



ORDINE  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI  
CONTABILI

Data 23 gennaio 2024

Commissione imposte dirette

## **FOCUS IMPOSTE DIRETTE**

**Relatore dott. Francesco Romito**



# L'origine delle imposte



L'origine delle imposte risale a **tremila anni prima della nascita di Cristo** e a quell'epoca i **tributi venivano corrisposti con prestazioni d'opera**, con **pagamenti in natura**, dato che non esisteva ancora il denaro. Il pagamento delle imposte è il mezzo per fornire allo Stato tutte le risorse ad esso necessarie, al fine di perseguire i propri fini istituzionali a vantaggio di ogni individuo che fa parte della collettività. Con la diffusione della moneta, la riscossione delle imposte, a differenza da quanto avveniva nel Medioevo e nell'età moderna, si spostò sempre maggiormente verso lo **scambio in denaro**.

Con l'Unità d'Italia si impose la **prima imposta sui redditi**, la cosiddetta "**imposta sulla ricchezza mobile**" che ha introdotto la odierna **dichiarazione dei redditi**. I cittadini dovevano indicare i redditi non fondiari che separatamente erano soggetti all'imposta fondiaria e presentare ove risiedevano una propria dichiarazione. Nasce il primo embrionale principio di collaborazione tra contribuente e amministrazione improntato sulla buona fede, che sarà poi ripreso nell'**art.10 dell'attuale Statuto del Contribuente**.





Recente **Cassazione**, con **Ordinanza 20 luglio 2018, n. 19374** ha ribadito che “**la dichiarazione dei redditi non è un atto negoziale o dispositivo**, bensì una **dichiarazione di scienza**, sicché, in caso di errore (di fatto o di diritto) commesso dal contribuente, è, in linea di principio, emendabile e ritrattabile, mentre le **dichiarazioni di volontà** non possono essere emendate. **Cass. Sez. U. 30/06/2016, n. 13378**; - **Cass. 28/10/2015, n. 21968**; Corte di **Cassazione Ordinanza n. 14768 depositata il 10 maggio 2022** La dichiarazione dei redditi, in quanto **dichiarazione di scienza, è emendabile e ritrattabile**, per cui il contribuente è sempre ammesso, in sede **contenziosa**, a provare che l’originaria dichiarazione era viziata da un errore di fatto o di diritto e che il presupposto impositivo non era sussistente.

**NDR:** Le sentenze e le ordinanze sono gli atti tipici del potere giudiziario. La **sentenza** è l’atto con cui il **giudice chiude il processo**, mentre l’**ordinanza** è uno **strumento interlocutorio** che non esaurisce il rapporto processuale, ma **serve per risolvere le questioni che sorgono nel corso del processo**.



# La dichiarazione dei redditi

---



Nemmeno un evento quale il terremoto **esonera** dalla presentazione della dichiarazione ([Ris. Min. 14 ottobre 1977 n. 7/3728](#), [Ris. Min. 23 agosto 1989 n. 7/794](#)). Anche nel caso del Sisma del dell'agosto 2016 il Decreto-Legge 17 ottobre 2016, n. 189 **sospese e prorogò i termini**, ma **non abolì gli adempimenti**. L'Amministrazione Finanziaria non tollera eccezioni né cause di forza maggiore.



# Tipologia imposte dirette

Le **imposte dirette** sono quelle che **colpiscono direttamente la ricchezza, già esistente** (*il patrimonio*) o **nel momento in cui si produce** (*il reddito*).

Al momento in cui si scrive le principali imposte dirette sono:

- **l'Irpef – Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche:** è un'imposta *progressiva*, cioè al crescere del reddito imponibile aumenta il valore delle aliquote da applicare sulle ulteriori quote di reddito;
- **l'Ires – Imposta sul Reddito delle Società** (*che ha sostituito l'Irpeg dal 1.1.04*): è un'imposta *proporzionale*: cioè, a differenza dell'Irpef, l'aliquota è fissa (*Al momento in cui si scrive è fissata al 24%.*) e non muta al variare del reddito imponibile;
- **l'Irap – Imposta Regionale sulle Attività Produttive:** è anch'essa un'imposta *proporzionale*, gravante sui «redditi» (*da intendersi in una accezione particolare*) prodotti nell'esercizio di imprese, arti e professioni (*con particolari limiti ed esclusioni*): ha un'aliquota fissa (*in genere del 3,9%*)





## **RIFORMA IRPEF**

L'articolo 5 della legge delega per la riforma fiscale (la n. 111/2023) delinea un'ampia revisione dell'Irpef, fissando la transizione verso un sistema ad aliquota unica (*flat tax*) come obiettivo di lungo periodo e individuando una serie di passaggi intermedi finalizzati a rendere più equo ed efficiente il modello.





## **RIFORMA IRPEF**

### **Le tre novità**

Si osserva che per i contribuenti Irpef nel 2024 ci saranno tre novità:

- 1. l'unificazione del primo e del secondo scaglione dell'imposta, con l'applicazione di un'aliquota del 23%;**
- 2. l'equiparazione della no tax area dei redditi di lavoro dipendente con quella dei redditi di pensione;**
- 3. l'introduzione di una franchigia di 260 euro sulle detrazioni per coloro che conseguono redditi superiori a 50mila euro.**

Il modello Irpef 2024 viene rimodulato su tre scaglioni: fino a **28mila euro**, con aliquota del **23%**; **oltre 28mila e fino a 50mila euro**, con aliquota del **35%**; **oltre 50mila euro**, con aliquota del **43%**.



**I singoli redditi** sono classificati nelle seguenti **categorie**:

- a) redditi fondiari;
- b) redditi di capitale;
- c) redditi di lavoro dipendente;
- d) redditi di lavoro autonomo;
- e) redditi di impresa;
- f) redditi diversi.



# REDDITI FONDIARI CARATTERISTICHE GENERALI

---

L'art. 25 del TUIR definisce redditi fondiari quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono iscritti o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano.

In linea generale, i redditi fondiari si determinano sulla base delle risultanze catastali e, in relazione alla tipologia di bene posseduto, si distinguono in:

- **reddito dominicale**, attribuibile al proprietario del terreno o al titolare di un diritto reale di godimento (artt. 27-31 del TUIR);
- **reddito agrario**, attribuibile al soggetto che coltiva il terreno, direttamente o avvalendosi di dipendenti, a prescindere dal fatto che sia il proprietario del terreno, il titolare di un diritto reale di godimento sul terreno medesimo ovvero l'affittuario (artt. 32-35 del TUIR);
- **reddito dei fabbricati**, attribuibile al proprietario o al titolare di un diritto reale di godimento e determinato diversamente a seconda che il fabbricato sia o meno locato a terzi (artt. 36- 41 del TUIR)



## Sentenza del 12/04/2022 n. 1733 - Comm. Trib. Reg. per il Lazio Sezione/Collegio 2

### Articolo 26

1. I redditi fondiari concorrono, **indipendentemente dalla percezione**, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall'art. 30(2), per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso.... *Omissis*





## Sentenza del 12/04/2022 n. 1733 - Comm. Trib. Reg. per il Lazio Sezione/Collegio 2

La signora S. d. M., **comproprietaria del 50% di un immobile** sito in Roma, in data 1° aprile 2013, aveva stipulato un contratto di locazione commerciale con la società XXXXX SRL, per il canone complessivo di euro 27.600 annui, **non indicando gli altri comproprietari.**

Successivamente, in data 16 settembre 2014, aveva presentato il modello unico 2014, anno di imposta 2013, **dichiarando il 50% del reddito di locazione.**



### Sentenza del 12/04/2022 n. 1733 - Comm. Trib. Reg. per il Lazio Sezione/Collegio 2

In tema di redditi da locazione di immobili in comproprietà **è ammissibile una autonoma imputazione del reddito rispetto al titolo reale di possesso** ove ne risulti **concretamente differenziata la percezione** non essendoci ostacolo alcuno ad attribuire il reddito **non solo in capo a soggetto del tutto diverso dal legittimo proprietario** ma **anche in capo soltanto ad alcuni dei comproprietari** che risultino effettivi locatori e percettori dei redditi che dalla locazione derivano. (G.T.).

Riferimenti normativi: artt. 1, 25 e 26 TUIR n. 917/86. Riferimenti giurisprudenziali. Cass. 19166/2003; 15171/2009; 3085/2016.

Nel merito, aveva osservato che "sia più corretto ritenere che è da considerarsi obbligato a dichiarare il reddito di locazione **il solo comproprietario che lo abbia effettivamente percepito** (e quindi il **locatore effettivo**)



**Corte di Cassazione**, con la sentenza **17 febbraio 2016 n. 3085**, ha fornito la sua interpretazione dell'**art. 26 del TUIR** escludendone l'applicabilità in relazione ai redditi da locazione e limitandola ai soli casi di applicazione della rendita catastale, quindi **ai casi in cui non vi sia la corresponsione di somme di denaro**".

**Sentenza del 17/03/2022 n. 338 - Comm. Trib. Reg. per la Liguria Sezione/Collegio 3 IRPEF** - immobile in comproprietà - contratto di locazione stipulato da uno solo dei comproprietari - **non debenza del reddito fondiario da parte del comproprietario non presente in atti.**



# Redditi di capitale

---

I redditi di capitale non sono definiti in modo esplicito dalla normativa fiscale (ed in particolare dal TUIR).

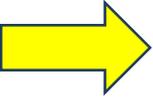
Tuttavia, sulla base di quanto previsto dagli [articoli 44](#) e [45 del TUIR](#) è possibile suddividere i redditi di capitale in due macrocategorie:

- **i proventi derivanti da rapporti di finanziamento;**
- **i proventi derivanti da capitali impiegati in attività finanziarie di partecipazione ovvero i dividendi di partecipazione.**





### PRESUNZIONE DI DISTRIBUZIONE DI UTILI NEL CASO DI SOCIETÀ DI CAPITALI A RISTRETTA BASE PARTECIPATIVA

 **Assolutamente consolidato nella giurisprudenza** il principio secondo il quale, in materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale è **legittima la presunzione di distribuzione pro quota ai soci di utili extracontabili accertati nei confronti della società**

 **Cass. 30 dicembre 2022 n. 38156** “in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria, ove siano **accertati utili non contabilizzati, opera la presunzione di attribuzione pro quota ai soci degli utili stessi, salva la prova contraria che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti**” (Cass. 11 agosto 2022 n. 24732 Cass. sez. V, 18.10. 2017, n. 24534)



# Redditi di capitale – casi particolari

## Ristretta base partecipativa

### PRESUNZIONE DI DISTRIBUZIONE DI UTILI NEL CASO DI SOCIETÀ DI CAPITALI A RISTRETTA BASE PARTECIPATIVA

Ove sia dimostrato che i ricavi occulti sono stati **utilizzati per estinguere i debiti della società verso terzi**, **non traducendosi in un flusso di denaro redistribuito tra i soci**, può dirsi **vinta la presunzione**. Società di capitali a ristretta base sociale - Presunzione di distribuzione di utili ai soci (Cass. 17.5.2023 n. 13532)

### **Corte Giust.Trib. di primo grado di Milano n. 2969/15/2023 del 24.8.2023: (Favorevole al contribuente)**

→ “Posto che **nella fattispecie esaminata non vi sono presunzioni legali** che comportino l’inversione dell’onere a carico del contribuente, il Collegio ritiene che **l’Agenzia non abbia assolto il proprio onere probatorio in merito alla c.d. presunzione di distribuzione di utili in società di capitali a base ristretta, violando i principi in tema di prova,** incombente sugli uffici, che il nuovo comma 5-bis dell’art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992, ha reso diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia.





La **Corte di Cassazione penale**, nella sentenza **13.10.2023 n. 41579**, ha stabilito che **il titolare occulto e unico di una srl a ristretta base partecipativa** risponde del **reato di dichiarazione infedele (ex art. 4 del DLgs. 74/2000)** **se omette di indicare nella propria dichiarazione gli utili extracontabili accertati**, presumendosi che questi gli siano stati attribuiti. (cfr. Cass. **12328/2022**).



# Redditi di capitale – casi particolari

## Ristretta base partecipativa



Il reddito va **imputato al socio nell'anno in cui è conseguito e non nel periodo di imposta successivo alla chiusura dell'esercizio sociale**, atteso che il principio secondo cui il reddito deve essere imputato al socio nel periodo successivo alla chiusura dell'esercizio sociale **vale per gli utili esposti in bilancio, non per quelli occulti** che si presumono distribuiti nello stesso periodo in cui sono stati conseguiti (cfr. Cass. n. [25468/2015](#)).





### Estraneità del socio alla gestione sociale – **(Cass. 16.5.2023 n. 13379)**

La presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio può essere vinta dal contribuente fornendo la **dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria** (nello stesso senso, Cass. 2.2.2016 n. [1932](#) Cass., [17461/2017](#); Cass., [26873/2016](#); Cass., 9 luglio 2018, n. [18042](#); Cass., 27 settembre 2018, n. [23247](#)). Nel caso di specie, **sarebbe spettata alla socia, che aveva una partecipazione minoritaria, la prova in ordine all'eventuale estraneità alla gestione e conduzione societaria**, ovvero alla **mancata distribuzione dei maggiori utili societari**, che erano stati oggetto di accertamento societario.





## Cassazione del 12.6.2023 n. 16595 (*Incasso giuridico*)

Con la sentenza n. **16595** del 12 giugno 2023, la Cassazione ha affermato che **la rinuncia, operata da un socio nei confronti della società, a un credito relativo a un reddito tassato per cassa** (*quali gli interessi maturati su finanziamenti erogati a una società partecipata*), **non comporta l'obbligo di sottoporre a tassazione il relativo ammontare**, con conseguente esclusione anche della ritenuta prevista dall'**art. 26** comma 5 del DPR 600/73.

Il principio appare **innovativo**, dal momento che, sino ad oggi, con **riferimento a fattispecie analoghe** (*quale la rinuncia al **TFM** da parte di soci amministratori*), i giudici di legittimità e l'Amministrazione finanziaria hanno sostenuto la tesi opposta.



# Reddito di lavoro autonomo

---

Il reddito di lavoro autonomo è quello **derivante dall'esercizio di attività lavorative diverse da quelle di impresa o di lavoro dipendente**.

Sotto il profilo fiscale sono previste **due tipologie di reddito di lavoro autonomo**:

- **attività artistiche e professionali (art. 53, comma 1, del T.U. n.917/86)**, esercitate in modo professionale (cioè, sistematico e organizzato) e abituale (cioè in maniera regolare, stabile e non occasionale);
- **altre attività di lavoro autonomo**, elencate in modo tassativo dall'art. 53, comma 2, del citato TUIR.

Sempre sul piano fiscale, come rilevato dalla **circolare numero 1/2018 della G.d.F.**, la **definizione di reddito di lavoro autonomo ha natura residuale** “nel senso che il legislatore ha inteso definire come tali **quei redditi che non derivano né da attività di lavoro dipendente né dall'esercizio di un'impresa**” pur indicando gli elementi che caratterizzano la particolare **attività** (autonomia, professionalità, abitualità, e natura non imprenditoriale).

# Reddito di lavoro autonomo

## Casi particolari

Un professionista può detrarre i costi di un'auto (carburante, assicurazione, manutenzioni) pur avendola acquistata come soggetto privato

→ La ratio della deduzione dei costi relativi all'auto **non muove dalla necessaria proprietà del veicolo, bensì dal fatto che esso è utilizzato, almeno in parte, nell'attività professionale.** Inoltre, **se la proprietà del veicolo fosse requisito necessario per la deduzione dei costi, sarebbe contraddittorio ammettere la deduzione degli stessi costi nel caso di utilizzo di un'auto assunta in locazione,** come invece è chiaramente previsto nell'articolo 164, comma 2, lettera b, del Tuir. Per i motivi esposti, si ritiene, quindi, **che i costi di impiego del veicolo siano deducibili, seppure nel limite del 20 per cento, anche se il veicolo stesso è stato acquistato in qualità di privato.**



### Spese relative a abitazione adibita ad **unico studio** (50 per cento)

La normativa di cui all'[articolo 54, comma 2, del Tuir \(Dpr 917/1986\)](#), laddove si afferma che, se il professionista non dispone di altro ufficio adibito esclusivamente all'esercizio di arte o professione nel medesimo comune in cui risiede, **è possibile dedurre il 50% delle spese di impiego degli immobili adibiti a uso promiscuo/abitazione/professione.** (*Anche in assenza della fattura elettronica*)

Non è configurabile la **strumentalità** “*per natura*“, ma solo quella “**per destinazione per**” gli immobili dei professionisti. In questo senso, **si prescinde dalla categoria in cui l’immobile risulta censito in Catasto** (A10, A2, A3, A4, etc).



# Reddito di lavoro autonomo

## Casi particolari

### Spese condominiali ordinarie e straordinarie per l'immobile strumentale di proprietà acquistato nel 2011

Nella determinazione del reddito di lavoro autonomo, la deducibilità delle spese sostenute in relazione agli immobili strumentali è disciplinata dall'[articolo 54, comma 2, del Tuir \(Dpr 917/1986\)](#). L'ultimo periodo della norma dispone che «**le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni**, che per loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento, **nel limite del 5%** del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo d'imposta» dal libro ceduti o dal registro degli incassi e pagamenti, mentre «**l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi**». **La norma, pertanto, non distingue tra spese aventi natura ordinaria e straordinaria**, dettando un unico criterio di deducibilità e differenziando unicamente le spese che devono essere considerate a incremento del costo sostenuto per l'acquisto dell'immobile.

 Dal 01/01/2010 ad oggi : l'ammortamento dell'immobile è indeducibile



### Spese condominiali ordinarie e straordinarie per l'immobile strumentale di proprietà acquistato nel 2011

Nel caso prospettato (*acquisto effettuato nel 2011*), **il costo sostenuto per l'acquisto dell'immobile non è ammortizzabile**. In questa circostanza le spese "addizionate" al costo dello studio non potranno, allo stesso modo, essere considerate in deduzione come quota di ammortamento dell'immobile, bensì seguendo un'altra modalità. Nella **risoluzione 99/E/2009, l'Agenzia delle Entrate** ha, infatti, ritenuto che, **in mancanza di un costo fiscale, le spese incrementative sono deducibili in base agli stessi criteri di imputazione temporale individuati dall'articolo 54, comma 2, del Tuir per gli oneri aventi diversa natura. In definitiva, si conferma che le spese sostenute soggiacciono al limite del 5% del valore dei beni strumentali.**

 *Dal 01/01/2010 ad oggi : l'ammortamento dell'immobile è indeducibile*



# Reddito di lavoro autonomo

## Casi particolari – Plusvalore su acquisto crediti fiscali

---

Con la recentissima [risposta a interpello n. 472, del 30 novembre 2023](#), in tema di acquisto di crediti d'imposta da bonus fiscali, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che **il plusvalore generato nelle operazioni di acquisto di crediti fiscali da parte di professionisti non è tassabile.**

L'Agenzia delle Entrate evidenzia che ai fini del TUIR il "possesso di redditi", in denaro o in natura, deve appartenere ad una delle categorie tassativamente indicate nell' [articolo 6](#). Si tratta precisamente delle seguenti categorie: **redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi di impresa e redditi diversi.**



# Reddito di lavoro autonomo

## Casi particolari – Plusvalore su acquisto crediti fiscali

---

Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dunque, qualora si verifichi un **arricchimento del contribuente non inquadrabile in una delle predette categorie reddituali specificatamente individuate dalla normativa, in linea di principio, detto arricchimento non è assoggettabile ad imposizione diretta.** I tecnici delle Entrate evidenziano che **il legislatore non ha disposto in merito alla rilevanza reddituale del differenziale "positivo" derivante dall'acquisto del predetto credito a un valore inferiore a quello nominale prevedendo, coerentemente, l'irrilevanza dell'eventuale differenziale "negativo"** derivante dal mancato utilizzo del credito in compensazione, **atteso che non è possibile riportare "in avanti" o chiedere il rimborso dell'eventuale quota di credito d'imposta non utilizzata in ciascun anno.**



# Reddito di lavoro autonomo

## Casi particolari – Plusvalore su acquisto crediti fiscali

---

Per **le persone fisiche non titolari di reddito di impresa, reddito professionale nonché le associazioni costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni**, L'Agenzia delle Entrate in assenza di una espressa previsione normativa, volta ad attribuire rilevanza reddituale all'eventuale differenziale positivo tra l'importo nominale del credito e il prezzo di acquisto dello stesso e **stante la non riconducibilità di tale differenziale in una delle categorie reddituali previste dal TUIR, ritiene con la citata risposta che detto acquisto non genera, in linea di principio, reddito imponibile.**



**La disciplina del reddito di lavoro dipendente è contenuta negli articoli 49, 50, 51 e 52, Tuir.**

**In particolare sono definiti redditi da lavoro dipendente quei redditi che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro.**



# Redditi di lavoro dipendente

## Aumento della soglia di non imponibilità dei fringe benefit (legge 213/2023)

Norma di riferimento	Sintesi
<p>Fringe benefit - Incremento della soglia di non imponibilità per il 2024 (<a href="#">art. 1</a> co. 16 e 17)</p>	<p>Viene previsto <b>l'incremento temporaneo, per il 2024</b>, della soglia di non imponibilità dei fringe benefit, in deroga <a href="#">all'art. 51</a> co. 3, prima parte, del TUIR.</p> <p>In particolare, la misura di tale soglia è elevata da 258,23 euro a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>1.000 euro</b> per tutti i dipendenti;</li><li>• <b>2.000 euro</b> per i soli lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico ex <a href="#">art. 12</a> co. 2 del TUIR.</li></ul> <p>In caso di <b>superamento del limite</b>, concorre a <b>formare il reddito di lavoro dipendente <u>l'intero importo</u> (non solo l'eccedenza).</b></p>



# Redditi di lavoro dipendente

## Aumento della soglia di non imponibilità dei fringe benefit (legge 213/2023)

Norma di riferimento	Sintesi
<p>Fringe benefit - Incremento della soglia di non imponibilità per il 2024 (<a href="#">art. 1</a> co. 16 e 17)</p>	<p><u>Ampliamento dell'ambito di applicazione</u></p> <p>La norma amplia, per tutti i dipendenti (con o senza figli a carico), l'ambito oggettivo di applicazione della soglia di esenzione dei fringe benefit.</p> <p>Viene infatti previsto che <b>non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente</b> nei suddetti limiti, oltre al valore dei beni ceduti e dei servizi prestati, <b>anche le <u>somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro</u></b> ai propri lavoratori dipendenti per <b><u>il pagamento</u></b>:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• delle <b>utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale</b>;</li><li>• delle <b>spese per l'affitto della prima casa</b> ovvero per gli <b>interessi sul mutuo relativo alla prima casa</b>.</li></ul>



# Redditi di lavoro dipendente

## Aumento della soglia di non imponibilità dei fringe benefit (legge 213/2023)

Norma di riferimento	Sintesi
<p>Fringe benefit - Incremento della soglia di non imponibilità per il 2024 (<a href="#">art. 1</a> co. 16 e 17)</p>	<p><u>Adempimenti</u> Viene previsto che:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• per l'attuazione dell'incremento della misura sia per i dipendenti con figli che senza, <b>i datori di lavoro provvedono previa informativa alle rappresentanze sindacali unitarie</b>, laddove presenti;</li><li>• per i <b>dipendenti con figli</b>, viene previsto che il <b>limite di 2.000 euro</b> si applica se il lavoratore dipendente dichiara al datore di lavoro di <b>avervi diritto indicando il codice fiscale dei figli</b>.</li></ul>



# Redditi di lavoro dipendente

## Aumento della soglia di non imponibilità dei fringe benefit (legge 213/2023)

Riduzione  
imposta  
sostitutiva  
premi di  
produttività  
dipendenti  
([art. 1](#) co. 18)

Viene confermata anche per il 2024 la **riduzione dal 10% al 5% dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF** e delle **addizionali regionale e comunale sui premi di risultato** prevista dall'[art. 1](#) co. 182 della L. 28.12.2015 n. 20814.

In sostanza, limitatamente ai premi e alle somme erogati nell'anno 2024 **l'aliquota è pari al 5%.**



**SENTENZA DEL 27/01/2023 N. 143/7 -  
CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI  
SECONDO GRADO DELL' EMILIA-  
ROMAGNA**



## Indeducibilità dei costi per lavoratore dipendente

Non è deducibile un costo sostenuto da una società per un lavoratore dipendente, qualora sussista una **oggettiva sproporzione tra il corrispettivo pattuito e il servizio effettivamente erogato dal medesimo, in quanto tale non inerente all'attività economica d'impresa**. In base a tale principio, affermato dal consolidato orientamento giurisprudenziale sul tema (**cf. Cass. n. 18904/2018 e n. 18391/2019**), la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna ha **accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate**. Nella fattispecie risulta, infatti, legittima la pretesa erariale mancando una prova convincente in ordine alla deducibilità del componente negativo da parte del contribuente.



## Indeducibilità dei costi per lavoratore dipendente

La questione si fonda su un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Reggio Emilia ai fini IRES, IRAP ed IVA, nei confronti di S.I.M.E. SIE S.r.l., esercente **l'attività di affitto d'azienda**.

L'avviso veniva emesso in relazione all'affitto d'azienda operato in favore della **SIME I. S.r.l.**, di cui erano **soci i figli ed il genero del legale rappresentante della contribuente**. Il genero era, contestualmente, **legale rappresentante della locataria e dipendente della locatrice**. L'Ufficio **riteneva sproporzionato il compenso percepito da quest'ultimo per l'attività contabile svolta presso la locatrice e, deducendone la carenza di inerenza, riprendeva l'importo ad imposizione.**



La questione, rileva la *Corte*, si intreccia del resto con il profilo dell'**onere della prova dell'inerenza del costo** che, secondo la costante giurisprudenza, **incombe sul contribuente**, mentre spetta all'amministrazione la prova della maggiore pretesa tributaria (*cfr. Cassazione nn. 10269/2017, 21184/2014 e 13300/2017*).

# Redditi di lavoro dipendente

## I presupposti alla base del diritto di deduzione fiscale dei rimborsi spese



### I supporti documentali e la sentenza della Cassazione 2419/2012

Specificamente, per la citata Corte di cassazione, **l'onere probatorio che il datore di lavoro deve assolvere** per l'esclusione dei rimborsi spese da ogni onere fiscale e contributivo, consiste nell'indicazione:

- del  **mese di riferimento**,
- dei  **chilometri percorsi nel mese**,
- del  **tipo di automezzo utilizzato dal dipendente**,
- del  **raccordo con le tariffe chilometriche dell'AcI**.

**A detta della Corte di cassazione non è in alcun modo necessario un puntuale riepilogo dei chilometri percorsi con indicazione:**

- dei  **viaggi giornalmente compiuti**,
- delle  **località di partenza e di destinazione**,
- dei  **clienti visitati**.





### I supporti documentali e la sentenza della Cassazione 2419/2012

Circa la pretesa di tali supporti documentali, si ritiene innanzitutto doveroso sottolineare come un tale novero di pezze giustificative non disponga di alcun presidio legislativo. Anzi, la **Corte di cassazione con la sentenza 20 febbraio 2012 n. 2419**, proprio in ordine agli obblighi documentali in esame, ha ritenuto idonea una modulistica che, a fronte di rimborsi mensili, **si limiti a rappresentare complessivamente i chilometri percorsi nel mese, senza neppure la necessità che venga data evidenza dei singoli viaggi giornalieri.**





## Revisione dei costi chilometrici delle auto aziendali assegnate ai lavoratori in uso promiscuo

La revisione degli importi per le auto  **verificare i dati contenuti nelle tabelle Aci pubblicate lo scorso 22 dicembre** («Gazzetta ufficiale» 298 del 22 dicembre 2023)

Necessario effettuare una verifica sulla corretta modalità di calcolo utilizzata per i diversi veicoli.



# Redditi di lavoro dipendente

Novità introdotte dalla legge di Bilancio 2024 (legge 213/2023, articolo 1, commi



## Determinazione del reddito che si forma in capo al dipendente per gli autoveicoli, motocicli o ciclomotore concessi in uso promiscuo

contratti di assegnazione  
stipulati entro il  
**30 giugno 2020**



Normativa previgente  
articolo 51, comma 4,  
lettera a) del Tuir  
si assume **il 30%**  
dell'importo  
corrispondente a una  
percorrenza convenzionale  
di 15mila chilometri

veicolo immatricolato  
dal **1 luglio 2020** e poi  
concesso in uso promiscuo



si dovrà moltiplicare  
il costo chilometrico  
su una percorrenza di  
15mila chilometri  
come indicato nelle  
tabelle Aci per lo  
specifico veicolo, per  
una percentuale variabile  
dal **25%** al **60%** in relazione  
**alla classe di emissioni CO<sub>2</sub>**





**Determinazione del reddito che si forma in capo al dipendente per gli autoveicoli, motocicli o ciclomotore concessi in uso promiscuo**

contratti di assegnazione avvenuti dal **1 luglio 2020** per veicoli immatricolati antecedentemente a tale data



**valgono i principi generali** che sono alla base della categoria di reddito di lavoro dipendente (*risoluzione AdE 46/E del 14 agosto 2020*)





### Il reato tributario non giustifica il sequestro di stipendi o pensioni

In presenza di un reato tributario **non si possono sequestrare per la futura confisca per equivalente le somme spettanti a titolo di stipendio, salario e pensione o altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego**. Ne consegue che ove venga sequestrata la disponibilità giacente su un conto bancario, sul quale affluiscono tali somme, il **Pm dovrà limitare la cautela ai soli importi aventi natura differente**, pena l'illegittimità del provvedimento.

(Cassazione, sezione 3 penale, con la sentenza n. 1877 del 16/01/2024)



L'art. 67 del Tuir da una «definizione negativa» dei redditi diversi.

Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale, ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali, o da s.n.c. e s.a.s., né in relazione alla qualità di lavoro dipendente:



- **Plusvalenze da cessioni immobiliari**
- **Plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate e non qualificate**
- **Plusvalenze da cessione di titoli non partecipativi, valute, metalli preziosi...**
- Plusvalenze da cessione di contratti a termine
- Plusvalenze da cessione di contratti produttivi di redditi di capitale
- **Premi, vincite ed indennità**



# Redditi diversi

---



- Redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente
- Redditi da **terreni dati in affitto per usi non agricoli**
- Redditi di **beni immobili situati all'estero**
- Redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, brevetti industria, processi, formule...
- Redditi derivanti da usufrutto e sublocazione di beni immobili
- Redditi derivanti dall'**affitto, locazione e noleggio...di beni mobili**
- Redditi derivanti dall'**affitto e usufrutto di aziende**



# Redditi diversi

---



- Plusvalenze realizzate dalla vendita delle aziende acquisite per causa di morte o per atto gratuito
- Redditi da **attività commerciali non esercitate abitualmente**
- Redditi da **attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente**
- Redditi dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere
- Indennità e rimborsi derivanti da attività sportive dilettantistiche
- Plusvalenza a seguito di trasformazione eterogenea

Plusvalenze da  
cessione  
fabbricati  
oggetto  
di interventi  
con superbonus  
(art. 1 co. 64 - 66)

A decorrere dall'1.1.2024, rientrano tra i **redditi diversi** le **plusvalenze realizzate dalla cessione di immobili sui quali sono stati realizzati interventi con il superbonus**, di cui all'**art. 119** del DL 34/2020, **che si sono conclusi da non più di 10 anni all'atto della cessione**.

Ai sensi della norma in argomento, in pratica, nei successivi 10 anni dalla fine dei lavori agevolati con il superbonus, la vendita di immobili, diversi da quelli di cui si dirà, è rilevante ai fini delle imposte sui redditi.

**Sono esplicitamente esclusi gli immobili:**

- acquisiti per **successione**;
- che sono stati **adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei 10 anni antecedenti alla cessione** o, qualora **tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a 10 anni, per la maggior parte di tale periodo**.

## Modalità di determinazione dei costi inerenti

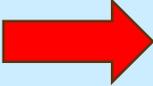
Con riguardo alle modalità di **determinazione dei costi inerenti ai fini del calcolo della plusvalenza**, modificando l'[art. 68](#) co. 1 del TUIR viene stabilito che:

Plusvalenze da  
cessione  
fabbricati  
oggetto  
di interventi  
con  
superbonus  
([art. 1](#) co. 64 -  
66)

- se gli interventi superbonus sono **conclusi da non più di 5 anni all'atto di cessione**, **non si tiene conto delle spese relative** a tali interventi, qualora si sia fruito dell'**incentivo nella misura del 110%** e siano state **esercitate le opzioni di cessione del credito relativo alla detrazione spettante o dello "sconto sul corrispettivo"**, di cui all'[art. 121](#) co. 1 lett. a) e b) del DL 34/2020;
- se gli interventi superbonus sono **conclusi da più di 5 anni**, ma **entro i 10 anni**, **all'atto di cessione**, si tiene conto del **50% delle spese** se si è fruito dell'agevolazione nella misura del 110% e se sono state esercitate le suddette opzioni di **cessione del credito o sconto sul corrispettivo**.



Plusvalenze da  
cessione fabbricati  
oggetto  
di interventi  
con superbonus  
([art. 1](#) co. 64 - 66)

Rimane fermo che per gli stessi immobili acquisiti o costruiti, alla data della cessione, **da oltre 5 anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, come sopra determinato, è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo** per le famiglie di operai e impiegati.  **No per immobili < 5 anni**

### Applicazione dell'imposta sostitutiva

Alle suddette plusvalenze risulta possibile applicare **l'imposta sostitutiva dell'IRPEF del 26%**, di cui all'[art. 1](#) co. 496 della L. 266/2005.



Imposizione  
della costituzione  
dei diritti reali  
immobiliari  
([art. 1](#) co. 92 lett.  
a) e b)

La legge di bilancio 2024 interviene sull'[art. 9](#) co. 5 del TUIR, mitigando il principio di equiparazione tra cessione a titolo oneroso di immobili e costituzione/trasferimenti di diritti reali, applicandolo solo laddove le norme non prevedano diversamente. Inoltre, si introduce [nell'art. 67](#) co. 1 lett. h) del TUIR la previsione secondo cui si tassano tra i redditi diversi non solo quelli derivanti dalla concessione del diritto di usufrutto su immobili, ma anche quelli "derivanti dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento".



## Distinzione tra **trasferimento** e **costituzione** di diritti reali immobiliari

Analizzando la novità introdotta dalla legge di bilancio 2024 alla luce dell'interpretazione adottata dalla risposta a interpello Agenzia delle Entrate 12.7.2023 n. [381](#), dall'1.1.2024 rientrano:

- nella lett. h) co. 1 dell'[art. 67](#) del TUIR gli atti con i quali il pieno proprietario **costituisce in favore di un terzo, a fronte di un corrispettivo, un diritto reale di godimento su immobili** (uso, usufrutto, abitazione, enfiteusi, superficie e servitù prediali);
- nella lett. b) co. 1 dell'[art. 67](#) del TUIR, gli atti con i quali **il titolare del diritto reale su un immobile** procede alla **sua cessione a terzi, a fronte di un corrispettivo, per tutta la sua durata residua.**



Imposizione  
della costituzione  
dei diritti reali  
immobiliari  
([art. 1](#) co. 92 lett.  
a) e b)

## Costituzione di un diritto reale di godimento a fronte di un corrispettivo

Seguendo l'impostazione illustrata sopra, **la costituzione di un diritto reale di godimento** (usufrutto, diritti di superficie, uso, abitazione, enfiteusi o servitù prediale) prevede l'applicazione dell'[art. 67](#) co. 1 lett. h) del TUIR con questi effetti:

- **non rileva il possesso dell'immobile ultraquinquennale o ultradecennale per gli immobili che hanno beneficiato del c.d. "superbonus";**
- **il contribuente assoggetta a tassazione IRPEF progressiva la differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione. Non sarebbe, infatti, possibile beneficiare dell'imposta sostitutiva del 26%.**

### Trasferimento di un diritto reale di godimento a fronte di un corrispettivo

In caso di **trasferimento a terzi di un diritto reale di godimento** da parte del suo titolare, si applica l'[art. 67](#) co. 1 lett. b) del TUIR la cui disciplina:

- **non assoggetta a tassazione il trasferimento dei diritti detenuti da più di 5 anni o per più di 10 anni per gli immobili che hanno beneficiato del c.d. "superbonus";**
- **prevede il calcolo della plusvalenza imponibile come differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto o il costo del diritto ceduto.**

Inoltre, previa richiesta al notaio, **il cedente può richiedere l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF del 26%** per la plusvalenza realizzata, da versare a cura del notaio tramite il modello F24 ([art. 1](#) co. 496 della L. 266/2005).



## Art. 10 - Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente

- 1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.**
- 2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.**
- 3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.**





**DLgs. di riforma della L. 212/2000 attuativo della L. 111/2023 (legge delega di riforma fiscale)**

Tra le novità più importanti del decreto legislativo delegato di modifica dello Statuto del contribuente (L. **212/2000**), attuativo della L. **111/2023** (c.d. *delega per la riforma fiscale*), si segnala una ridefinizione dell'istituto dell'autotutela.

Tale innovazione ha riflessi anche sul piano **processuale**, in quanto con la contestuale approvazione del DLgs. delegato sul contenzioso tributario è prevista l'impugnabilità del silenzio-rifiuto sull'istanza di autotutela.





## Art. 10 bis - Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale <sup>(1)</sup>

**5. Il contribuente può proporre **interpello** ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto.**

*(1) Articolo inserito dall'[art. 1](#), comma 1, DLgs. 5.8.2015 n. 128, pubblicato in G.U. 18.8.2015 n. 190. Per l'applicazione della presente disposizione si vedano i successivi commi 4 e 5.*

*Comma sostituito dall'[art. 7](#), comma 15, DLgs. 24.9.2015 n. 156, pubblicato in G.U. 7.10.2015 n. 233, S.O. n. 55.*

*Testo precedente: "Il contribuente puo' proporre interpello secondo la procedura e con gli effetti dell'articolo 11 della presente legge per conoscere se le operazioni **che intende realizzare**, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto. **L'istanza è presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima.**"*





## L'intelligenza artificiale risponderà agli interpelli dei contribuenti minori **Articolo 10-nonies dello Statuto, introdotto dall'articolo 1 del dlgs 219/2023**

Lo Statuto del contribuente in attuazione della delega fiscale, ha previsto una forma di «**consultazione semplificata**», con accesso a una **banca dati** dedicata, per **le persone fisiche alle s.s., s.n.c., s.a.s. e società ad esse equiparate in contabilità semplificata** e i contribuenti di minori dimensioni che vogliono ottenere una risposta ai dubbi fiscali.

→ La consultazione semplificata che si attua attraverso l'utilizzo di **tecnologie digitali** e di **intelligenza artificiale**, è **condizione di ammissibilità** per la presentazione di un'istanza di interpello secondo le forme ordinarie, nel caso in cui la risposta al «quesito interpretativo o applicativo» **non sia individuata «univocamente» dalla macchina virtuale.**





## L'intelligenza artificiale risponderà agli interpelli dei contribuenti minori

Dal punto di vista giuridico la soluzione fornita dai nuovi sistemi **software** dell'Agenzia delle entrate garantirà al contribuente gli effetti previsti dall'articolo 10, comma 2, della legge n.212/2000 (tutela dell'affidamento e della buona fede) costituendo una causa di **disapplicazione delle sanzioni e la non debenza degli interessi moratori per il contribuente che vi si sia adeguato.**



### Art. 10 ter - Principio di proporzionalità nel procedimento tributario

1. Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo **con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente**, nel **rispetto del principio di proporzionalità**.
2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere **necessaria per l'attuazione del tributo**, **non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti** oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.
3. Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'**elusione** e dell'**evasione fiscale** e alle **sanzioni tributarie**.

Note: Articolo inserito dall'[art. 1](#), comma 1, lett. m), DLgs. 30.12.2023 n. 219, pubblicato in G.U. 3.1.2024 n. 2.

*Correlativo, in sede internazionale e comunitaria, del principio di buona fede è il principio di proporzionalità. Esso implica che il pubblico potere, tra due strumenti ugualmente idonei a raggiungere il risultato programmato, **prescelga** quello meno lesivo degli interessi potenzialmente pregiudicati.*



### art. 10-quater (Esercizio del potere di autotutela obbligatoria)

Con l'autotutela **obbligatoria** l'Amministrazione finanziaria è chiamata ad annullare gli atti di imposizione o a rinunciare all'imposizione nei casi di "**manifesta illegittimità**" che sono determinati da un **errore**, di **persona**, di **calcolo**, **sull'individuazione del tributo**, materiale del contribuente e facilmente riconoscibile dall'ente impositore.

Compaiono poi ulteriori casistiche, ovvero **l'errore sul presupposto d'imposta**, sulla **mancata considerazione di pagamenti eseguiti** e, in ultimo, nel caso di **"mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza"**.

### art. 10-quater (Esercizio del potere di autotutela obbligatoria)

Si osserva che, a fronte di dette fattispecie, l'Amministrazione è chiamata a procedere all'autotutela **anche in pendenza di giudizio**, ma **non ove sussista già una sentenza definitiva favorevole** alla stessa, nell'evidente fine di evitare un contrasto con un giudicato sul merito. Sul punto, però, la relazione illustrativa riferisce che "**non è ostativo all'autotutela né un giudicato meramente processuale, né un giudicato sostanziale basato su motivi diversi da quelli che giustificano l'autotutela**", lasciando quindi un **marginale di operatività agli uffici** anche a fronte di sentenze definitive che non hanno sindacato sul merito. La questione si fa più delicata nel caso di **atti divenuti definitivi per mancata impugnazione**, infatti l'esercizio del potere di autotutela *ex art. 10-quater* dovrà intervenire **entro un anno** dalla definitività dell'atto viziato, termine peraltro esteso rispetto alla precedente versione del testo che era di soli tre mesi.



### art. 10-quinquies (Esercizio del potere di autotutela facoltativa)

L'autotutela **facoltativa**, invece, ricomprende le più generiche ipotesi di **illegittimità** o dell'**infondatezza** dell'atto o dell'imposizione, rimettendo a una **scelta discrezionale dell'ufficio** l'esercizio di detto potere. **Anche senza necessità di istanza di parte**

Si evidenzia che l'autotutela di cui all'art. 10-*quinquies* può essere esercitata **anche in pendenza di giudizio** o **in caso di atti definitivi**, tuttavia, a differenza di quella obbligatoria, **non è previsto un limite temporale** entro cui debba essere esercitata.

### *Ampliata la tutela del contribuente rispetto alla prima versione del testo*

Le **disposizioni** in argomento sono state **coordinate con quelle sul contenzioso tributario**, infatti il relativo decreto delegato ha inserito nell'elenco degli atti impugnabili ex **art. 19** del DLgs. 546/92, alle lettere g-*bis*) e g-*ter*), rispettivamente, **il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela obbligatoria** e il (solo) **rifiuto espresso sull'istanza di autotutela facoltativa**.

Tale circostanza rappresenta una **novità** che si accoglie con favore in quanto, oltre a consentire una **piena tutela del contribuente**, il **ricorso contro il rifiuto tacito**, inoltre, potrà avvenire **dopo il novantesimo giorno dalla relativa istanza** a seguito della contestuale modifica all'**art. 21** del DLgs. 546/92.



# ART.6 DPR 633/72 – ART.109 TUIR

Effettuazione delle operazioni <sup>1 6</sup>	art.6 DPR 633	Art. 109 TUIR
Operazione	<u>Effettuazione</u> <sup>2</sup>	<u>Competenza</u>
<b>Cessioni di beni immobili</b> <sup>3</sup>	stipulazione contratto	stipulazione contratto
<b>Cessioni di beni mobili</b> <sup>3 5</sup>	consegna/spedizione	consegna/spedizione
<b>Prestazioni di servizi</b> <sup>5</sup>	pagamento	ultimazione prestazione
<p><i>Note</i> <b>1</b> Si vedano le norme del <a href="#">D.L. 185/2008</a>, conv. con <a href="#">L. 2/2009</a> sul versamento dell'Iva per cassa. <b>2</b> Tali regole sono derogate in caso di fatturazione o pagamento anticipati. <b>3</b> Tali criteri si applicano alle cessioni con effetti immediati. Le cessioni con effetti traslativi differiti si considerano effettuate nel momento in cui si realizzano tali effetti e, se riguardano beni mobili, in ogni caso decorso un anno dalla consegna o spedizione (le vendite con riserva di proprietà e le locazioni con clausola di trasferimento vincolante per entrambe le parti vanno fatturate totalmente alla consegna del bene). Per le assegnazioni di abitazioni a soci di cooperative edilizie, nel caso di assegnazione provvisoria il momento impositivo corrisponde alla data di tale atto e non a quello di determinazione del prezzo definitivo (R.M. 144/E/2001). <b>4</b> Per i beni non rivenduti l'effettuazione si ha alla scadenza del termine convenuto tra le parti e, comunque, decorso un anno dalla consegna o spedizione. <b>5</b> Prestazioni, cessioni gratuite e autoconsumo: per il leasing l'effettuazione dell'operazione coincide con il pagamento dei canoni periodici (<a href="#">R.M. 5/E/1997</a>).</p>		



# ART.6 DPR 633/72 – ART.109 TUIR

Effettuazione delle operazioni <sup>16</sup>	art.6 DPR 633	Art. 109 TUIR
<b>Cessioni con effetti traslativi successivi</b>	alla verifica di tali effetti	alla verifica di tali effetti
<b>Cessioni per atto di pubblica autorità</b>	pagamento	stipulazione contratto
<b>Cessioni periodiche o continuative (contratti di somministrazione)</b>	pagamento	data in cui i corrispettivi maturano
<b>Cessioni con contratti estimatori <sup>4</sup></b>	rivendita	rivendita
<p><i>Note <sup>1</sup> Si vedano le norme del <a href="#">D.L. 185/2008</a>, conv. con <a href="#">L. 2/2009</a> sul versamento dell'Iva per cassa. <sup>4</sup> Per i beni non rivenduti l'effettuazione si ha alla scadenza del termine convenuto tra le parti e, comunque, decorso un anno dalla consegna o spedizione. <sup>5</sup> Prestazioni, cessioni gratuite e autoconsumo: per il leasing l'effettuazione dell'operazione coincide con il pagamento dei canoni periodici (<a href="#">R.M. 5/E/1997</a>). <sup>6</sup> L'emissione delle fatture non rientra tra gli adempimenti oggetto delle sospensioni previste dagli <a href="#">articoli da 60 a 62, D.L. 18/2020 (circ. Ag. Entrate 8/E/2020)</a>. Resta, comunque, possibile - a discrezione dell'Ufficio - applicare l'esimente di cui all'art. <a href="#">6, co. 5, D.Lgs. 472/1997</a>, secondo cui: «Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore».</i></p>		



# ART.6 DPR 633/72 – ART.109 TUIR

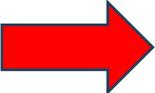
Effettuazione delle operazioni <sup>1 6</sup>	art.6 DPR 633	Art. 109 TUIR
<b>Passaggi da committenti a commissionari</b>	vendita (da parte del commissionario)	vendita (da parte del commissionario)
<b>Destinazione di beni dell'impresa ad uso personale <sup>5</sup></b>	prelievo (dei beni)	prelievo (dei beni)
<b>Destinazione di beni dell'impresa a finalità estranee <sup>5</sup></b>	prelievo (dei beni)	prelievo (dei beni)
<b>Prestazioni gratuite a finalità estranee all'impresa <sup>5</sup></b>	quando rese	quando rese
<b>Prestazioni ad uso personale dell'imprenditore <sup>5</sup></b>	quando rese	quando rese
<p><i>Note <u>1</u> Si vedano le norme del <a href="#">D.L. 185/2008</a>, conv. con <a href="#">L. 2/2009</a> sul versamento dell'Iva per cassa. <u>4</u> Per i beni non rivenduti l'effettuazione si ha alla scadenza del termine convenuto tra le parti e, comunque, decorso un anno dalla consegna o spedizione. <u>5</u> Prestazioni, cessioni gratuite e autoconsumo: per il leasing l'effettuazione dell'operazione coincide con il pagamento dei canoni periodici (<a href="#">R.M. 5/E/1997</a>). <u>6</u> L'emissione delle fatture non rientra tra gli adempimenti oggetto delle sospensioni previste dagli <a href="#">articoli da 60 a 62, D.L. 18/2020 (circ. Ag. Entrate 8/E/2020)</a>. Resta, comunque, possibile - a discrezione dell'Ufficio - applicare l'esimente di cui all'art. <a href="#">6, co. 5, D.Lgs. 472/1997</a>, secondo cui: «Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore».</i></p>		



## Principi di competenza, certezza, determinabilità ed inerenza

---

I **ricavi e proventi**, i **costi** e le **spese**, se **non** diversamente stabilito (*ad es., vedi artt. 89, co. 2, 95, co. 3, 99, co. 1 e 4, che prevedono il criterio di cassa*), devono essere considerati secondo il **principio di competenza** se la loro esistenza è **certa** e se sono **determinabili** nel loro ammontare.

 **Clausola penale per inadempimento contrattuale**, deducibilità del costo **nell'esercizio in cui si è verificato il fatto che determina l'inadempienza.**

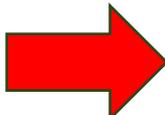


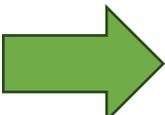
## Principi di competenza, certezza, determinabilità ed inerenza

per le **spese** e i **componenti negativi** il requisito dell'inerenza va **verificato a mezzo** della **riferibilità a ricavi o proventi** che **concorrono al reddito** imponibile o che ne sono esclusi (*ma non esenti*); qualora essi si riferiscano **in maniera promiscua** sia ai ricavi imponibili/esclusi sia a ricavi o proventi esenti, sono **deducibili in misura ridotta**, precisamente **in proporzione all'incidenza dei ricavi imponibili/esclusi** rispetto al totale dei ricavi/proventi: le plusvalenze su partecipazioni in regime Pex ai sensi dell'art. **87 TUIR** non sono considerate a questi fini esenti;

- per gli **interessi passivi**, gli **oneri fiscali, contributivi** e di **utilità sociale** di cui agli artt. **96, 99 e 100, TUIR** **il requisito dell'inerenza non è richiesto** (avendo proprie regole particolari di deducibilità) vedi anche **Cassazione 20.7.2018, n. 19430.**



 L'inerenza dei costi esprime **la loro riferibilità all'attività dell'impresa**, anche in via indiretta o potenziale o in proiezione futura (vedi [sentenza Cassaz. 11.1.2018, n. 450](#)).

 [Cassaz. 13.2.2023, n. 4365](#) ha negato la deducibilità dei canoni di leasing di un'imbarcazione utilizzata dai soci e loro familiari e, quindi, destinata a finalità estranee all'impresa, ma anche l'esclusione dal reddito d'impresa dei correlati ricavi.



## Principi di competenza, certezza, determinabilità ed inerenza

Non sono deducibili le **spese** assunte da una società **per la difesa penale di un amministratore**, **non** essendo qualificabili come **costi su operazioni sociali legittime**, ed essendo quindi carenti sul piano della inerenza (Cassaz. 6.8.2019, n. 20945).

È stato giudicato **indeducibile** per assenza di dimostrazione dell'inerenza un **“riscatto”** pagato per interrompere un **attacco informatico** (**risp. interp. 24.1.2023, n. 149**).

*La società istante non ha prodotto un supporto documentale idoneo a dimostrare che l'uscita di denaro relativa all'acquisto dei bitcoin e il successivo trasferimento degli stessi sia strettamente correlato alla remunerazione di un fattore della produzione (le prestazioni che gli hacker si sarebbero impegnati ad eseguire).*

Per la Cassaz. 7.11.2018, n. 28375, sono da considerare **inerenti le spese sostenute su impianti e macchinari concessi in comodato gratuito a imprese terze**, incaricate di svolgere attività di produzione per il comodante.



# Principi di competenza, certezza, determinabilità ed inerenza

## *Momento di imputazione dei ricavi e dei costi*

La lett. a) del co. 2 precisa che la competenza temporale delle operazioni di cessione si verifica:

- per i **beni mobili** con la data di **consegna** o **spedizione**, salvo che per particolare clausola contrattuale sia diversa e successiva la data in cui si verifica l'effetto traslativo; vedi la [risp. interp. 14.3.2022, n. 107](#) in tema di **individuazione del momento** di effettuazione dell'investimento ai fini dell'individuazione del corretto credito d'imposta e [Cassaz. 14.1.2022, n. 1016](#);
- per i **beni immobili** e le **aziende** con la data di **stipulazione** dell'atto di **trasferimento**, **salvo** che sia diversa e successiva la **data** in cui si verifica l'effetto traslativo (*ad esempio il termine per l'esercizio della prelazione pubblica per gli immobili vincolati prevista dall'art. 61, co. 4, D.Lgs. 22.1.2004, n. 42*);
- in queste due ipotesi **non si tiene conto** di eventuali clausole di **riserva delle proprietà**.



# Principi di competenza, certezza, determinabilità ed inerenza

## *Momento di imputazione dei ricavi e dei costi*

La lett. b) del co. 2 precisa che per le prestazioni di servizi il momento di competenza:

- per le **prestazioni di servizi** in generale è la data in cui sono **ultimate**. Secondo la Corte di [Cassazione, sentenza 30.7.2002, n. 11213](#) le **provvigioni maturano alla data di ultimazione della prestazione**; per le **prestazioni professionali** vedi sent. 11.8.2016, n. 16969 e, in particolare, per quelle **legali** [Cassaz. 26.9.2019, n. 24003](#), secondo la quale la relativa spesa si considera **sostenuta al termine dell'incarico professionale**, da rapportarsi per la difesa legale ai singoli gradi di giudizio;
- per le **prestazioni** da cui derivano **corrispettivi periodici** (locazioni, assicurazioni ecc.) è la **data in cui i corrispettivi maturano**.



**L'art. 2389 comma 1 c.c.** dispone che il compenso dei componenti dell'organo di amministrazione sia stabilito dallo statuto oppure dall'assemblea. Ai sensi del successivo comma 3, inoltre, la remunerazione degli amministratori investiti di "**particolari cariche**" in conformità dello statuto **è stabilita dal CdA**, sentito il parere del Collegio sindacale; **laddove lo statuto lo preveda, poi, l'assemblea può determinare un importo complessivo per remunerare tutti gli amministratori, compresi quelli investiti di "particolari cariche".**

L'orientamento che appare maggioritario ritiene che, **in assenza di specifiche disposizioni statutarie**, la determinazione di un compenso extra, ossia ulteriore rispetto ai compensi che l'assemblea determina con riferimento all'attività amministrativa, per gli **amministratori investiti di "particolari cariche"**, sia un' **attribuzione propria del CdA** (*cf. Corte Appello Milano 30 maggio 2007 e Tribunale Milano 5 novembre 2001*).

La **prescrizione quinquennale di cui all'art. 2949, primo comma, cod. civ.** opera con **riguardo ai diritti che scaturiscono dal rapporto societario**, e cioè dalle relazioni che si istituiscono fra i soggetti dell'organizzazione sociale in dipendenza diretta del contratto di società o che derivano dalle situazioni determinate dallo svolgimento della vita in società. **E', quindi, assoggettato a tale termine breve anche il diritto dell'amministratore a percepire il compenso che scaturisce dal rapporto societario che costituisce la fonte del suo incarico.**



## Principi di competenza, certezza, determinabilità ed inerenza Compensi amministratori casi particolari.



È interessante qui richiamare quanto la giurisprudenza ha chiarito in merito alla deducibilità dei **compensi elargiti a soggetti c.d. “di comodo”**. La Corte di Cassazione, infatti, ha sancito (**Sentenza n. 18448/2016**) **l’indeducibilità dei compensi attribuiti agli amministratori qualora si tratti di «figure di comodo senza reale potere decisionale»**, perché non è sufficiente, ai fini della deducibilità di un costo, che venga fornita la prova della sua effettiva sussistenza, ma è necessario che **sia dimostrata anche l’inerenza all’attività imprenditoriale**, intesa come **«coerenza economica dei costi sostenuti nell’attività d’impresa»**.

## Principi di competenza, certezza, determinabilità ed inerenza Compensi amministratori casi particolari.

Una recente pronuncia della Cassazione (**Cass. 15 maggio 2023 n. 13181**) offre lo spunto per tornare sul tema della deducibilità dei compensi degli amministratori.

Secondo la Cassazione, **il compenso pagato senza una preventiva delibera** “non può in alcun modo ricondursi alla volontà dell’assemblea il che, sotto il profilo tributario, si riverbera sulla **indeducibilità del costo per difetto dei requisiti di certezza e determinabilità di cui all’art. 109 TUIR.**”

→ **L'indeducibilità del compenso in capo alla società, a fronte della tassazione dello stesso in capo all'amministratore, non integra un'ipotesi di doppia imposizione** in quanto il presupposto della tassazione è diverso. Pertanto, **l'amministratore non ha diritto al rimborso dell'IRPEF versata sui compensi percepiti e ripresi a tassazione in capo alla società.**

## Principi di competenza, certezza, determinabilità ed inerenza Compensi amministratori casi particolari. Indeducibili quando esagerati

---

➔ L'Amministrazione finanziaria **può sindacare la congruità dei compensi corrisposti dalle società agli amministratori**, disconoscendone parzialmente la deducibilità se ritenuti sproporzionati. È quanto stabilito dalla **Corte di cassazione con la sentenza 3243 dell'11 febbraio 2023**.

➔ La Corte di cassazione, con sentenza 3243 dell'11 febbraio, ha rigettato il ricorso, compensando tra le parti le spese del giudizio. A tal fine, ha ribadito che **rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni**.

## Principi di competenza, certezza, determinabilità ed inerenza Perdite su crediti deducibili in anni successivi al fallimento.



**(Cass. 26.9.2023 n. 27352)**

La **circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/2013** aveva precisato che, una volta aperta la procedura, l'esercizio in cui dedurre la perdita su crediti deve essere identificato secondo le **ordinarie** regole di **competenza**.

➔ In base alla **Sentenza n.27352**, **in ogni esercizio si considera deducibile la quota del credito** che, in base allo "stato" della procedura, **viene giudicata irrecuperabile**, con il risultato, tra l'altro, che:

➔ - qualora l'irrecuperabilità del credito **si manifesti interamente in un unico periodo d'imposta**, la perdita **risulta integralmente deducibile in detto periodo**;

➔ - qualora, **in un esercizio successivo a quello dell'avvenuta deduzione, intervengano nuovi elementi idonei a dimostrare che la perdita è maggiore** di quella inizialmente rilevata e dedotta, **anche l'ulteriore perdita, purché rilevata in bilancio e corredata da idonea documentazione, assume rilievo fiscale.**

**Corte di Cassazione: sentenza n. 24848 del 6 novembre 2020**

**Per il TFM, non esiste una norma che obblighi le società a dedurre le predette quote nelle forme e nei limiti previsti per i lavoratori dipendenti;**

viene rigettato il ricorso dell'Agenzia delle Entrate contro la sentenza che aveva consentito la deducibilità delle quote di accantonamento al TFM superiori al compenso annuo degli amministratori diviso per 13,5 (*art. 2120 c.c. per il TFR dei dipendenti*);

gli unici limiti alla deducibilità per competenza degli accantonamenti al TFM sono rinvenibili nell'obbligo di un atto scritto avente data certa, anteriore all'inizio del rapporto che ne specifichi anche l'importo.

**CTR Piemonte 618/01/2020: in linea con Cassazione.**

Non ha fondamento giuridico il richiamo all'articolo 2120 del Codice civile per giustificare l'indeducibilità del trattamento di fine mandato degli amministratori (TFM) per la parte eccedente quella calcolata secondo i criteri del Tfr dei lavoratori dipendenti. Non ha avuto dubbi la Ctr Piemonte (presidente Pasi, relatore Malanetto) a confermare il giudizio di primo grado con la sentenza n. 618/01/2020, respingendo l'appello dell'ufficio.



## Principi di competenza, certezza, determinabilità ed inerenza TFM AMMINISTRATORI

Ai fini della deducibilità del TFM, occorre la sussistenza di un atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto di amministrazione. Ebbene, tale rapporto inizia con l'accettazione della carica, per cui la procedura che si sostanzia con **l'amministratore che si dimette, permettendo alla società di deliberare il Tfm, e poi di comunicargli tale delibera prima dell'accettazione della nuova carica, sembra a tutti gli effetti rispettare le richieste.** in tal senso dell'agenzia delle Entrate. Sul punto, però, bisogna sottolineare che **una recente (e per ora isolata) sentenza della Cassazione (la n. 19445/2023) sembra non dare rilievo sostanziale alla procedura citata, ritenendola solo un escamotage formale.**

Detto ciò, si rileva che, nella maggioranza dei casi, le dimissioni e la successiva nomina sono l'unico modo per ottemperare alla necessità di avere **un atto di data certa da cui derivi il diritto al TFM anteriore all'inizio del rapporto amministrativo.**

Dello stesso parere anche la Corte di Cassazione 29 agosto 2022, n. 25435

 **Cassaz. 19.10.2018, n. 26431**, l'atto con data certa deve **definire anche l'importo**.

 Secondo **Cassaz. 10.7.2023, n. 19445**, l'attribuzione del TFM all'amministratore nel verbale di nomina non soddisfa di per sé la data certa anteriore alla nomina.

La Cassaz. 19.10.2018, n. 26431 afferma che la previsione nello statuto sociale del T.F.M., con indicazione della misura o di parametri oggettivi che ne consentano la chiara determinazione, soddisfano i suddetti requisiti per applicare sia la tassazione separata, sia la deduzione presso la società e per competenza del T.F.M.

# Principi di competenza, certezza, determinabilità ed inerenza

## TFM AMMINISTRATORI- DATA CERTA e DEDUZIONE

---

Nel caso di documentazione  
separata inps

**avente data certa**



TFM assoggettato alla gestione

**deducibilità' committente per competenza**

(art. 105 tuir) tassazione separata

*(fino a 1 milione di euro poi tassaz.ordinaria)*

Nel caso di documentazione  
separata inps

**assente data certa**  
**principio di**



TFM assoggettato alla gestione

**deducibilità' committente per**

**cassa allargato**

(art.95 tuir) tassazione ordinaria



### Interpello 292 del 2021

Limitatamente agli **incarichi speciali (art. 2389, co. 3 c.c.)** é sufficiente che l'atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto, che riconosce il diritto al TFM, **determini genericamente il diritto all'indennità medesima**, demandando ad **un successivo atto del CDA la specificazione dell'importo.**

Tuttavia **per la deduzione** l'importo **va determinato prima dell'inizio del rapporto con atto di data certa** (Cass. n. 26431/2018) al fine di rispettare il requisito della certezza.

### Interpello 292 del 2021

- anche in questo caso, quindi, pare sufficiente che il diritto al TFM sia **deliberato dall'assemblea e risultare da atto avente data certa;**
- è sufficiente **trasmettere via PEC** il verbale dell'assemblea **all'amministratore o all'organo di controllo.** *(Anche atto notarile, registrazione AdE, raccomandata ...)*

#### Dispositivo dell'art. 2389 Codice Civile

Fonti → [Codice Civile](#) → [LIBRO QUINTO - Del lavoro](#) → [Titolo V - Delle società](#) → [Capo V - Società per azioni](#) → [Sezione VI bis - Dell'amministrazione e del controllo](#)

I compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea [2364, n. 3].

Essi possono essere costituiti in tutto o in parte da partecipazioni agli utili [2431] o dall'attribuzione del diritto di sottoscrivere a prezzo predeterminato azioni di futura emissione

La **remunerazione degli amministratori investiti di particolari cariche** in conformità dello statuto **è stabilita dal consiglio di amministrazione**, sentito il parere del collegio sindacale. Se lo statuto lo prevede, l'assemblea può determinare un importo complessivo per la remunerazione di tutti gli amministratori, inclusi quelli investiti di particolari cariche



### Polizza assicurativa:

nonostante l'assenza di chiarimenti ufficiali, l'accantonamento TFM si ritiene **deducibile per competenza**, (*atto avente data certa*) anche qualora la società stipuli una polizza assicurativa;

nessuna deducibilità ulteriore sarà riconosciuta a fronte dei premi corrisposti alla compagnia assicurativa. **i quali rappresentano non un costo**, ma **un credito vantato dalla società nei confronti di quest'ultima**.

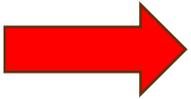


**L'accantonamento al fondo dedicato al TFM e il pagamento dei premi assicurativi relativi alla polizza** contratta dalla società per costituirsi la provvista necessaria alla liquidazione, **al momento della cessazione dall'incarico dell'amministratore sono ai fini fiscali equipollenti**. Per tale assunto gli Amministratori, al momento dello scioglimento del rapporto di lavoro incassano un capitale soggetto a tassazione separata, come per il TFR. **La Compagnia, al momento della liquidazione su questa somma applicherà una ritenuta d'acconto del 20%** fungendo da **sostituto d'imposta**, mentre la plusvalenza del capitale eventualmente maturato dalla gestione finanziaria, **sarà soggetta a una tassazione del 12,50%, trattenuta direttamente dalla Compagnia che funge da sostituto d'imposta**.

### Polizza assicurativa:

**Se è la società che eroga il TFM**, al momento della cessazione del mandato amministrativo deve applicare una **ritenuta a titolo di acconto del 20 per cento**, mentre sarà l'amministrazione finanziaria a calcolare le imposte, da calcolare con il metodo della **tassazione separata**, scontando dal dovuto quanto trattenuto a titolo di acconto. La ritenuta operata va **certificata nel modello 770 della società**.

Sempre con riguardo **all'effettuazione della ritenuta**, è stato chiarito che **una società estinta** (che «rivive» nel quinquennio precedente solo ai fini dell'accertamento; cfr. [articolo 28, comma 4, Dlgs 175/2014](#)) **non assume la qualifica di sostituto d'imposta**: ne consegue che **se una società si trova, in tale frangente, a dover pagare dei compensi o delle indennità, non sarà possibile effettuare alcuna ritenuta** (*Risposta Interpello agenzia delle Entrate 21 aprile 2022, n. 204*).



# Cassazione del 12.6.2023 n. 16595 (*Incasso giuridico*)

## Massima:

- la rinuncia di un credito avente valore fiscale pari a zero, come per **i crediti legati ad un reddito tassato per cassa**, **non incrementa il valore fiscale della partecipazione**;
- di contro, **detta rinuncia comporta la tassazione integrale della sopravvenienza attiva in capo alla società partecipata**;
- tale principio é applicabile a **interessi attivi su finanziamenti**, nonché alla **rinuncia al TFM da parte di soci amministratori**.

# Cassazione del 12.6.2023 n. 16595 (*Incasso giuridico*)

Con la sentenza n. **16595**, la Cassazione ha affermato che **la rinuncia, operata da un socio nei confronti della società, a un credito relativo a un reddito tassato per cassa** (quali gli interessi maturati su finanziamenti erogati a una società partecipata), **non comporta l'obbligo di sottoporre a tassazione il relativo ammontare** (*da parte del socio*), con conseguente esclusione anche della ritenuta prevista dall'**art. 26** comma 5 del DPR 600/73.

Il **principio è innovativo**, dal momento che, sino ad oggi, con riferimento a fattispecie analoghe (**quale la rinuncia al TFM da parte di soci amministratori**), **i giudici di legittimità e l'Amministrazione finanziaria hanno sostenuto la tesi opposta.**

## Cassazione del 12.6.2023 n. 16595 (*Incasso giuridico*)

Con un'impostazione che appare condivisibile, la **sentenza n. 16595/2023** afferma che occorre **distinguere tra la previgente disciplina e quella attuale.**

Infatti, in base alla disciplina in vigore sino al periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015 (**2015**, per i soggetti "solari"), **la rinuncia**, da parte del socio, al credito nei confronti della società partecipata **non determinava, in capo a quest'ultima, l'insorgere di una sopravvenienza attiva** rilevante ai fini della formazione del reddito imponibile (**art. 88 comma 4 del TUIR**).

## Cassazione del 12.6.2023 n. 16595 (*Incasso giuridico*)

Tale norma andava esaminata in correlazione con i previgenti **artt. 94 comma 6 e 101 comma 7 del TUIR**, per effetto dei quali **l'ammontare relativo al credito oggetto della rinuncia non era ammesso in deduzione in capo al socio e si aggiungeva (totalmente) al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione** detenuta nella società debitrice (cfr. anche le ris. Agenzia delle Entrate nn. **152/2002** e **41/2001**).

# Cassazione del 12.6.2023 n. 16595 (*Incasso giuridico*)

A seguito della sentenza n.16595, la rinuncia di un credito avente valore fiscale pari a zero, come per i crediti legati ad un reddito tassato per cassa, non incrementa il valore fiscale della partecipazione, diversamente da quanto prospettato nel precedente regime, sia dalla Cassazione, sia dall'Agenzia. Di contro, detta rinuncia comporta la tassazione integrale della sopravvenienza attiva in capo alla società partecipata.



## Casi particolari

### Polizza «cyber risk»

Recente risposta all'interpello 24 gennaio 2023, n. 149, «Attacco hacker, il riscatto dei dati in bitcoin non è deducibile»).

Una società quotata oggetto di un attacco informatico aveva deciso di pagare un riscatto in bitcoin per evitare danni ai propri clienti, ottenendo la consegna della **chiave di decrittazione e la cancellazione e non pubblicazione dei files sottratti**. In questo contesto l'agenzia delle Entrate ha precisato che, in caso di **danno derivante da attacchi hacker**, ai fini fiscali, per poter essere riconosciuti, i relativi costi di ripristino sostenuti (compreso anche il pagamento del “riscatto”) **devono essere puntualmente documentabili**, stante la necessità di dimostrarne l'effettiva inerenza all'attività d'impresa (*ancorché questo aspetto non sia stato espressamente chiarito, si è dell'avviso che, in termini documentali, **la denuncia all'autorità di pubblica sicurezza unitamente all'eventuale prova della corrispondenza intercorsa con gli hacker dovrebbero costituire elementi sufficienti a fornire questa prova documentale***).



# Casi particolari

## Polizza «cyber risk»

---

Una polizza assicurativa da cyber risk è in grado di determinare indubbi benefici, ovvero: il sostenimento di un costo (ovvero il premio assicurativo) **deducibile** in quanto **inerente all'attività d'impresa** (ex [articolo 109, comma 5, del Tuir](#));

la garanzia del rimborso (alias: **risarcimento**) di tutte spese sostenute in conseguenza dell'emergenza cyber nei sistemi informatici dell'azienda (*ad esempio, copertura dei danni da interruzione dell'attività, spese di ripristino dei dati, di rettifica dell'hardware, da estorsione cyber*).

In funzione della relativa natura (e danno subito) questi **risarcimenti** possono concorrere alla formazione del reddito d'impresa in qualità di **sopravvenienze attive (ex articolo 88, comma 3, lettera a, Tuir)** oppure, se relativi alla **perdita o danneggiamento di un bene ammortizzabile (generalmente pc), in qualità di plusvalenze** (ex [articolo 86, comma 1, lettera b, Tuir](#)). Al pari si ritiene che **eventuali somme percepite a titolo di generico risarcimento per l'interruzione dell'attività debbano concorrere alla determinazione del reddito tassabile.**



### Articolo 95, comma 3, del Tuir Dpr 917/1986

Le **spese deducibili** sono limitate, rispettivamente, al **costo di percorrenza** o alle **tariffe di noleggio** relative ad autoveicoli di potenza **non superiore a 17 cavalli fiscali, oppure 20 se con motore diesel**. L'articolo 95, comma 3, del Tuir non è stato adeguato all'evoluzione tecnologica.

Autorevole dottrina ha rilevato che in attesa di conferme ufficiali, essendo i **cavalli fiscali collegati alla cilindrata del veicolo** (a sua volta data dallo spazio cilindrico per il numero dei cilindri) e in assenza di ulteriori specifiche limitazioni, si dovrebbero **ritenere deducibili al 100% dal reddito di impresa i relativi costi sostenuti per rimborsi chilometrici dei veicoli elettrici - di qualsiasi potenza - di proprietà del dipendente o noleggiati** (cfr. “Auto elettriche e trasferte, in assenza di limitazioni il nodo della deducibilità” di Stefano Sirocchi, da *Il Sole 24 Ore* del 1 settembre 2023).

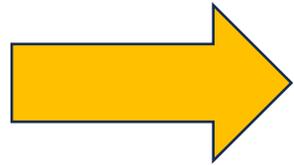


### Articolo 164, del Tuir Dpr 917/1986



Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore, indicati nello stesso articolo, sono soggette a vari tipi di deduzione. In particolare, **le spese e altri componenti negativi** sono deducibili per l'intero ammontare relativamente agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, **alle autovetture** e autocaravan, di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del Dlgs 285/1992 (*Codice della strada*), ai ciclomotori e motocicli, nel caso in cui questi mezzi siano destinati a essere **utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa e ai veicoli adibiti a uso pubblico**. Sono deducibili nella **misura del 20%** **le spese relative alle autovetture e autocaravan**, di cui alla lettera a e alla lettera m del comma 1 dell'articolo 54 del Dlgs 285/1992, mentre la quota di deducibilità sale al **70% per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti** per la maggior parte del periodo d'imposta.





**Tra i componenti negativi**, non essendoci distinzioni a proposito nell'articolo 164 del Tuir, **rientrano anche le ricariche di energia per le auto elettriche.** **Non sono deducibili come energia elettrica.**



### ORDINANZA DEL 04/10/2022 N. 28740/5 - CORTE DI CASSAZIONE

Per gli **interessi di mora per ritardato pagamento delle imposte** è previsto un **trattamento fiscale diverso da quello riservato agli interessi passivi di altra natura**.

Pertanto, secondo la Suprema Corte, in linea con quanto già affermato dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, **gli interessi moratori rappresentano costi**

**non deducibili, in quanto rivestono natura non finanziaria e non sono riferibili all'attività di impresa che concorre a formare il reddito**.

L'articolo 109, comma 5, del TUIR prevede, infatti, che "le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi". Nel caso di

specie **i giudici ne escludono la deducibilità poichè gli interessi moratori non trovano la loro fonte nell'attività d'impresa, ma nella mera inosservanza di un obbligo nel pagamento del tributo.**



### SENTENZA DEL 14/02/2023 N. 177/2 - CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DEL VENETO

Nell'esercizio di un'impresa, **le spese sostenute per l'abbigliamento** sono deducibili **solo se necessarie e strumentali allo svolgimento dell'attività**. Tale inerenza è esclusa se le stesse siano genericamente intese ad influire sull'immagine dei **professionisti coinvolti**. Così ha stabilito la Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, rinvenendo tale principio nell'art. 109 T.U.I.R., che richiede una **correlazione diretta tra le spese e i ricavi dell'impresa**. Nel caso di specie, i giudici veneti hanno accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate, che aveva contestato la deducibilità dei costi relativi a capi di vestiario non inerenti di un professionista.

L'Agenzia delle Entrate ha sottolineato che le uniche fattispecie in cui era stata riconosciuta un'**inerenza di costi per abbigliamento ad uso promiscuo** riguardano **solo soggetti impiegati nell'ambiente dello spettacolo**.



ORDINE  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI  
CONTABILI

DATA 23 gennaio 2024

Commissione Imposte Dirette

**Grazie per  
l'attenzione**

**Relatore dott. Francesco Romito**

