

**Novità fiscali del 31 ottobre 2008: imprese di trasporti per conto terzi: principio di competenza per deduzione dei costi; immobili di tipo residenziale con cessione dell'usufrutto: esenzione dall'Iva**

Publicato il 31 ottobre 2008

---

**Indice:**

**1) Imprese di trasporti per conto terzi: Principio di competenza per deduzione dei costi**

**2) Immobili di tipo residenziale con cessione dell'usufrutto: esenzione dall'Iva**

**3) Brevi fiscali**

**1) Imprese di trasporti per conto terzi: Principio di competenza per deduzione dei costi**

Una sentenza della Corte di Cassazione si è soffermata sulla questione della deduzione del costo relativo agli pneumatici per le imprese di trasporti per conto terzi.

In particolare, (come, peraltro, rilevato in notiziario *Seac Editore* del 30/10/2008) "con Sentenza

*25474/2008, depositata il 20 ottobre 2008, la Corte di Cassazione ha affermato che i costi sostenuti per la sostituzione di pneumatici sono interamente deducibili nell'esercizio di competenza o comunque, nella misura eccedente il 5%, solamente per le imprese di trasporti per conto terzi.*

*Secondo il parere dei giudici, il costo relativo agli pneumatici deve essere considerato un normale costo di gestione e non soggetto quindi ad ammortamento, come previsto per i costi di riparazione e manutenzione”.*

### **La competenza economica sotto l'aspetto fiscale**

A tal proposito rivediamo di seguito, sotto l'aspetto fiscale, la querelle “annosa” della competenza economica, in particolare, l'art. 109 del TUIR (Norme generali sui componenti del reddito d'impresa) prevede che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali la norma non dispone diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Pertanto, la prima parte (co. 1) del citato art. 109 determina il principio di competenza statuendo che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, di regola, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza.

E', quindi, evidente che il ricavo, affinché possa partecipare alla formazione del

reddito d'impresa, deve essere connotato da due ulteriori elementi: certezza della sua esistenza (l'an) e determinabilità del suo ammontare (il quantum).

Quindi, una volta stabilito l'esercizio di competenza di un componente di reddito, occorre verificare che esso sia certo e oggettivamente determinabile, e in caso contrario occorre attendere l'esercizio in cui entrambe tali condizioni saranno verificate (Agenzia delle Entrate, risoluzione del 23/06/2008, n. 258).

Inoltre, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute alla data:

- della consegna o spedizione per i beni mobili;
- della stipula dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e

successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

### **Momento di conseguimento**

I corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di

acquisizione dei servizi si considerano sostenute:

- alla data in cui le prestazioni sono ultimate;
- alla data di maturazione dei corrispettivi, per quelle dipendenti da contratti di

locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici.

### **Le spese vanno imputate al conto economico dell'esercizio di competenza**

Le spese e gli altri componenti negativi non vengono, quindi, ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza.

Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali.

### **Sono comunque deducibili i componenti negativi:**

- imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione é stata rinviata in conformità a norme che dispongono o consentono il rinvio;
- che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge.

### **Spese non imputate nel conto economico**

Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

### **Spese generali**

Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi (ed esclusi 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.

Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili poiché esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

### **Divieto della doppia imposizione (art. 163 del TUIR relativo alle disposizioni comuni)**

Infine, riguardo la su esposta disciplina va evidenziata la disposizione contenuta nell'art. 163 del TUIR, relativo alle norme in comune, la quale stabilisce che la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.

Si stabilisce, in base al principio del divieto della doppia imposizione, quindi, che per la stessa fonte di reddito il prelievo fiscale non può raddoppiare.

## **2) Immobili di tipo residenziale con cessione dell'usufrutto: esenzione dall'Iva**

La cessione da parte della società (che svolge attività di servizi e di costruzioni immobiliari) ai propri soci del diritto di usufrutto di unità abitative, dietro corrispettivo e per una durata convenuta di quindici anni, va qualificata quale locazione di beni immobili e, come tale, è esente da Iva.

Inoltre, nel caso di specie, non si applica l'art. 4, comma 5, ultimo periodo, a), del D.P.R. n. 633/1972, che esclude la rilevanza ai fini Iva delle operazioni consistenti nel porre a disposizione dei soci, associati o partecipanti, taluni beni, gratuitamente o dietro un corrispettivo inferiore al valore normale.

Ciò poiché, una volta qualificata tale operazione come locazione, il canone pattuito (corrispondente al corrispettivo convenzionato previsto dall'art. 2, comma 3, della legge n. 431/1998) costituisce il valore normale in relazione alla concessione del godimento di detti alloggi.

## Il quesito posto alle Entrate

E' stato chiesto all'Agenzia delle Entrate se la **cessione nei confronti dei propri soci dell'usufrutto di unità abitative**, entro quattro anni dalla data di costruzione delle stesse, sia esclusa o meno dal campo di applicazione dell'Iva, ai sensi dell'art. 4, quinto comma, ultimo periodo, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972, nell'ipotesi in cui tale cessione avvenga per un periodo di tempo determinato e a prezzo di mercato.

Tale norma prevede che non costituiscono attività commerciali, e come tali sono fuori campo Iva, il possesso e la gestione di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e delle loro pertinenze, ad esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale A10, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni anche attraverso la partecipazione ad associazioni enti o altre organizzazioni.

**Secondo l'Agenzia delle Entrate tale rapporto** (oggetto del suddetto quesito), qualificato dal contribuente come usufrutto a tempo determinato, invero, **va correttamente considerato, ai fini fiscali, come locazione di immobile.**

Al riguardo, la Corte di Giustizia delle Comunità Europee ha affermato, con diverse pronunce, che i rapporti giuridici nell'ambito dei quali è concesso ad un soggetto di usare un bene, per una durata limitata e dietro corrispettivo, rientrano nella nozione di locazione di beni immobili, e come tali sono esenti dall'Iva ai sensi dell'art. 13 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 (77/388/CEE).

## Corte di Giustizia CEE

Mentre per il caso specifico dell'usufrutto di beni immobili, la Corte di Giustizia è intervenuta, con sentenza 4 ottobre 2001, nella causa C-326/99, la quale si è pronunciata favorevolmente sull'equiparazione della costituzione, per una durata limitata, di un diritto di usufrutto su beni immobili alla locazione o all'affitto di tali beni.

La Corte, nel motivare la propria pronuncia, ha precisato che le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva devono corrispondere a nozioni autonome di diritto comunitario affinché sia possibile determinare la base imponibile dell'Iva in maniera uniforme e secondo le norme comunitarie e che le considerazioni in materia di applicazione dell'Iva sulle locazioni valgono anche per la costituzione di un diritto reale che conferisce al suo titolare un potere d'uso su un bene immobile come il diritto di usufrutto.

Infine, la Corte ha precisato che tale interpretazione non può essere invalidata dal fatto che l'usufrutto presenta, nel diritto civile di numerosi Stati membri, caratteristiche che lo distinguono dalla locazione e dall'affitto.

### **Conclusione dell'Agenzia delle Entrate**

Alle luce della posizione assunta dalla Corte di Giustizia, a parere delle Entrate, l'eventuale cessione da parte della società (che svolge attività di servizi e di costruzioni immobiliari) ai propri soci del diritto di usufrutto di unità abitative, dietro corrispettivo e per una durata convenuta di quindici anni, sia riconducibile alla nozione di locazione di beni immobili e, come tale, sia esente dall'Iva ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 8, del D.P.R. n. 633/1972.

La predetta norma, così come sostituita dall'art. 35, comma 8, del D.L. n. 223/2006, convertito dalla legge n. 248/2006, prevede l'esenzione dall'Iva per le locazioni e gli affitti di immobili di tipo residenziale, anche nell'ipotesi in cui l'operazione sia posta in essere dalla stessa impresa che li ha costruiti, a meno che non ricorra la particolare ipotesi di locazione realizzata in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata che rispettano specifiche condizioni.

### **La risposta delle Entrate al quesito posto dal contribuente**

Per quanto riguarda il quesito specifico concernente l'eventuale applicabilità della norma di cui all'art. 4, quinto comma, ultimo periodo, a), del D.P.R. n. 633/1972, la quale esclude la rilevanza ai fini Iva delle operazioni consistenti nel porre a disposizione dei soci, associati o partecipanti, taluni beni, gratuitamente o dietro un corrispettivo inferiore al valore normale, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la stessa non si applica nel caso di specie.

Ciò poiché, una volta qualificata l'operazione prospettata come locazione, non è sostenibile che

il canone pattuito, corrispondente al corrispettivo convenzionato previsto dall'art. 2, comma 3, della legge n. 431/1998, non costituisca un valore normale in relazione alla concessione del godimento degli alloggi medesimi.

**(Agenzia delle Entrate, risoluzione del 30/10/2008, n. 405/E)**

### **3) Brevi fiscali**



<p><b>- Parasubordinati iscritti alla Gestione Separata dell'INPS e pensione di vecchiaia</b></p> <p><i>"L'INPS con il messaggio n. 23916 del 29 ottobre 2008 ha chiarito il momento in cui deve essere verificata la condizione di non iscritto ad altra forma pensionistica obbligatoria per gli iscritti alla Gestione Separata dell'INPS che facciano richiesta di liquidazione della pensione.</i></p> <p><i>Tale condizione deve essere verificata al momento del pensionamento, infatti se lo status è di "non iscritto" le disposizioni da applicare sono quelle per il diritto alla pensione di vecchiaia e per l'accesso alla pensione dei lavoratori dipendenti, se lo status è di "iscritto ad altre forme" le disposizioni da applicare sono quelle per i lavoratori iscritti alla gestione degli esercenti attività commerciali".</i></p> <p><b>(INPS, messaggio n. 23916 del 29/10/2008, in Notiziario Seac Editore del 30/10/2008)</b></p>
<p><b>- Dalla vendemmia il sistema dei voucher si estende ad altre attività agricole</b></p> <p><i>"Considerato l'esito positivo della prima fase di sperimentazione del nuovo sistema di regolazione delle prestazioni occasionali di tipo accessorio in occasione delle vendemmie, l'Inps - con la circolare n. 94 del 27 ottobre 2008 - estende l'applicabilità dei voucher anche alle altre attività agricole previste dall'art. 22 del D.L. 112/08, convertito in legge 6 agosto 2008 n. 133.</i></p> <p><i>Il sistema dei voucher o buoni lavoro è da oggi esteso a tutte le attività agricole di carattere stagionale svolte da pensionati e studenti con meno di 25 anni.</i></p> <p><i>I voucher potranno essere utilizzati anche per tutte le attività, non solo stagionali, da parte di qualunque lavoratore ma solo per produttori agricoli che hanno un volume di affari annuo non superiore a 7.000 euro.</i></p> <p><i>Il datore di lavoro può acquistare a sua scelta voucher telematici o cartacei, utilizzando il sito internet <a href="http://www.inps.it">www.inps.it</a> o rivolgendosi al Contact center 803.164, alle sedi Inps, ai Centri per l'impiego o alle Associazioni di categoria dei datori di lavoro agricolo.</i></p> <p><i>Il lavoratore può riscuotere il corrispettivo dei buoni cartacei in contanti, presso qualsiasi ufficio postale o, solo per quelli telematici, utilizzando la carta magnetica Inps Card (che ha anche funzioni di bancomat e borsellino elettronico) oppure, con bonifico domiciliato, presso qualsiasi ufficio postale.</i></p> <p><i>Rispetto alla fase di sperimentazione, le procedure informatiche sono state potenziate e semplificate.</i></p> <p><i>Viene anche introdotto - al fine di semplificare sia le attività di acquisto che quelle di riscossione - un nuovo buono "multiplo", equivalente a 5 voucher del valore lordo all'acquisto di 50 euro (valore netto all'incasso per il lavoratore 37,50 euro).</i></p> <p><i>Il voucher da 10 euro ed il buono "multiplo" da 50 euro possono essere usati anche in combinazione tra di loro per determinare l'esatto importo del corrispettivo di una prestazione di lavoro occasionale. Ad esempio: una prestazione di lavoro il cui corrispettivo ammonti a 70 euro potrà essere retribuita con un buono "multiplo" da 50 euro più 2 voucher da 10 euro, oppure con 7 voucher da 10 euro.</i></p> <p><i>Durante la sperimentazione del sistema dei voucher, iniziata ad agosto 2008 in occasione della stagione di vendemmie, sono stati venduti circa 540 mila voucher, pari a oltre 108 mila giornate di lavoro "emerse", per un totale di lavoratori impegnati stimabile in 36 mila".</i></p> <p><b>(INPS, comunicato stampa del 27/10/2008)</b></p>
<p><b>- IVA 2009 (bozze)</b></p> <p>Sul proprio sito l'Agenzia delle Entrate, il 30/10/2008, ha pubblicato le prime bozze dei seguenti modelli (inerenti la disciplina IVA):</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Modello IVA 2009 (bozza)</li><li>- Istruzioni per la compilazione (bozza)</li><li>- Modello IVA 74 bis 2009 (bozza)</li><li>- Modello IVA 26 LP 2009 (bozza)</li><li>- Modello IVA VR 2009 (bozza)</li></ul> <p><b>(Agenzia delle Entrate, nota del 30/10/2008)</b></p>
<p><b>- Istruzioni per la fruizione del beneficio fiscale sul biodiesel</b></p> <p>L'Agenzia delle Dogane ha diffuso una propria circolare riguardo al seguente beneficio fiscale.</p> <p><i>"BIODIESEL. Modifiche normative introdotte dalla Legge n. 222 del 29 novembre 2007 e dal Decreto n. 156 del 3 settembre 2008. Istruzioni per il controllo del contingente di biodiesel agevolato reso disponibile per l'immissione in consumo tal quale e per la miscelazione con gasolio".</i></p> <p><b>(Agenzia delle Dogane, circolare del 30/10/2008, n. 40/D)</b></p>
<p><b>- Irrilevanza di maggiori valori non derivanti dall'imputazione in bilancio del disavanzo da concambio ai fini del riconoscimento del c.d. bonus aggregazioni</b></p> <p>Se non rilevano i maggiori valori, non spetta il c.d. bonus aggregazioni.</p> <p>In base alla documentazione allegata all'istanza di interpello, l'Agenzia delle Entrate ha potuto rilevare che dall'operazione di fusione, diversamente da quanto sostenuto dalle parti, non è emerso civilisticamente il disavanzo da concambio che, infatti, è costituito dalla differenza positiva tra il valore del capitale sociale della società risultante dalla fusione e la somma dei patrimoni netti contabili delle società fuse alla data di efficacia giuridica dell'operazione.</p> <p>Come è emerso dagli allegati bilanci, il capitale sociale della società risultante dalla fusione è pari a euro 100.000, mentre la somma dei patrimoni netti contabili delle società fuse è pari a circa euro 3.000.000; pertanto la differenza tra le suddette voci fa emergere contabilmente, all'atto della realizzazione dell'operazione, non un disavanzo da concambio, ma un avanzo da concambio.</p> <p>Il maggior valore iscritto nelle immobilizzazioni materiali, pari a circa euro 20.000.000, non derivando dall'imputazione di un disavanzo da concambio come conseguenza della descritta operazione di fusione, consegue a una mera rivalutazione dei beni immobili della S.r.l., effettuata successivamente all'operazione di riorganizzazione aziendale in contropartita della voce "riserva da sovrapprezzo" e, in quanto tale, non può beneficiare del c.d. bonus aggregazioni (riconoscimento fiscale previsto dall'articolo 1, commi 242 e seguenti, della legge n. 296/2006).</p> <p>Infatti, la rivalutazione "volontaria" dei beni, così come operata in bilancio dalla società risultante dalla fusione, non rientra tra le fattispecie che possono formare oggetto dell'agevolazione.</p> <p><b>(Agenzia delle Entrate, risoluzione del 30/10/2008, n. 406/E)</b></p>

**A cura di Vincenzo D'Andò**

**Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l