N. 86 DEL 04/04/2024 – MODALITÀ DI TASSAZIONE DEI RIMBORSI DERIVANTI DA PERIODI DI DOPPIA CONTRIBUZIONE A DUE DIVERSI ENTI PREVIDENZIALI E DEDOTTI IN ANNI PRECEDENTI**

Il soggetto istante illustra di aver esercitato la propria professione di dottore commercialista e, parimenti, di essere stato inquadrato anche come lavoratore dipendente a tempo indeterminato. In questo periodo, il soggetto istante illustra di aver versato contributi sia quale commercialista alla Cassa Nazionale Previdenza ed Assistenza Dottori Commercialisti e come lavoratore dipendente all'Inps. Nel proseguo, il soggetto istante illustra di aver cessato l'attività di dottore commercialista cessando pertanto la partita IVA e la propria posizione presso la CNPADC. Anni dopo, sempre il soggetto istante ha presentato le proprie dimissioni da lavoratore dipendente per riprendere l'attività professionale di dottore commercialista, con conseguente attribuzione di una nuova partita IVA e nuova iscrizione alla CNPADC alla quale ha successivamente effettuato richiesta di ricongiunzione dei periodi di contribuzione. Nel 2023, la CNPADC ha restituito all'istante un importo corrispondente ai contributi relativi al periodo pluriennale in cui l'istante era iscritto sia all'Inps che alla CNPADC. Date le premesse, il soggetto istante chiede di sapere se l'importo dei contributi restituiti che non hanno concorso al reddito di lavoro dipendente, possa essere assoggettato a tassazione ordinaria ex art. 17, co. 1, lett. nbis, D.P.R. n. 917/1986 e possa rientrare nella definizione per la tassazione sostitutiva dell'IRPEF ex art. 1 co. 55 57 della L. 197/2022. L'agenzia delle Entrate relativamente al quesito posto dal soggetto istante

chiarisce che, ai sensi del co. 3 dell'art.17 del Tuir, il contribuente ha facoltà di non avvalersi della tassazione separata dei redditi indicati. Conseguentemente il soggetto istante farà concorrere a tassazione le somme rimborsate nel 2023, relative ai contributi dedotti dal reddito complessivo di tale periodo d'imposta, indicandole nella relativa dichiarazione dei redditi. Le suddette somme concorreranno al reddito complessivo e non alla determinazione del reddito di lavoro autonomo. Le eventuali somme restituite corrispondenti a contributi non dedotti nei periodi di imposta di versamento, non rientrano tra le somme da assoggettare a tassazione ai sensi dell'art. 17, co. 1, lett. nbis D.P.R. n. 917/1986.

## **INTERPELLO N. 87 DEL 08/04/2024 – RIMBORSO CREDITO IVA DI STABILE ORGANIZZAZIONE**

La società istante di diritto inglese con stabile organizzazione in Italia, illustra di svolgere attività di consulenza e supporto per la Casa Madre ed in particolare di fornire servizi di manutenzione in relazione ad un macchinario. In Italia, la società istante illustra di acquistare beni e servizi principalmente da un fornitore Italiano che fornisce servizi di deposito, manutenzione e training del macchinario, addebitando l'IVA in via di rivalsa ad aliquota ordinaria ed effettuare prestazioni di servizi nei confronti della Casa Madre, alla quale addebita i costi sostenuti per lo svolgimento delle attività in Italia. I costi che la società istante addebita alla Casa Madre sono aumentati di un markup che garantisce un'adeguata remunerazione alla stessa, non soggetti ad IVA per effetto dell'art. 7 ter del DPR 633/72, ai sensi del quale questo tipo di servizi sono territorialmente rilevanti ai fini IVA nel Regno Unito, ossia nel Paese in cui è stabilito l'acquirente. Così operando, la società istante si ritrova fisiologicamente in una posizione di credito IVA cosicché nel 2022 ha proceduto a richiedere il rimborso dei crediti IVA maturati tramite la presentazione della dichiarazione IVA ai sensi dall'art. 30, co. 2, lett. d) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Nel mese di maggio 2023, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta all'interpello n. 314/2023, con la quale ha chiarito che, dal 1° gennaio 2021, i gruppi IVA UK non producono più effetti da un punto di vista IVA italiano: pertanto dal 1° gennaio 2021, i gruppi IVA UK non sono più equiparabili a quelli istituiti in un Paese membro dell'Unione Europea. Stanti le premesse, la società istante chiede di sapere le modalità di recupero del credito IVA maturato in Italia considerato che, a seguito dei chiarimenti forniti con la risposta ad interpello n. 314/2023, sta trattando le prestazioni svolte nei confronti della Casa Madre come servizi non rilevanti ai fini IVA,

anziché come servizi generici non soggetti ad IVA in Italia ai sensi dell'art. 7ter del DPR 633/72. L'Agenzia delle Entrate conferma alla società istante come con riferimento alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti della Casa Madre, stabilita nel Regno Unito, con la risposta ad interpello n. 314, pubblicata l'8 maggio 2023, è stato chiarito che, dal 1° gennaio 2021, a seguito della fuoriuscita del Regno Unito dall'Unione Europea, le predette prestazioni di servizi sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA, non essendo il Gruppo IVA istituito in un Paese terzo equiparabile ad un Gruppo IVA istituito in un Paese membro dell'Unione Europea. Conseguentemente la società istante, per il caso prospettato non può recuperare il credito IVA maturato invocando il presupposto di cui all'art. 30, co. 2, lett. d), del DPR 633/72. Stante quanto rappresentato dalla società istante, l'eccedenza del credito IVA potrà essere chiesta a rimborso ove ricorra il presupposto di cui all'art. 30, co. 3, del DPR 633/72 e precisamente la minor eccedenza detraibile del triennio.

## **INTERPELLO N. 88 DEL 08/04/2024 – RECUPERO IVA SU CREDITO INSODDISFATTO DOPO LA LIQUIDAZIONE**

La società istante Alfa illustra come la società Beta, da lei incorporata tramite fusione per incorporazione con conseguente subentro in tutte le situazioni giuridiche attive e passive dell'incorporata, risultasse, prima dell'incorporazione, creditrice nei confronti di una Fondazione per una cifra relativa a fatture emesse e regolarmente registrate ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. 633/1972. Dal momento che tale credito risultava insoddisfatto, la società incorporata ha avviato la necessaria procedura giudiziale, ottenendo così l'emissione del decreto ingiuntivo a cui la Fondazione debitrice ha proposto opposizione. Il Commissario Liquidatore, riconosciuta l'insufficienza del patrimonio della Fondazione ha dato inizio alla procedura di liquidazione generale dei beni nell'interesse dei creditori e la società Beta ha proceduto a depositare la propria domanda di ammissione del credito al passivo della Fondazione. Nell'anno 2014, la causa di opposizione al decreto ingiuntivo si estingueva, avendo il liquidatore deciso di non proseguire e, conseguentemente, il decreto ingiuntivo diventava definitivo e la domanda di ammissione del credito della procedura veniva definitivamente accolta. Tanto premesso, la società istante Alfa, dal momento che nessun riparto della procedura di liquidazione è stato eseguito in proprio favore dall'avvenuta incorporazione, chiede se possa avvalersi della facoltà di emettere note di variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972, al termine della procedura di

liquidazione generale. L'Agenzia delle Entrate specifica in premessa come l'art. 26 del D.P.R. 633/1972, consideri facoltative le variazioni in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta. Sempre l'Agenzia delle Entrate ricorda come sia consentito il recupero dell'Iva sul credito rimasto insoddisfatto all'esito della procedura di liquidazione generale dei beni, avviata prima del 26.05.2021, ai sensi dell'art. 14 delle disposizioni di attuazione del Codice Civile. Inoltre la sostanziale equiparazione della procedura in esame alla liquidazione coatta amministrativa e al fallimento, ora liquidazione giudiziale, consente al creditore di emettere, all'atto della chiusura della procedura, la nota di variazione in diminuzione ai fini della detrazione dell'IVA non incassata, secondo le disposizioni dell'art. 26, D.P.R. 633/1972 nel testo previgente alle modifiche apportate dal D.L. 73/2021. In definitiva l'Agenzia delle Entrate è dell'avviso che la procedura di liquidazione generale dei beni sia riconducibile alle procedure per le quali, in caso di infruttuosità, sia possibile ricorrere all'art. 26 del D.P.R. 633/72.

## **INTERPELLO N. 89 DEL 11/04/2024 – BENI IN OMAGGIO AI DIPENDENTI**

La società istante illustra di far parte di un gruppo quotato presso il mercato statunitense con punti vendita in diversi Paesi nel mondo e di operare nel campo della produzione e commercializzazione all'ingrosso e al dettaglio di caffè, the, nonché di prodotti alimentari e bevande in genere ed accessori. La società istante, in Italia come in altre società del gruppo, ha sviluppato un modello di caffetteria caratterizzata per la presenza di una linea di produzione interna in cui un team esperto e particolarmente formato tosta, miscela e conserva il caffè che viene poi destinato al banco per la vendita diretta ai clienti, oppure all'utilizzo diretto presso il bancone per la preparazione delle bevande. In linea con il raggiungimento degli obiettivi dell'azienda, sono previsti dei benefit per i dipendenti tra cui il diritto ad una bevanda gratuita al giorno preparata all'interno della caffetteria, da consumarsi esclusivamente durante la pausa del turno di lavoro. L'obiettivo aziendale che vuol essere perseguito è di fornire ai dipendenti l'opportunità di assaggiare numerosi caffè oltre a consentire ai dipendenti di far conoscere tali prodotti anche ad amici e familiari. La società istante sta inoltre valutando la possibilità di omaggiare occasionalmente i dipendenti, con prodotti di merchandising quali tazze, barattoli, grembiuli e spillette con il logo aziendale. Date le premesse, la società istante chiede di sapere in considerazione del prevalente interesse datoriale, se i descritti beni erogati ai dipendenti possano considerarsi irrilevanti ai

fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 51 del Tuir. L'Agenzia delle Entrate ricorda in premessa alla società istante come l'art. 51, co. 1, del Tuir, disponga come il reddito di lavoro dipendente sia costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Il principio base prevede pertanto l'assoggettamento a tassazione del reddito di lavoro dipendente complessivamente erogato salvo le tassative deroghe di esenzione contenute nei successivi commi del medesimo art. 51. Sempre l'Agenzia delle Entrate, relativamente al caso prospettato, considera gli omaggi in questione, pur funzionali alla strategia aziendale, beneficio e arricchimento del singolo lavoratore e non considerabili, pertanto, nell'esclusivo interesse del datore di lavoro. Conseguentemente l'Agenzia delle Entrate ritiene che, nel caso in esame, se il valore dei beni assegnati dalla società istante ai propri dipendenti, superi il limite previsto dalla 1<sup>a</sup> parte del 3° periodo del co. 3, art. 51 del Tuir e cioè a euro 258,23, lo stesso costituisca reddito di lavoro dipendente che concorre, quale bene in natura, ai sensi del co. 3, art. 9 del Tuir alla base imponibile del lavoratore.

## **INTERPELLO N. 90 DEL 11/04/2024 – TASSAZIONE TRUST TESTAMENTARIO**

Il trust istante, per il tramite del trustee, illustra di essere stato istituito in Italia con atto del 2021 dalla disponente, oggi *de cuius*, residente in Italia e di essere regolato dalla Legge di Jersey del 1984. Beneficiario del trust è il figlio della disponente o, in sua mancanza, il coniuge dello stesso o, in sua mancanza, una fondazione. Il trust istante illustra che la disponente è deceduta nel 2022 redigendo testamento pubblico con il quale ha nominato proprio erede universale il trust. Il patrimonio del *de cuius* è composto da beni immobili situati in Italia e da beni mobili. Il trustee, in qualità di soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione di successione che ha dato incaricato ad un notaio di porre in essere i relativi adempimenti, chiede chiarimenti in ordine alle modalità di presentazione della dichiarazione di successione. L'Agenzia delle Entrate ricorda come l'istituto del trust abbia trovato ingresso nell'ordinamento italiano con la ratifica della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, ad opera della L. 16 ottobre 1989, n. 364 ed in vigore dal 1° gennaio 1992. L'istituto del trust si sostanzia in un rapporto giuridico fiduciario mediante il quale un soggetto definito disponente, tramite un negozio unilaterale, trasferisce ad un altro soggetto individuato, beni affinché il trustee li gestisca e li amministri, in aderenza con quanto previsto

dall'atto istitutivo del trust per il raggiungimento delle finalità individuate dal disponente. La costituzione del trust ha quale finalità quella di far confluire determinati beni nel patrimonio del trust, separato e autonomo rispetto al patrimonio del disponente, del trustee e dei beneficiari: così facendo tali beni non potranno essere escussi dai creditori dei citati soggetti. Al lato pratico i beni del trust sono intestati a nome del trustee o di un'altra persona per conto del trustee e lo stesso trustee ha il potere e l'obbligo, di amministrare, gestire o disporre dei beni secondo i termini del trust e le norme particolari impostegli dalla legge. Sempre l'Agenzia delle Entrate chiarisce, relativamente all'imposizione indiretta del trust, come la circolare 20 ottobre 2022, n. 34/E abbia chiarito che l'atto istitutivo con cui il disponente esprime la volontà di costituire il trust e gli atti con cui il disponente dota il trust di beni, vincolandoli agli scopi del trust, non sono assoggettati all'imposta sulle successioni e donazioni poiché tali atti non comportano l'attribuzione definitiva dei beni al trustee che è tenuto solo ad amministrarli e a custodirli, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del trasferimento ai beneficiari del trust. Soltanto al momento della vera e propria attribuzione dei beni del trust ai beneficiari, rileverà il momento impositivo ai fini delle imposte di successione e donazione. Ai fini della determinazione dell'imposta da versare, le aliquote e le franchigie previste dall'art. 2, co. 48 e 49 del D.L. n. 262 del 2006 sono individuate, all'atto dell'attribuzione dei beni, sulla base del rapporto di parentela intercorrente tra il disponente ed i beneficiari. Con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale, in dipendenza degli atti con cui il disponente effettua la dotazione degli immobili o diritti reali immobiliari al trust, al momento della costituzione del vincolo di destinazione, sono dovute le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa: nel momento in cui avverranno gli atti di attribuzione di beni immobili o diritti reali immobiliari dal trustee ai beneficiari saranno dovute le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale. Nulla cambia nel caso in esame in cui la dotazione dei beni nel trust da parte della disponente è avvenuta *mortis causa*, mediante testamento con cui la stessa disponente ha nominato quale erede universale il trust. Pertanto, conclude l'Agenzia delle entrate, tenuto conto che la dichiarazione di successione non risulta attualmente inviabile per via telematica con il calcolo delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, è possibile effettuare l'adempimento dichiarativo mediante la presentazione del modello 4 cartaceo rivolgendosi presso l'ufficio territoriale competente in base all'ultimo domicilio del *de cuius*.



## **INTERPELLO N. 97 DEL 23/04/2024 – DISAPPLICAZIONE NORMA SOCIETÀ NON OPERATIVE NEL CASO DI *RENT TO BUY***

La società istante illustra che la propria attività economica consiste nella cessione in locazione degli immobili di proprietà. A partire dal 2013, a causa delle difficoltà economiche dell'affittuario, il canone è stato rideterminato ad un prezzo inferiore rispetto a quello originariamente pattuito e, nel dicembre 2019, l'affittuario ha riconsegnato i locali, esercitando la facoltà di recesso, privando così la società istante dell'unica fonte di ricavo. Successivamente l'emergenza pandemica ha considerevolmente ostacolato l'individuazione di nuovi affittuari o acquirenti. Finalmente, a Novembre 2021, la società istante ha sottoscritto un contratto di concessione del godimento con diritto di acquisto ai sensi dell'art. 23 della L. 11 novembre 2014, n. 164, concordando un corrispettivo mensile per la concessione in godimento degli immobili. Dal momento che il corrispettivo concordato non è risultato sufficiente per superare il test di operatività, la società istante chiede la disapplicazione della disciplina sulle società non operative ai sensi del co. 4bis dell'art. 30, L. n. 724 del 1994. L'Agenzia delle Entrate, relativamente al caso di specie, rileva come il canone pattuito a titolo di concessione del godimento dei beni risulta essere inferiore al prezzo di mercato non individuando, dagli elementi forniti dalla società istante, alcuna ragione e/o motivazione a fondamento della ripartizione del canone tra quanto dovuto a titolo di concessione del godimento e quanto a titolo di caparra penitenziale. Inoltre sempre l'Agenzia delle Entrate non ravvisa alcuna volontà contraria alla società istante nella determinazione di un esiguo canone per la concessione in godimento dei beni oggetto del contratto pattuito. Conseguentemente, non sussistendo oggettive situazioni che abbiano reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi determinati ai sensi dell'art. 30, L. n. 724 del 1994, l'Agenzia delle Entrate, nel caso prospettato, non ritiene disapplicabile la disciplina delle società non operative.



## Le prossime scadenze



16 maggio 2024

### **VERSAMENTO RITENUTE**

Termine ultimo per il versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

### **IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

Termine entro cui i contribuenti mensili/trimestrali operano la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

### **INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti**

Termine entro cui versare la prima rata del contributo fisso minimo previsto per il 2024

### **INAIL - AUTOLIQUIDAZIONE**

Termine entro cui versare la seconda rata del premio di autoliquidazione 2023/2024.

### **WEB TAX**

Termine per versare l'imposta riferita al 2023.

20 maggio 2024

### **ENASARCO**

Termine ultimo entro cui versare i contributi previdenziali relativi al trimestre gennaio-marzo 2024.

25 maggio 2024

### **INSTRATAT**

---

Termine per presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

---

29 maggio 2024

**DEPOSITO BILANCIO**

Termine per depositare il bilancio, approvato entro il 29.04.2024, e degli allegati nel Registro Imprese.

---

30 maggio 2024

**CONTRATTI DI LOCAZIONE**

Termine ultimo per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili.

---

31 maggio 2024

**LIQUIDAZIONE PERIODICHE**

Termine entro cui presentare la comunicazione dei dati relativi alle liquidazioni periodiche Iva del 1° trimestre 2024.

---

**IMPOSTA DI BOLLO**

Termine entro cui versare l'imposta di bollo relativa al primo trimestre 2024.

---

**RAVVEDIMENTO SPECIALE**

Termine entro cui versare in un'unica soluzione le somme dovute per la regolarizzazione di dichiarazioni fiscali relative al periodo d'imposta 2022.

---