



Edizione di mercoledì 25 Ottobre 2023

REDDITO IMPRESA E IRAP

Riforma tributaria. I primi commenti alle novità in materia di Ires

di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

CASI OPERATIVI

Massimali di spesa per il c.d. super-sismabonus

di **Euroconference Centro Studi Tributarî**

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Compilazione del quadro RU nel Modello Redditi 2023

di **Luigi Ferrajoli**

AGEVOLAZIONI

I controlli preventivi sui bonus edilizi aprono la strada a quelli di merito

di **Silvio Rivetti**

IMPOSTE SUL REDDITO

La detrazione per interessi passivi per mutui ipotecari non spetta se l'immobile è situato all'estero

di **Stefano Rossetti**

LA LENTE SULLA RIFORMA

Le novità della Legge delega in materia di terzo settore

di **Francesco Scrivano, Guido Martinelli**

Riforma tributaria. I primi commenti alle novità in materia di Ires

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365

Circolari e Riviste

**IL REDDITO
DI IMPRESA**

IN OFFERTA PER TE € 78 + IVA 4% anziché € 120 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta.
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora



È diventata Legge dello Stato il DDL per la Riforma tributaria. Si tratta della L. 111/2023 e ora non resta che attendere i Decreti delegati per l'applicabilità concreta dei principi contenuti nell'impianto normativo di cui sopra. Già oggi, però, è possibile una analisi delle direzioni verso le quali si avvierà la Riforma fiscale e tra queste, spicca, in ambito società di capitali, l'articolo 6 dedicato ai principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti.

All'interno dell'articolo 6, L. 111/2023, vi è un ulteriore punto qualificante, la lettera a) che introduce una riduzione dell'Ires che potrà essere applicata in presenza di talune circostanze. Va subito precisato che a seguito della introduzione di una successiva lettera b) la riduzione dell'Ires non si presenta come un passaggio obbligato bensì come una delle possibili agevolazioni destinate alle imprese che eseguono investimenti. Infatti, la lettera b) dell'articolo 6, L. 111/2023 chiarisce che le società che rinunzieranno a beneficiare della riduzione dell'Ires potranno ottenere vantaggi fiscali rappresentati da un incremento dell'ammortamento sul cespite acquistato (una specie di superammortamento) e per quanto attiene alla seconda condizione (si veda oltre) dell'incremento di personale si parla di una *super* deduzione del costo sulla falsa riga di ciò che accade oggi in materia di *patent box*. Tutto ciò come alternativa all'Ires ridotta.

Ma tornando alla disposizione di base (quindi lettera a) dell'articolo 6, L. 111/2023) va precisato che occorre considerare 3 presupposti che dovevano verificarsi congiuntamente (nella previsione originaria della norma), mentre oggi possiamo dire, a seguito delle modifiche apportate in sede referente, che è sufficiente che almeno una delle condizioni d'impiego dell'utile sia verificata.

Le 3 condizioni sono le seguenti:

1. si proceda a effettuare investimenti. La norma non cita il termine "*nuovi*" che è stato in questi anni una *conditio sine qua non* per ottenere agevolazioni, bensì il termine

“*qualificati*” che sembra alludere a una agevolazione preferenziale per investimenti, appunto qualificati, a fronte di una agevolazione più modesta con riferimento a investimenti non qualificati (il termine di paragone potrebbe essere investimenti 4.0 rispetto a quelli privi di tale connotazione);

2. si proceda a eseguire nuove assunzioni, in tal caso il termine “*nuove*” lascia supporre che debbano essere assunzioni che incrementino il personale dipendente, e non nuove nel senso di assunzioni che sostituiscano personale dipendente già impiegato. Nella versione definitiva della Legge vi è poi anche un riferimento a schemi stabili di partecipazione agli utili dei dipendenti, quindi, laddove venga previsto contrattualmente che ai dipendenti verrà erogata come *surplus* una somma correlata all'andamento reddituale, questa modalità di destinazione dell'utile fruirà di una tassazione ridotta;
3. non si proceda a eseguire distribuzione di utili, nel senso che per la parte di utili attribuiti ai soci non si applica l'agevolazione. La norma, al riguardo, parla anche di utili destinati a finalità estranee all'esercizio di impresa (ad esempio donazioni), e comprende nella nozione di utili distribuiti, anche quelli che si possono presumere distribuiti per effetto dell'accertamento di componenti positivi non dichiarati o componenti negativi inesistenti.

Va subito messo in evidenza un aspetto di originalità della previsione normativa. Mentre nel passato norme analoghe, assegnavano agevolazioni con effetti retroattivi, cioè, verificandosi alcuni presupposti, a consuntivo si poteva beneficiare di riduzioni nel prelievo fiscale, la disposizione contenuta nella L. 111/2023 è costruita in modo diverso. Infatti, la riduzione dell'Ires si applica da un certo periodo d'imposta, e poi essa sarà confermata o meno a seconda che entro il biennio successivo si verifichino i comportamenti virtuosi sopra descritti. Sicché è lecito pensare che laddove tali comportamenti non si verifichino sarà necessario restituire l'agevolazione ricevuta con il versamento delle imposte relativo al secondo anno successivo a quello di applicazione della riduzione. Dalla lettura della norma e da quella della Relazione illustrativa non emerge il tema di eventuali sanzioni da applicare insieme alla restituzione della differenza tra aliquota ridotta e aliquota piena, il che desta più di un dubbio. È evidente che se così fosse, ogni impresa procederebbe alla riduzione della aliquota, ipotizzando che, nella peggiore delle ipotesi dopo un significativo lasso temporale verserà la differenza. In sostanza, così congegnato, il sistema sembra autorizzare una dilazione legittima nel pagamento dell'Ires, dilazione che appare irrazionale e certamente molto onerosa per l'Erario e ciò porta a pensare che la questione verrà fatta oggetto di cautele legislative.

Altro elemento interessante da segnalare è il rapporto tra la disposizione in commento e altre agevolazioni che oggi sono destinate a incentivare con agevolazioni fiscali, i medesimi obiettivi. Non a caso nel periodo finale del citato articolo 6, L. 111/2023 si prevede un necessario coordinamento tra la nuova disciplina e altre disposizioni relative al reddito d'impresa.

In primo luogo, un coordinamento dovrà essere ipotizzato con l'Ace (aiuto alla crescita economica), il cui obiettivo è la capitalizzazione delle imprese (obiettivo condiviso con la

norma in commento per uno dei suoi punti, cioè il sopra citato punto 3), mentre in essa è totalmente assente la destinazione dell'utile (investimenti e nuove assunzioni). È difficile ipotizzare la convivenza delle 2 agevolazioni, anche in considerazione del fatto che la precedente mini Ires (articolo 1, comma 28-34, L. 145/2018, che verrà ripresa oltre), norma che presenta significative analogie con l'articolo 6, L. 111/2023 era stata ipotizzata in sostituzione dell'Ace.

In secondo luogo, un coordinamento dovrà essere ipotizzato con la normativa del credito d'imposta per acquisto di beni strumentali nuovi 4.0. Tale normativa, infatti, non è stata abrogata con il 2023 (come invece è accaduto per l'acquisto di beni strumentali non 4.0) ed è destinata a proseguire fino al 2025 (o 30 giugno 2026 per i beni prenotati entro il 2025). Fermo restando che a oggi non sono noti i tempi di effettiva applicazione della Riforma tributaria, è tuttavia lecito pensare che qualche cumulo delle agevolazioni si potrà avere (sempre ovviamente fino a concorrenza del costo del bene), anche perché va tutelato il legittimo affidamento di chi oggi inizia investimenti che magari saranno conclusi fra qualche anno, contando sul credito d'imposta nella misura attuale del 20%.

Il rapporto con norme analoghe del passato

Leggendo l'articolo 6, L. 111/2023 è immediato il confronto con la disposizioni di cui all'articolo 1, comma 28 e ss., L. 145/018, la cosiddetta mini Ires, mai entrata in vigore poiché abrogata sul nascere dall'articolo 2, D.L. 34/2019. Anche in quel caso si ipotizzava una riduzione dell'Ires (al 15%) a condizione che l'utile venisse reinvestito in investimenti e costo del personale. La nozione di investimento era definita normativamente come segue: *“per investimento si intendono la realizzazione di nuovi impianti nel territorio dello Stato, il completamento di opere sospese, l'ampliamento, la riattivazione, l'ammodernamento di impianti esistenti e l'acquisto di beni strumentali materiali nuovi, anche mediante contratti di locazione finanziaria, destinati a strutture situate nel territorio dello Stato”*.

Ma ancora più importante era la precisazione successiva alla definizione di investimento, e cioè che per l'investimento veniva computato per ciascun singolo periodo d'imposta l'ammortare della quota di ammortamento dei beni nuovi acquistati e questo è un passaggio centrale. Il punto dovrà essere chiarito poiché l'articolo 6, L. 111/2023 cita in modo generico il termine *“investimento”* che potrebbe lasciare intendere che la condizione della agevolazione è correttamente conseguita se a fronte di un utile, per esempio, di 100 (tassato con aliquota ridotta), viene eseguito un investimento di 100, anche se le quote di ammortamento, nel biennio successivo a quello di tassazione ridotta dell'utile, per quello stesso bene ammontassero a 20.

Sul tema delle nuove assunzioni la mini Ires prevedeva la seguente disposizione: *“il costo del personale dipendente rileva in ciascun periodo d'imposta, a condizione che tale personale sia destinato per la maggior parte del periodo d'imposta a strutture produttive localizzate nel territorio*

dello Stato e che si verifichi l'incremento del numero complessivo medio dei lavoratori dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali rispetto al numero dei lavoratori dipendenti assunti al 30 settembre 2018, nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile nelle voci di cui all'articolo 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14), del codice civile rispetto a quello del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018. L'incremento è considerato, limitatamente al personale impiegato per la maggior parte del periodo d'imposta nelle strutture produttive localizzate nel territorio dello Stato, al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate".

In questo caso il costo del lavoro incrementale di ciascun singolo periodo d'imposta (dei 2 successivi a quello di applicazione della riduzione Ires) sarà il parametro da confrontare all'utile detassato.

Per entrambi i parametri resta fermo che la concorrenza all'utile detassato potrà avvenire sommando il costo sostenuto nel periodo $X + 1$ a quello del periodo $X + 2$, considerando periodo X quello nel quale l'utile è stato tassato in maniera ridotta.

ESEMPIO

Ipotizzando, ad esempio, una Srl con un reddito imponibile nel 2024 di 100.000 euro, che tassa al 15%. La condizione per "confermare" detta tassazione è che nel biennio 2025/2026 rilevi incrementi complessivi di beni strumentali e/o di costo del lavoro per 100.000. Se la somma dei 2 (o anche uno solo) parametri fosse 44.000 euro la tassazione sarebbe stata pari a 20.040 euro, importo dato dalla somma di 6.600 euro (Ires al 15% sulla "fascia" agevolata di 44.000) e di 13.440 euro (Ires al 24% sul residuo di 56.000 non agevolato).

Dato che la società ha versato 15.000 euro, la differenza, 5.040 dovrà essere riversata, si presume senza sanzioni, a giugno 2027.

Inoltre, se nel biennio 2025/2026 la società avesse distribuito 10.000 euro, dovrebbe restituire la differenza tra 1.500 euro (15%) e 2.400 euro (24%), quindi ulteriori 900 euro.

La razionalizzazione dei riallineamenti nella Riforma tributaria

Sempre in tema di revisione della tassazione sulle società e sugli enti commerciali, l'articolo 6, L. 111/2023, lettera c) tocca la questione dei riallineamenti tra valori fiscali (minori) e valori civili (maggiori). L'attuale panorama legislativo è caratterizzato da una certa frammentazione per cui a fronte di un incremento dei valori civili, per qualunque motivo, talvolta sono previsti riallineamenti con certe imposte sostitutive, inoltre, in talune circostanze le imposte sostitutive sono uguali a quelle ordinarie, in altre non è prevista affatto la possibilità di

eseguire il riallineamento. Proprio questa frammentazione induce il Legislatore della Riforma a intervenire con l'obiettivo (citato nella Relazione illustrativa) di razionalizzare, semplificare e uniformare i regimi di riallineamento e nel contempo tra realizzi non imponibili e assunzione di valori fiscali riconosciuti.

Nell'ambito di tale riordino sarebbe opportuno, a parere di chi scrive, stabilire una regola uniforme che sia applicabile a tutti i disallineamenti derivanti da operazioni di carattere straordinario. È noto che nelle operazioni neutrali di conferimento di azienda, fusione e scissione operano addirittura più riallineamenti (come vedremo oltre), diversamente nelle operazioni di trasformazione societaria progressiva non è previsto alcun riallineamento, mentre se c'è una operazione dalla quale facilmente nascono disallineamenti tra valori civili e valori fiscali essa è proprio la trasformazione progressiva. Infatti, l'intervento del perito e la rilevazione di plusvalenze spesso porta a contabilizzare incrementi derivanti da plusvalenze latenti che generano un doppio binario di non agevole gestione. Nemmeno si può giustificare una disparità di trattamento del riallineamento (presente nel conferimento di azienda e non nella trasformazione progressiva) con l'argomentazione secondo cui il conferimento di azienda sarebbe una operazione realizzativa mentre la trasformazione progressiva non lo sarebbe: tale tesi è destituita di fondamento, almeno nei conferimenti "*under common control*" si hanno operazioni riorganizzative infragruppo, cioè non realizzative così come sicuramente non realizzativa è la trasformazione progressiva. Ma, mentre per i conferimenti il riallineamento è sempre possibile, non lo è nella trasformazione societaria, né risulta che esso sia allo studio, mentre l'occasione della Riforma sarebbe il luogo giusto per unificare i trattamenti.

Vediamo di analizzare i possibili campi di intervento legislativo.

Non vi è dubbio che il punto di partenza è intervenire sul riallineamento più frequente nella prassi operativa, cioè quello che deriva da operazioni di conferimento di azienda, scissioni e fusioni che abbiano sempre come oggetto rami di azienda. In questo senso la Relazione governativa cita l'articolo 176, comma 2-ter, Tuir, a norma del quale a fronte di una operazione di conferimento di azienda (e altresì fusioni o scissioni di rami di azienda) la società conferitaria ha diritto di versare una imposta sostitutiva con aliquote a scaglioni (12% fino a 5.000 euro, 14% da 5.000 a 10.000 euro, 16% oltre 10.000 euro) sui beni strumentali materiali e immateriali ottenendo così il riconoscimento fiscale del nuovo valore che diventerà assumibile come tale per il processo di ammortamento a partire dal periodo d'imposta nel quale è esercitata tale opzione. L'opzione può essere esercitata o nel periodo d'imposta successivo a quello nel quale è stato eseguito il conferimento, oppure in quello ulteriormente successivo (tramite un passaggio dichiarativo nel modello Redditi), mentre ai fini di una eventuale cessione del bene riallineato occorre attendere il quarto esercizio successivo a quello in cui è stata esercitata l'opzione. Va ricordato che questa scelta incide sulla fiscalità della sola conferitaria, nel senso che per la conferente che ha iscritto la partecipazione al posto dei beni trasferiti, l'esercizio della opzione da parte della conferitaria non produce alcun effetto, quindi, la partecipazione mantiene il valore fiscale dei beni trasferiti senza considerare l'incremento da riallineamento. Questo scenario si confronta con una seconda possibilità introdotta dal 2008 con il D.L. 185/2008, e cioè un secondo, e alternativo, riallineamento che

può essere eseguito solo sui beni immateriali così come dispone l'articolo 15, commi da 10 a 12, D.L. 185/2008. L'aliquota della imposta sostitutiva è fissa al 16% a prescindere dall'importo riallineato e va versata in unica soluzione entro il termine per il versamento delle imposte relative all'esercizio nel quale l'operazione di conferimento è stata eseguita, per contro questa scelta permette una più veloce deduzione (5 anni) dei marchi e dell'avviamento riallineati. Anche la decisione di riallineare o meno deve essere assunta con una certa velocità poiché non vi è un lungo lasso temporale come nel caso dell'articolo 176, Tuir, bensì l'opzione è contestuale al versamento, quindi la decisione va presa nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio di conferimento. Il maggior valore è tale già nell'esercizio di versamento della imposta sostitutiva, ma l'ammortamento del valore riallineato inizia dal periodo d'imposta successivo. Per contro, il periodo di ammortamento di avviamento e marchi di impresa (cioè i beni immateriali con ammortamento fiscale più lungo, pari a 18 anni), sarà molto più breve (e da qui il vantaggio di tale seconda scelta), poiché può essere dedotto in 5 anni. Le 2 norme condividono in parte l'ambito oggettivo, nel senso che per i beni immateriali immobilizzati (avviamento, marchi, licenze, etc.) entrambe le possibilità convivono ma diversi sono gli effetti e i costi. Infatti, se prendiamo, ad esempio, il riallineamento dell'avviamento, questa operazione può essere eseguita scegliendo il riallineamento ex articolo 176, Tuir, e versando l'imposta sostitutiva fissata, più frequentemente, al 12% (con versamento in 3 rate annuali). A fronte di tale scelta, però resta fermo il lungo periodo dell'ammortamento fiscale stabilito in 18 anni, contro l'ammortamento in 5 anni, come sopra si ricordava, previsto con il riallineamento speciale ex articolo 15, D.L. 185/2008. È chiaro che lo scenario alternativo porta con sé degli arbitraggi fiscali, basti pensare al caso della società che presenta crediti tributari compensabili con modello F24 per la quale l'imposta sostitutiva al 16% non presenta un reale esborso finanziario, ottenendo un riconoscimento immediato del maggior valore dell'avviamento, ma tali arbitraggi non sono il frutto di interpretazioni dei contribuenti, ma semplicemente il risultato di scelte normative non coordinate tra loro. Peraltro, non è chiaro, sempre riprendendo il contenuto del riallineamento speciale, il motivo per cui l'imposta sostitutiva del 16% è prevista sui beni immateriali e le altre attività immateriali, mentre per le attività non immobilizzate, crediti e rimanenze l'aliquota sia diversa: 20% per i crediti e 24% per le rimanenze.

Certamente siamo di fronte a uno scenario articolato e probabilmente confuso, ma resta pur sempre uno scenario creato dal Legislatore. Ora con la paventata Riforma dell'articolo 6, L. 111/2023 il quadro dovrebbe semplificarsi, mentre non è chiaro come si possano eliminare gli arbitraggi: se per arbitraggio si intende che con un versamento di una imposta sostitutiva minore di quella ordinaria si ottiene il riconoscimento di un maggior valore fiscale, viene da dire che questo è proprio il senso della imposta sostitutiva che da che mondo è mondo anticipa il gettito tributario a fronte di un minore esborso.

Nella previsione di razionalizzazione dei riallineamenti, oltre a quelli dei soggetti che passano agli IAS o abbandonano tali Principi contabili per tornare a quelli nazionali, è citato anche un riallineamento oggi inesistente che dovrebbe venire alla luce con la Riforma tributaria: il riallineamento per chi passa dalla derivazione semplice a quella rafforzata per effetto della scelta di redigere il bilancio con le regole ordinarie: parliamo delle microimprese che

accedono per scelta al regime di cui all'articolo 83, comma 1, Tuir. Sul punto, per la verità, non è chiaro come possa incidere una imposta sostitutiva nel senso che un valore diviene fiscalmente riconosciuto per il semplice fatto che si accede al regime di derivazione rafforzata, non perché viene versata una imposta sostitutiva: si pensi ad esempio, alla tassazione delle plusvalenze da *lease back* in base alla durata del contratto e non nel periodo fisso di 5 anni: tale possibilità è insita nella applicazione della derivazione rafforzata e non si capisce come possa agire una imposta sostitutiva. A meno che non si intenda che tramite un riallineamento a pagamento si mantiene il diritto a tale scelta tributaria anche quando, eventualmente, la derivazione rafforzata non si applicasse più a causa del venir meno della scelta di redigere il bilancio in forma ordinaria.

Nuove regole per dedurre gli interessi passivi con la Riforma tributaria

L'articolo 6, lettera d), L. 111/2023 di Riforma tributaria dedica spazio alla revisione delle regole in materia di deducibilità degli interessi passivi per società di capitali. Anzitutto è importante ricordare il distinguo nella deducibilità degli interessi passivi che si manifesta tra il caso degli interessi gravanti sulle imprese assoggettate a Irpef, rispetto al caso di quelle assoggettate a Ires.

Per i soggetti Irpef vige l'articolo 61, Tuir, a norma del quale gli interessi passivi sono deducibili nel caso in cui siano inerenti. Il tema della inerenza, quindi, diventa centrale e permetterà agli organi dell'Agenzia delle entrate di contestare quelli ritenuti non inerenti. È sintomatico il caso degli interessi passivi addebitati a Conto economico in un contesto patrimoniale nel quale i soci hanno eseguito prelevamenti superiori alle riserve disponibili: una parte degli interessi passivi sarà presunta quale correlata a esigenze personali (prelevamento eccedente il netto) e come tale resa indeducibile. Diverso è l'esito normativo in merito alla deducibilità degli interessi passivi per soggetti Ires (che è anche l'ambito interessato dalla ipotesi di Riforma): L'articolo 109, comma 5, Tuir richiama quale condizione di deducibilità dei componenti negativi il fatto che essi siano correlati ad attività da cui promanano ricavi imponibili, ma tale precetto fa salvi gli interessi passivi che sono quindi sottratti alla necessaria correlazione con i ricavi (tema della inerenza). Sul punto è intervenuta, in anni recenti la Cassazione, sentenza n. 19430/2018 con la quale in una ipotesi di operazione LBO, ha bocciato la tesi dell'Agenzia delle entrate che riteneva di poter sindacare l'inerenza degli interessi passivi, sulla base del dato testuale dell'articolo 109, Tuir.

Ma se il tema del sindacato di inerenza è escluso per i soggetti Ires, allora sarà necessario individuare meccanismi di forfettizzazione della deducibilità che tengano conto di possibili utilizzi impropri delle risorse di terzi da cui derivano gli oneri finanziari. Da qui la disciplina dell'articolo 96, Tuir che tuttavia deve fare i conti con la grave crisi economica di anni difficili segnati dal Covid e dalla guerra ucraina con la conseguente crisi energetica, elementi questi che hanno comportato un crescente indebitamento. In questo scenario si colloca l'obiettivo della Riforma: rivedere i limiti di deducibilità per agevolare il rilancio delle attività produttive.

Attualmente il limite di deducibilità più significativo contenuto nell'articolo 96, Tuir è il cosiddetto Rol, o meglio il 30% di esso. Va ricordato che per effetto del c.d. "*Decreto Atad*", a far data dal 2019 si applica il cosiddetto Rol fiscale per distinguerlo da quello precedente cosiddetto "*contabile*". Tale differenza dipende dal fatto che il Rol è sempre determinato per differenza tra valore della produzione (area A del Conto economico) e costi della produzione (area B del Conto economico), non considerando nell'area B gli ammortamenti e i canoni *leasing*. Ma i dati dei singoli proventi o costi, che in precedenza erano computati per il valore contabile, dal 2019 vengono assunti al valore fiscalmente riconosciuto. Ciò significa, per esemplificare, che se viene realizzata una plusvalenza e si decide di tassarla in modo rateizzato, l'importo rilevante nel Rol sarà solo la quota annua della medesima plusvalenza e non il totale iscritto a Conto economico come avveniva fino al 2018. Per contro, se sono presenti costi non del tutto deducibili (ad esempio i costi relativi ad autoveicoli), essi deprimono il valore della produzione solo per l'importo deducibile, il che crea un indubbio incremento del Rol fiscale a diretto vantaggio dell'ammontare deducibile degli interessi passivi.

Altro elemento che è stato oggetto della modifica del c.d. "*Decreto Atad*" è la gestione della eccedenza di Rol non utilizzato in un dato periodo d'imposta poiché superiore all'ammontare degli interessi passivi. L'eccedenza che fino al 2018 poteva essere riportata a nuovo in modo illimitato nel tempo ora viene circoscritta a un riporto limitato al quinquennio successivo. Più precisamente, il comma 7 dell'articolo 96, Tuir nella attuale versione, permette il riporto a nuovo dell'eccedenza di Rol fiscale di un dato periodo entro il quinto esercizio successivo, e il comma 2 del medesimo articolo 96, Tuir puntualizza che gli interessi passivi di periodo vengono confrontati anzitutto con il Rol fiscale di periodo e per eccedenza con il Rol pregresso, a partire da quello relativo al periodo d'imposta meno recente, quindi, sostanzialmente, un criterio Fifo.

Il cambiamento del 2019 ha necessitato norme che avevano il compito di disciplinare il passaggio dal vecchio al nuovo e così accade con la previsione di cui all'articolo 13, D.Lgs. 142/2018. Tale ultima norma prevede anzitutto che le nuove regole si applichino dal 2019 il che potrebbe, in un primo momento, portare alla conclusione che il Rol contabile pregresso sia riportabile a nuovo in modo illimitato nel tempo. Ma in realtà così non è se solo si fa mente locale all'articolo 13, comma 4, D.Lgs. 142/2018 il quale prevede l'utilizzo del Rol contabile pregresso (cioè generato entro il 2018) solo nel caso in cui siano presenti in bilancio interessi passivi generati da prestiti contratti prima del 17 giugno 2016 la cui durata (dei prestiti) non sia stata modificata successivamente. Da ciò si ricava che nella ipotesi in cui siano stati presenti in bilancio solo interessi passivi generati *post* 17 giugno 2016, l'eccedenza di Rol contabile non sia fruibile, e quindi era necessario azzerarla fin dal 2019.

In questo scenario si collocano gli obiettivi della Riforma che sono sintetizzati nell'articolo 6, lettera d), L. 111/2023 e meglio dettagliati nella Relazione illustrativa. Il tema fondamentale è contrastare l'erosione di base imponibile che avviene nei gruppi societari transnazionali: in questi contesti le società più capitalizzate (e che quindi verosimilmente non necessitano di prestiti che a loro volta generano interessi passivi) sono collocate, quale sede giuridica, nei

Paesi a bassa fiscalità, mentre le società sottocapitalizzate che sono gravate da maggiori interessi passivi sono collocate nei Paesi (come l'Italia) ad alta fiscalità. Questo arbitraggio genera la riduzione di base imponibile ritenuta non equa. A tale fine, sempre restando nel contesto dei gruppi societari, sono allo studio della Riforma alcuni correttivi che permettano la deducibilità degli interessi passivi se sia scongiurata la situazione sopra descritta, cioè lo squilibrio nella capitalizzazione. Pertanto, se l'indice di capitalizzazione della singola società gravata da interessi passivi In Italia, non sia inferiore a quello medio del gruppo, si potrà liberalizzare la deduzione degli interessi passivi atteso che in tal caso non si è in presenza di una politica di gruppo considerata, in qualche modo, abusiva del diritto.

Ma soprattutto è di interesse l'intervento sulle società cosiddette "*stand alone*" quindi non facenti parte del gruppo societario. Oggi l'articolo 96, Tuir non fa distinzione tra la società singola e quella facente parte del gruppo societario, mentre in futuro la società "*stand alone*" potrebbe beneficiare di una liberalizzazione nella deduzione degli interessi passivi. Al riguardo si parla di un tetto oggettivo di deducibilità pari a 3 milioni di euro, oppure si potrà individuare specifiche fasce di franchigia anche più limitate all'interno delle quali non operino tetti alla deducibilità.

Altro distinguo importante, nel valutare la "*virtuosità*" degli interessi passivi è distinguere l'ipotesi in cui essi derivino da prestiti di terzi (istituti di credito o similari) rispetto alla ipotesi che essi derivino da finanziamento dei soci: in questo secondo caso il pericolo di arbitraggio fiscale (anche fosse solo limitato alla discrasia sul momento di rilevanza fiscale, deducibilità per competenza in capo alla società, tassazione per cassa in capo al socio persona fisica finanziatore) è certamente maggiore rispetto alla ipotesi in cui gli interessi rappresentino il costo del denaro prestato da terzi. Nel caso in cui gli interessi passivi derivino da terzi la libera deduzione rientra tra gli obiettivi della Riforma.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[IL reddito di impresa](#)".

CASI OPERATIVI

Massimali di spesa per il c.d. super-sismabonusdi **Euroconference Centro Studi Tributari**

Un fienile viene frazionato, qualche giorno prima dell'acquisto, in 4 unità accatastate C/2, contigue orizzontalmente.

Dopo l'acquisto, avvenuto nel 2023, l'acquirente unico presenta una richiesta di permesso a costruire per ristrutturazione edilizia (senza demolizione e ricostruzione) e trasformazione in 3 unità abitative e una pertinenza, con opere di miglioramento sismico delle parti comuni (c.d. *super-sismabonus* 90%) e detrazione 50% sulle parti private.

L'ingegnere dichiara che l'unità strutturale è unica.

A fine lavori, le unità abitative (e la pertinenza) saranno l'abitazione principale, una dell'acquirente con il proprio coniuge, una della figlia con la propria famiglia, una dell'altra figlia con la propria famiglia.

Si ritiene che non si possa considerare abuso del diritto l'utilizzo di 4 massimali di spesa per il c.d. *super-sismabonus* 90%, poiché

- tutto l'edificio sarà abitato dalla famiglia dell'acquirente;
- l'unità strutturale è unica e, benché il proprietario sia uno solo, si può applicare quanto previsto per il condominio orizzontale, quindi considerare anche la futura pertinenza nel massimale.

Qualche dubbio sorge, invece per quanto riguarda i massimali di spesa per gli interventi con detrazione 50% sulle parti private, infatti, è pur vero che rileva la situazione di partenza, però la situazione di arrivo saranno 3 unità abitative più una pertinenza (che, nel caso di parti private, non fa massimale).

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



NEWS
Euroconference

Edizione di mercoledì 25 Ottobre
2023



FiscoPratico

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Compilazione del quadro RU nel Modello Redditi 2023

di **Luigi Ferrajoli**

Seminario di specializzazione

Registro dei titolari effettivi

Scopri di più

La compilazione del **quadro RU** della **dichiarazione dei redditi** delle **Società di Capitali 2023** presenta alcune complicazioni dovute non solo alla **crescita degli incentivi** (da 161 a 261, compresi 52 “*crediti residui*”) **da dichiarare**, ma anche dall'**obbligo di conoscere ed indicare i dati del titolare effettivo-persona fisica** del soggetto Ires del triennio 2020, 2021 e 2022 (rigo **RU 150** del quadro), ai sensi dell'**articolo 3, punto 6, della Direttiva (UE) 2015/849** del Parlamento Europeo, relativamente ai soli **crediti d'imposta per le attività di ricerca, sviluppo e innovazione, formazione e investimenti in beni strumentali** nel territorio dello Stato.

Il quadro RU deve essere compilato dai **soggetti che fruiscono dei crediti d'imposta concessi per agevolazione alle imprese**.

Al sensi dell'[**articolo 1, comma 53, L. 244/2007**](#):

- i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU possono essere utilizzati, anche in deroga alle disposizioni delle singole norme istitutive, **in misura non superiore a euro 250.000 annui**;
- **l'ammontare eccedente è riportato in avanti**, anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi, ed è comunque **compensabile per l'intero importo residuo dal terzo anno successivo** a quello in cui si genera l'eccedenza.

La [**risoluzione n. 9/DF/2008**](#) ha chiarito che:

- **il limite di euro 250.000 si cumula con il limite generale alle compensazioni** previsto dall'[**articolo 25, D.Lgs. 241/1997**](#), fissato in euro 2.000.000 per effetto dell'[**articolo 1, comma 72, L. 234/2021**](#);
- il limite di euro 250.000 **“opera non come limite interno a ciascun credito d'imposta, ma come limite complessivo sulla massa dei crediti d'imposta”**;
- nel caso di “**sforamento**” del limite specifico di euro 250.000, **le compensazioni operate con la parte di tali crediti eccedente tale limite “si considereranno come non avvenute”**;
- il limite di euro 250.000 **non si applica al credito d'imposta per le spese di ricerca e sviluppo di cui all'**[**articolo 280, L. 296/2006**](#);

- se in un anno sono state effettuate **compensazioni per un importo inferiore al limite generale**, i crediti d'imposta del quadro RU possono essere utilizzati anche **oltre il limite specifico di euro 250.000, fino a colmare la differenza** che non è stata utilizzata del limite generale.

Le **istruzioni** al quadro RU del Modello Redditi 2023 precisano che il **limite di utilizzazione**, di cui al citato [articolo 1, comma 53, L. 244/2007](#), **non si applica ai crediti d'imposta per i quali la relativa norma prevede espressamente che la soglia non trova applicazione**. Inoltre, non va rispettato per i **crediti spettanti a titolo di rimborso** di contributi anticipati sotto la forma di sconto sul prezzo di vendita di un bene o di un servizio.

La **verifica del limite di utilizzazione**, nonché dell'importo eccedente, va fatta compilando la **sezione VI-C**.

Sezione VI-C		Credito residuo al 1/1/2022	Credito spettante nel 2022	Totale	di cui eccedenza anni precedenti dal 2008 al 2021	Differenza
Limite di utilizzo	RU512 Totale crediti da quadro RU anno 2022	1	2	3	4	5
Parte I	RU513 Totale dei crediti e contributi utilizzati in compensazione con il mod. F24 nell'anno 2022					
Dati generali	RU514 Limite di utilizzo [250.000,00 + (2.000.000,00 – RU513)]					
	RU515 Eccedenza 2022 (da riportare nei righi da RU531 a RU534)					

Salvo espressa deroga, i **crediti d'imposta non danno diritto a rimborso**, anche nel caso in cui non sono completamente utilizzati.

L'**utilizzazione**, secondo le modalità previste per le singole operazioni, può avvenire:

- **in compensazione**, ai sensi dell'[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#), solo in sede di dichiarazione annuale e relativamente alle imposte e alle ritenute indicate espressamente;
- **soltanto mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate**, ai sensi dell'[articolo 3, comma 2, D.L. 124/2019](#).

L'importo del credito che è stato **utilizzato in maniera indebita** può essere versato unitamente ai relativi interessi, avvalendosi dell'istituto del **ravvedimento operoso**, di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#).

Nel quadro RU del Modello di dichiarazione per l'anno 2023 sono stati introdotti i **nuovi rigi** "RU150-titolare effettivo" e "RU151- cumulo", per dare attuazione all'**obbligo di indicare il titolare effettivo**.

		Anno 2020	Anno 2021	Anno 2022
		1	2	3
Codice fiscale	Nome			
5	6			
Cognome	Data di nascita	Codice Stato estero di nascita		
7	8 giorno mese anno	9		
DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)				
Codice comune	C.a.p.	Tipologia (via, piazza, ecc.)		
10	11	12		
Indirizzo	Numero civico	Frazione		
13	14	15		
RESIDENZA ANAGRAFICA ESTERA				
Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea	Località di residenza		
16	17	18		
Indirizzo				
19				
DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)				
Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea	Località di domicilio		
20	21	22		
Indirizzo				
23				

RU150 Titolare effettivo

RU150

La problematica non è generalizzata, ma è **limitata soltanto ai crediti d'imposta per ricerca, sviluppo, innovazione, formazione e investimenti in beni strumentali nel territorio dello Stato.**

L'adempimento richiama l'**articolo 17 del Regolamento (UE) 2021/242**, per cui per il **triennio 2020-2022** è richiesta l'indicazione del **titolare effettivo (RU150)**, individuato, ai sensi della **normativa antiriciclaggio**, dall'articolo 3, punto 6, della Direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo e del Consiglio; più in particolare, per **ciascun titolare persona fisica** e per **ciascun anno del triennio** nel quale è stato usufruito il credito d'imposta vanno indicati:

- **codice fiscale, nome e cognome, data e Stato di nascita;**
- **domicilio fiscale anagrafico**, se diverso dalla residenza anagrafica;
- eventuale **residenza anagrafica estera**.

Sono considerati **titolari effettivi**:

- le **persone fisiche che detengono una partecipazione superiore al 25% del capitale sociale;**
- **se non è possibile individuare il titolare effettivo in base all'entità della partecipazione** (ad esempio, 20 soci che detengono la quota del 5% ciascuno), **rileva il soggetto o i soggetti che, in base ad accordi contrattuali, dispongono della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea o che comunque esercitano un'influenza dominante sulla società;**
- in via **residuale**, sono le **persone che detengono i poteri di rappresentanza, amministrazione o direzione.**

I **soggetti che devono comunicare il titolare effettivo** (oltre che al Registro delle Imprese) sono:

- le **imprese dotate di personalità giuridica**, cioè le **società a responsabilità limitata** (comprese quelle semplificate e *start-up* innovative, ecc.) e le **società per azioni e in accomandita per azioni;**
- le **persone giuridiche private**, cioè le **fondazioni** e le **associazioni riconosciute;**
- i **trust** e gli **istituti giuridici affini.**

Se la partecipazione è **posseduta da una società**, è necessario **verificare la posizione della società che è proprietaria della quota.**

AGEVOLAZIONI

I controlli preventivi sui bonus edilizi aprono la strada a quelli di merito

di **Silvio Rivetti**

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali in tema di superbonus e detrazioni fiscali nell'edilizia

Scopri di più

Con il frettoloso varo, con il D.L. 157/2021 (c.d. decreto Antifrodi), dei controlli preventivi di cui all'[articolo 122-bis D.L. 34/2020](#), il legislatore ha fatto ricorso a una modalità di **presidio del territorio del tutto nuova**, inventando un **controllo ibrido** che mescola i **controlli di liquidazione**, di cui all'[articolo 36-bis D.P.R. 600/1973](#), con elementi dei **controlli formali** di cui al successivo [articolo 36-ter D.P.R. 600/1973](#), da applicarsi ineludibilmente a **tutte le operazioni telematiche di cessione del credito e di sconto in fattura**: per il citato [articolo 122-bis comma 1, D.L. 34/2020](#), i controlli preventivi in questione dovrebbero, infatti, operare dapprima in **modalità automatizzata**, selezionando nei **5 giorni lavorativi dall'invio delle comunicazioni** (comprese le cessioni successive alla prima) quelle che presentano “profili di rischio” (come determinati sulla scorta dei parametri individuati dalla medesima norma in termini, a ben vedere, non particolarmente specifici); e quindi concedendo ai funzionari fiscali **30 giorni di sospensione dell'efficacia delle comunicazioni intercettate**, per provvedere a un **controllo manuale e personalizzato delle pratiche mediante richieste di esibizione documentale e l'attivazione di specifiche richieste** ai professionisti che hanno inviato telematicamente le comunicazioni in questione.

Sempre restando sul piano normativo/teorico, se all'esito dei controlli – che quindi dovrebbero assumersi svolti – i rischi paventati **non vengono confermati**, o **se il termine dei 30 giorni decorre senza che i controlli siano stati materialmente esperiti**, l'[articolo 122-bis comma 2, D.L. 34/2020](#), prevede che le comunicazioni di opzione producono gli effetti di legge loro propri, disponendo l'annullamento delle comunicazioni, che non produrranno effetti, nel solo caso di **controlli effettivamente conclusi nei 30 giorni con esiti non convincenti agli occhi del Fisco**, confermativi dei rischi di frode.

In pratica, tuttavia, il meccanismo come predisposto dal legislatore **non sempre risulta pienamente rispettato**.

Non sono infatti mancati casi in cui le comunicazioni di opzione sono state annullate in prossimità dello scadere dei 30 giorni, senza che gli interessati avessero avuto contezza di approfondimenti istruttori; devolvendosi a un secondo momento, ampiamente successivo ai 30

giorni di legge, **l'analisi più approfondita dei documenti pertinenti**, finalmente richiesti.

È evidente che questa criticità, certo determinata dalla pressione dell'enorme mole di lavoro che il vaglio delle numerosissime posizioni selezionate esige – e che, è bene dire, trova spesso contraltare **nell'abnegazione dei funzionari preposti** – si pone in violazione dei commi 1 e 2 dell'[articolo 122-bis, D.L. 34/2020](#), e mina **la certezza sia delle operazioni di opzione pur consentite dalla legge**, sia degli adempimenti tributari posti in essere dai contribuenti.

Questi ultimi, inoltre, non solo si trovano a dover gestire le cessioni dei loro crediti, spesso per importi non marginali, in funzione della necessaria prosecuzione dei lavori, in una sorta di “limbo”, ove i poteri dei controllori (e i termini entro cui vanno esperiti) non sono più definiti; ma, per di più, si trovano **nell'inconsapevolezza delle ragioni per le quali l'annullamento delle loro comunicazioni è stato disposto**: non essendo ordinariamente, il relativo provvedimento, corredato di alcuna motivazione, in spregio a quanto previsto dal provvedimento direttoriale n. 340450/2021 (punto 3.2).

E non solo: si tenga presente che non poche posizioni selezionate dai controlli preventivi non hanno, in realtà, nulla a che vedere con quei meccanismi di smaccata frodolenza, a cui il controllo dell'[articolo 122-bis, D.L. 34/2020](#), dovrebbe essere **strettamente limitato**: presentando esse irregolarità di tipo formale, a rigore **non meritevoli di attivare allarmi “antifrode”**.

È palese che le sopra esposte criticità, come riferite dagli operatori del settore, derivano dalla stessa natura dei controlli preventivi, per legge forzatamente sommari, per doversi articolare su innumerevoli posizioni e in tempi brevissimi. E tuttavia, quale frutto di quanto sopra, è pure da ricordare che, per l'Agenzia delle entrate, a ogni credito a rischio frode intercettato “a valle” dai controlli preventivi, evidentemente corrisponde una **detrazione fiscale “a monte”**, meritevole di **essere controllata** in capo al contribuente che ha sostenuto le spese.

È bene approfondire con quali modalità e tempistiche l'amministrazione fiscale procederà ai controlli di merito circa le posizioni costituenti presupposto della circolazione interrotta dei crediti fiscali, nonché nella catena di circolazione dei crediti; tenendo presente che il tema dell'eventuale **opposizione del contribuente** alle scelte sgradite dell'Erario al di fuori degli ordinari canali di confronto con gli uffici, e quindi in contenzioso, non necessariamente **deve attendere la notifica di un atto di recupero crediti** o di un avviso di accertamento: ben potendo il contribuente decidere di **contestare già l'annullamento preventivo delle sue comunicazioni**, impugnando i dinieghi di autotutela degli uffici.

IMPOSTE SUL REDDITO

La detrazione per interessi passivi per mutui ipotecari non spetta se l'immobile è situato all'estero

di **Stefano Rossetti**

Master di specializzazione

Diritto Tributario Base

Scopri di più

Ai sensi dell'[articolo 15, comma 1, lett. b\), Tuir](#), dall'Irpef lorda è possibile detrarre un importo pari al **19 %** degli **interessi passivi** (e relativi oneri accessori), nonché delle **quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione**, pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato (o di uno Stato membro della Comunità europea), ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, in dipendenza di **mutui garantiti da ipoteca su immobili contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'acquisto stesso**, per un importo non superiore a **4.000 euro**. L'acquisto della unità immobiliare deve essere **effettuato nell'anno precedente o successivo alla data di stipula del contratto di mutuo**. Per **abitazione principale** si intende quella nella quale il contribuente (o i suoi familiari) **dimorano abitualmente**.

Con specifico riguardo alla possibilità di detrarre **gli interessi passivi derivanti da mutui ipotecari stipulati per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale situata all'estero**, si osserva che, per i contribuenti fiscalmente residenti in Italia, **l'abitazione principale si configura**, di regola, in relazione ad **immobili situati in Italia**, di conseguenza la detrazione di cui all'[articolo 15, comma 1, lett. b\), Tuir](#), **non spetta se il mutuo è contratto per l'acquisto di una unità immobiliare situata in un Paese estero** ([risposta ad interpello n. 524/2019](#)).

Le conclusioni a cui è giunta l'Amministrazione finanziaria discendono dalla nozione di **abitazione principale** che, ai sensi dell'[articolo 10, comma 3-bis, Tuir](#), è definita come *"quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente. Non si tiene conto della variazione della dimora abituale se dipendente da ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, a condizione che l'unità immobiliare non risulti locata"*.

In merito alla **definizione normativa** sopra citata, l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di chiarire che:

- il **diritto di beneficiare della detrazione** permane anche:

- **nel caso di successiva variazione della residenza del contribuente in un altro immobile;**
- **quando l'immobile acquistato viene destinato a dimora abituale di un proprio familiare;**
- se il contribuente contrae un mutuo per l'acquisto di un immobile adibito a propria abitazione principale e anche un mutuo per l'acquisto di un immobile da adibire ad abitazione di un familiare, la detrazione deve essere **riferita solamente agli interessi pagati in corrispondenza dell'immobile adibito a propria abitazione** ([circolare n. 50/E/2002](#));
- nel caso di **separazione legale**, rientra tra i familiari anche il coniuge separato, finché non intervenga l'annotazione della **sentenza di divorzio** (circolare n. 5/E/2001), dopo la quale, considerato che l'ex coniuge non può più essere considerato un familiare, il beneficio **spetta solo se nell'immobile**, gravato da mutuo, **risiedano familiari diversi dall'ex coniuge quali**, ad esempio, **i figli** (circolare n. 7/E/2001).

Quindi nel caso di contribuente residente in Italia, stante la definizione fornita dall'[articolo 10, comma 3-bis, Tuir](#), **l'immobile che rappresenta l'abitazione principale non può che essere ubicato nel territorio italiano.**

Inoltre, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria ([risposta ad interpello n. 524/2019](#)):

- il medesimo principio si applica anche ai **soggetti fiscalmente non residenti in Italia**, per i quali l'imposta è determinata secondo le disposizioni recate dall'[articolo 24, comma 3, Tuir](#), che annovera, tra le detrazioni che possono essere scomputate dall'imposta lorda dovuta dagli stessi, anche quella indicata al citato [articolo 15, comma 1, lett. b\), Tuir](#);
- la detrazione in commento rileva anche ai fini della determinazione dell'imposta dovuta dai cd. **"non residenti Schumacker"**. Si tratta, in particolare, dei soggetti che:
 - sono **fiscalmente residenti in uno Stato** che assicuri un adeguato scambio di informazioni;
 - hanno prodotto nel territorio dello Stato italiano un reddito **pari almeno al 75 % del reddito dallo stesso complessivamente prodotto**;
 - **non godono di agevolazioni fiscali** analoghe nello Stato di residenza.

Nei confronti di tali soggetti, infatti, il successivo comma 3-bis, del citato [articolo 24 Tuir](#) (introdotto dall'[articolo 7, comma 1, L. 161/2014](#)) stabilisce che l'imposta dovuta in Italia è determinata sulla base delle disposizioni contenute negli articoli da [1 a 23 Tuir](#) e, dunque, con le **stesse regole e alle medesime condizioni previste per i contribuenti fiscalmente residenti in Italia**. Dal descritto quadro normativo emerge, dunque, che ai soggetti fiscalmente non residenti in Italia, ivi compresi i c.d. "non residenti Schumacker", la detrazione degli interessi passivi – derivanti dal mutuo contratto per l'acquisto dell'abitazione principale – spetta, ai sensi dell'[articolo 15, comma 1, lettera b\) Tuir](#), **alle medesime condizioni previste per i contribuenti fiscalmente residenti in Italia**, in virtù della identica modalità di determinazione dell'imposta sul reddito.



Quanto sopra visto trova riscontro anche nelle **istruzioni alla compilazione del modello di dichiarazione dei redditi**. In particolare, nella guida alla compilazione per le persone fisiche non residenti, viene specificato che, danno diritto ad una detrazione sulle imposte da pagare gli interessi pagati su alcuni mutui e prestiti, tra cui anche quelli per mutui ipotecari per l'acquisto dell'abitazione principale, "***con riferimento ad immobili situati in Italia***".

LA LENTE SULLA RIFORMA

Le novità della Legge delega in materia di terzo settore

di Francesco Scrivano, Guido Martinelli

Seminario di specializzazione

Disciplina del lavoro nello sport e nel terzo settore

Scopri di più

La L. 111/2023 (c.d. *Delega Fiscale*) detta principi per la **revisione del sistema fiscale delle società e degli enti associativi**, diversi da quelli disciplinati dal libro V del Codice civile. In particolare, l'[articolo 9, L. 111/2023](#), prevede la necessità di: «...

*m) **Completare e razionalizzare le misure fiscali previste per enti sportivi e il loro coordinamento con le altre disposizioni dell'ordinamento tributario con l'obiettivo di favorire tra l'altro, l'avviamento e la formazione allo sport dei giovani e soggetti svantaggiati ...***»

Al momento appare difficile prevedere **in quale direzione si muoverà il Governo** in materia di enti sportivi, sicuramente l'oggetto della delega sembra **mettere al centro dell'attenzione più l'esercizio fisico o motorio** che la pratica competitiva (agonistica) dello sport. Questo appare anche ai fini **Iva**, dove il recepimento delle direttive comunitarie ha indotto il legislatore italiano ad esentare le **prestazioni "di sport e di educazione fisica"**: l'[articolo 7, comma 1, lett. b\), L. 111/2023](#), invita, infatti, «*il Governo a rivedere le disposizioni che disciplinano le operazioni esenti, anche individuando le operazioni per le quali i contribuenti possono optare per l'imponibilità, in conformità ai criteri posti dalla normativa dell'Unione europea*». Si prevede – a grandi linee – una **razionalizzazione della disciplina Iva degli Enti del Terzo Settore**, a fronte delle procedure di infrazione cui l'Italia era incorsa in passato, a causa della totale esclusione, ai sensi dell'[articolo 4 D.P.R. 633/1972](#), da **imposta delle operazioni c.d. istituzionale di tali enti** (che, come sappiamo, per quanto non commerciali possono avere finalità e scopo economico).

L'esigenza di coordinamento deriva anche da quanto previsto dall'[articolo 5, comma 15-quater, D.L. 146/2021](#), in tema di **modifica del regime Iva da esclusione ad esenzione** “*per le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei*

rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali”.

Ai sensi dell'[articolo 1, comma 683, L. 234/2021](#), tale disposizione sarà **in vigore dall'1.7.2024**: si è, quindi, attuata una penetrante modifica dell'[articolo 4 D.P.R. 633/1972](#) e dell'[articolo 10 D.P.R. 633/1972](#), **ric conducendo all'interno del campo di applicazione dell'Iva**, per quanto in regime di esenzione da imposta, **varie prestazioni istituzionali di servizi e cessioni di beni poste in essere da enti associativi (non commerciali) verso i propri iscritti**.

Che cosa accadrà quindi? Accadrà che le operazioni istituzionali rese verso gli associati potranno, da un lato, essere escluse da Irpef e, dall'altro, **essere soggette a regime Iva**, per quanto esenti.

Interessanti, ma sicuramente **meno “dirompenti”**, sono le disposizioni previste in tema di **Irpef**.

L'[articolo 6 L. 111/2023](#), afferma, infatti, che il Governo è delegato a prevedere l'adozione di un **regime speciale in caso di passaggio dei beni dall'attività commerciale a quella non commerciale e viceversa per effetto del mutamento della qualificazione fiscale di tali attività in conformità alle disposizioni adottate in attuazione della delega conferita dalla legge 6 giugno 2016, n. 106** (lett. g).

L'idea sottesa al testo normativo è quella di **mitigare il regime tributario del passaggio di un bene da un ente profit a ente non profit**; è forse prematuro comprendere nel dettaglio dove e come potrà mutare l'attuale normativa dei conferimenti di beni (soprattutto immobili), specialmente con riferimento all'allineamento dei **valori reali rispetto a quelli fiscali e di bilancio**.

Nella Relazione illustrativa di accompagnamento alla L. 111/2023, il Governo ha in ogni caso affermato che l'intento del criterio di delega è di introdurre **norme volte ad attenuare il carico impositivo** che potrebbe emergere a fronte dell'ingresso dell'ente o di un suo ramo nell'ambito applicativo della **disciplina fiscale del Terzo settore** e non il contrario; pertanto se un ente (o un suo ramo) si trasforma in non commerciale, il **regime dovrebbe esserne agevolato**, e ciò a fronte dell'impossibilità tendenziale di successiva realizzazione di un utile ed anche a fronte del **regime devolutivo in caso di scioglimento dell'ente di riferimento**.

Molto interessante anche l'[articolo 8, L. 111/2023](#), che prevede il **graduale superamento dell'Irap**, in favore di una sovra-imposta da **crearsi con evidenti finalità di gettito**.

Il Governo procederà *“al graduale superamento dell'imposta, con priorità per le società di persone e le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni”*, e come detto istituirà una sovrimposta, assicurando alle regioni un gettito in misura equivalente a quello attuale, da ripartire tra le stesse **sulla base dei criteri vigenti in materia di Irap**.